



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15983.720003/2016-90  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-010.908 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de agosto de 2021  
**Recorrente** SANTOS FUTEBOL CLUBE  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Ano-calendário: 2011, 2012

ART. 195, §7º DA CF/88. ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CLUBE DESPORTIVO DE FUTEBOL. IMPOSSIBILIDADE.

A assistência social se volta a auxílio de necessitados, é amparo estatal ou privado de natureza humanitária aos reconhecidamente carentes, garantia da dignidade da pessoa humana em seus aspectos sociais. Entretanto, as finalidades institucionais de clube desportivo (art. 217, CF /88), embora de elevado interesse social, não são equiparáveis às instituições de assistência social, eis que ausentes os traços axiológicos da assistência social prescritos nos art. 6º e 203, CF/88.

ISENÇÃO. ENTIDADES DESPORTIVAS PROFISSIONAIS DA MODALIDADE FUTEBOL. SOCIEDADES EMPRESÁRIAS.

As entidades desportivas de caráter profissional na modalidade futebol não gozam de isenção, por se enquadrarem como sociedades empresárias nos termos da lei, submetendo-se à tributação das demais pessoas jurídicas de acordo com a legislação tributária aplicável.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

ART. 195, §7º DA CF/88. ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CLUBE DE ESPORTIVA DE FUTEBOL. IMPOSSIBILIDADE.

A assistência social se volta a auxílio de necessitados, é amparo estatal ou privado de natureza humanitária aos reconhecidamente carentes, garantia da dignidade da pessoa humana em seus aspectos sociais. Entretanto, as finalidades institucionais de clube desportivo (art. 217, CF /88), embora de elevado interesse social, não são equiparáveis às instituições de assistência social, eis que ausentes os traços axiológicos da assistência social prescritos nos art. 6º e 203, CF/88.

ISENÇÃO. ENTIDADES DESPORTIVAS PROFISSIONAIS DA MODALIDADE FUTEBOL. SOCIEDADES EMPRESÁRIAS.

As entidades desportivas de caráter profissional na modalidade futebol não gozam de isenção, por se enquadrarem como sociedades empresárias nos

termos da lei, submetendo-se à tributação das demais pessoas jurídicas de acordo com a legislação tributária aplicável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes - Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Semíramis de Oliveira Duro, Juciléia de Souza Lima e Marco Antonio Marinho Nunes (Presidente em Exercício). Ausentes o conselheiro José Adão Vitorino de Moraes e a Conselheira Liziane Angelotti Meira, substituída pelo Conselheiro Carlos Delson Santiago e pelo Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes.

## Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo dos autos de infração, lavrados em 25/01/2016, para exigência das contribuições para o PIS e a COFINS, relativas aos anos-calendário 2011 e 2012, no valor total de R\$ 41.905.714,17, incluindo multa de ofício (75%) e juros de mora calculados até 01/2016, em virtude da descaracterização da entidade como associação sem fins econômicos de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, resultando a exigência da Cofins e do Pis sobre o faturamento, porque afastada a isenção da Cofins, bem como a incidência do Pis sobre a folha de salários, de que tratam os arts. 13, inciso IV, e 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001.

As infrações foram discriminadas no Relatório Fiscal, e-fls. 23/31, a seguir parcialmente reproduzido:

*“3) O sujeito passivo se considera uma associação sem fins econômicos (vide Estatuto Social, em anexo) do tipo descrito no art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, fazendo jus, consequentemente, à contribuição para o PIS com base na folha de salários e à isenção da COFINS sobre as receitas relativas às suas atividades próprias, conforme o disposto nos arts. 13, inciso IV, e 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Conforme exposição a seguir, porém, não é esse o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil no caso de clubes de futebol profissional, como o Santos Futebol Clube.*

*Da Contribuição para o PIS/Pasep devida pelas associações civis sem fins lucrativos*

4) A Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, conversão da MP originária de nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, ao dispor sobre as contribuições para o PIS/Pasep, estabeleceu que “as entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações” pagariam a contribuição para o PIS/Pasep com base na folha de salários (art. 2º, inciso II).

5) O inciso II do art. 2º da Lei nº 9.715 foi revogado, a partir de 28 de setembro de 1999, pelo art. 23, inciso I, da MP nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, hoje MP nº 2.158-35, não convertida em lei, mas em tramitação, por ser anterior à Emenda Constitucional de nº 32, de 11/09/2001. Esta MP redefiniu as regras da contribuição para o PIS/Pasep com base na folha de salários e da isenção da COFINS, mas manteve o PIS/Pasep com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, para as associações civis sem fins lucrativos (a que se refere o art.

15 da Lei nº 9.532), conforme art. 13, inciso IV, da referida MP, que se aplica aos fatos geradores ocorridos a partir de 30 de setembro de 1999.

Da COFINS devida pelas associações civis sem fins lucrativos 6) A Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, que instituiu a COFINS, erigiu à condição de contribuinte não as empresas (públicas ou privadas), como o fez o Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, ao instituir a contribuição ao Finsocial, mas sim as pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda. Assim, não só as empresas mas todas as outras pessoas jurídicas passaram a ser contribuintes da COFINS. Somente por imunidade ou isenção é que estarão desobrigadas do pagamento da contribuição.

7) A Lei Complementar nº 70 não concedeu isenção às “associações civis sem fins lucrativos”, mas às “entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”, reproduzindo o que já falara a Constituição de 1988, no § 7º do art. 195.

8) Apesar de serem as associações civis pessoas jurídicas, conforme argumentado acima, e consequentemente contribuintes da COFINS, o Parecer Normativo CST nº 5, de 22 de abril de 1992, entendeu que extravagante à base de cálculo da contribuição (faturamento mensal) as receitas auferidas pelas associações, sindicatos, federações, confederações, organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas, destinadas ao custeio de suas atividades essenciais e fixadas por lei, assembleia ou estatuto, tais como as contribuições, anuidades ou mensalidades, assim estabelecidas. Tratar-se-ia de não incidência tributária. Mas adverte o Parecer que, quando as entidades ali tratadas auferirem receitas decorrentes da prestação de serviços e/ou da venda de mercadorias, mesmo que exclusivamente para seus associados, incidirá a contribuição (COFINS) sobre essas receitas, posto que tais entidades não foram isentadas da exação.

9) Com o advento da Lei nº 9.718, de 28 de novembro de 1998, o conceito de faturamento foi ampliado, passando a ser “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas” (art. 3º, § 1º). Também esta Lei, que dispôs sobre a COFINS e a contribuição para o PIS/Pasep, não isentou as associações civis das aludidas contribuições. Porém, a Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, publicada no DOU de 30 de junho de 1999, hoje

correspondente à MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, concedeu, em seu art. 14, inciso X, combinado com o art. 13, inciso IV, a isenção da COFINS em relação às receitas das atividades próprias das associações civis a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. O tratamento do art. 14 da MP nº 1.858-6 se aplica aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º fevereiro de 1999. As associações a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532 são “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”.

PIS e COFINS dos clubes de futebol profissional A Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, conhecida como Lei Pelé, em sua redação original, dispôs em seu art. 27, caput, que “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.”

11) O art. 94 da mesma Lei (em sua redação original) concedeu o prazo de dois anos para as “entidades desportivas praticantes ou participantes de competições de atletas profissionais” se adaptarem ao disposto no art. 27 da mesma Lei, retromencionado.

12) Já o art. 18 da Lei nº 9.615 assim dispôs:

“Somente serão beneficiadas com isenções fiscais e repasses de recursos públicos federais da administração direta e indireta, nos termos do inciso II do art. 217 da Constituição Federal, as entidades do Sistema Nacional do Desporto que:

.....  
III – atendam aos demais requisitos estabelecidos em lei;”

13) Ao teor do art. 18, III, retrocitado, o descumprimento do disposto no art. 27 c/c o art. 94 da referida Lei tem implicações inclusive de natureza fiscal, não podendo tais entidades gozarem de isenções fiscais. Mas tendo dado a Lei o prazo de dois anos para as entidades se adaptarem ao disposto no art. 27, somente a partir da expiração do prazo é que se poderia cogitar de descumprimento do referido requisito legal.

14) A Lei nº 9.615 foi publicada no DOU de 25 de março de 1998. Logo, o prazo dado pelo seu art. 94 expiraria em 25 de março de 2000. Acontece que, antes da ocorrência deste termo final, a Lei nº 9.940, de 21 de dezembro de 1999, dando nova redação ao art. 94 da Lei nº 9.615, ampliou o indigitado prazo para três anos, passando o seu termo final para 25 de março de 2001.

15) Ainda no curso deste novo prazo, a Lei nº 9.981, de 14 de julho de 2000, publicada no DOU de 17 de julho de 2000, revogou expressamente, em seu art. 5º, a Lei nº 9.940, que havia dado a prorrogação do prazo. A revogação desta Lei deu-se, portanto, após o término do prazo inicialmente concedido pela redação original da Lei nº 9.615, ou seja, já dentro do período de prorrogação dado pela Lei nº 9.940. Conclui-se, então, que o prazo do art. 94 da Lei Pelé expirou, afinal, em 17 de julho de 2000, data de publicação da Lei nº 9.981. Mas a Lei nº 9.981, além de revogar a

*Lei nº 9.940, alterou diversos dispositivos da Lei nº 9.615, inclusive os citados arts. 27 e 94, que passaram a vigorar com 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.*

*§ 1º (parágrafo único original) (Revogado).*

*§ 2º A entidade a que se refere este artigo não poderá 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 da assembléia geral dos associados e na conformidade do respectivo estatuto.*

*§ 3º Em qualquer das hipóteses previstas no caput deste artigo, a entidade de prática desportiva deverá manter a propriedade de, no mínimo cinquenta e um por cento do capital com direito a voto e ter o efetivo poder de gestão da nova sociedade, sob pena de ficar impedida de participar de competições desportivas profissionais.*

*§ 4º A entidade de prática desportiva somente poderá assinar contrato ou firmar compromisso por dirigente com mandato eletivo.*

*Art. 94. Os artigos 27, 27-A, 28, 29, 30, 39, 43, 45 e o § 1º do art. 41 desta Lei serão obrigatórios exclusivamente para atletas e entidades de prática profissional da modalidade de futebol.*

*Parágrafo único. É facultado às demais modalidades desportivas adotar os preceitos constantes dos dispositivos referidos no caput deste artigo.”*

*16) Da interpretação sistemática dos arts. 27 e 94 da Lei nº 9.615, com a redação dada pela Lei nº 9.981, apreende-se que foi facultado à “entidade de prática desportiva participante de competições profissionais” a transformação em sociedade comercial ou civil de fins econômicos, com exceção para os clubes de futebol profissional, que ficariam obrigados à transformação. Esta é a interpretação possível para os dispositivos: o caput do art. 94 diz que o art. 27, dentre outros, é obrigatório exclusivamente para as entidades de prática profissional da modalidade de futebol, quando o comando do art. 27, caput, não é de obrigação, mas de faculdade.*

*17) Durante a vigência da Medida Provisória nº 39, de 14 de junho de 2002, publicada no DOU de 17 de junho de 2002, o caput do art. 27 da Lei nº 9.615 tomou a seguinte forma:*

*“Em face do caráter eminentemente empresarial da gestão e exploração do desporto profissional, as entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais e as ligas em que se organizarem que não se constituírem em sociedade comercial ou não contratarem sociedade comercial para administrar suas atividades profissionais equiparam-se, para todos os fins de direito, às sociedades de fato ou irregulares, na forma da lei comercial.”*

18) Ou seja, as entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais que ainda continuassem organizadas como associações sem fins lucrativos passavam a ser consideradas sociedades de fato, na forma da lei comercial.

19) A MP nº 39 foi rejeitada pelo Plenário da Câmara dos Deputados, tendo o despacho do Presidente daquela Casa sido publicado no DOU de 13 de novembro de 2002.

20) Em 27 de novembro de 2002, foi editada a MP nº 79, que foi publicada no DOU de 28 de novembro de 2002. Esta MP trouxe dispositivos semelhantes aos da MP nº 39, tendo o seu art. 2º disposto que “a exploração e gestão do desporto profissional constituem exercício profissional de atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços, inclusive para efeito do disposto no Livro II da Parte Especial da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil.” O Livro II da Parte Especial do novo Código Civil trata do

Direito de Empresa. O exercício profissional de atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços é justamente a atividade do empresário, tal como definido no art. 966 do Código Civil.

21) O art. 7º desta MP assim dispôs:

Art. 7º. É facultado às entidades desportivas constituírem-se regularmente em sociedade empresária, segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 da Lei nº 10.406, de 2002 –Código Civil.

Parágrafo único. Considera-se entidade desportiva, para os fins desta Medida Provisória, as entidades de prática desportiva envolvidas em competições de atletas profissionais, as ligas em que se organizarem e as entidades de administração de desporto profissional.”

22) A faculdade do art. 7º há que ser entendida como direcionada à escolha do tipo societário dentre os previstos nos arts. 1.039 a 1.092 do Novo Código Civil.

A transformação em sociedade, no entanto, é obrigatória. Não faria sentido o art. 2º da MP definir a exploração e gestão do desporto profissional como atividade empresarial e, em seguida, se facultar a constituição de uma sociedade empresária. Tanto é verdade que esta é a melhor exegese do art. 7º que o art. 9º prevê uma série de impedimentos às entidades desportivas que não se constituírem regularmente em sociedade empresária segundo o art. 7º. E o art. 10 instituiu diversas obrigações para as entidades desportivas, tais como a elaboração de demonstrações financeiras, próprias das sociedades empresárias, cujo descumprimento está sujeito a penalidades, inclusive o impedimento do gozo de qualquer benefício fiscal de âmbito federal.

23) Ora, tendo a MP nº 79 afirmado que a exploração e a gestão do desporto profissional constitui atividade empresarial e tendo ainda obrigado as entidades desportivas a se constituírem regularmente em sociedade empresária, segundo um dos tipos societários previstos nos arts. 1.039 a 1.092 da Lei nº 10.406, fica descaracterizada, na vigência desta MP e na vigência da MP nº 39, a natureza de associação civil sem fins lucrativos para as tais entidades. Em consequência, não se aplica a elas, nas vigências destas MPs, as disposições do art. 13, inciso IV, e do art. 14, inciso X, da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Irrelevante que a MP nº 79 não tenha disposto expressamente sobre as implicações de natureza

fiscal para o descumprimento da exigência legal. Basta a descaracterização de “associação civil sem fins lucrativos”, perpetrada por esta MP e pela MP nº 39, para afastar a subsunção aos dispositivos da MP nº 2.158-35 e submeter estas entidades às incidências da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS sobre o faturamento, tal como definido pelo art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

24) A MP nº 79 foi convertida na Lei nº 10.672, de 15 de maio de 2003, mas com nova redação, adotando a técnica legislativa da alteração expressa dos dispositivos da Lei nº 9.615. Desta forma, incluiu o parágrafo único ao art. 2º da Lei nº 9.615, reproduzindo o que já se dissera na MP nº 79, para dizer que “a exploração e a gestão do desporto profissional constituem exercício de atividade sujeitando-se à observância de determinados princípios que elenca.

Dando nova redação ao art. 27 da Lei nº 9.615, acrescentou vários parágrafos, dentre os quais os §§ 9º e 10, que facultaram às entidades desportivas a escolha do tipo societário, reproduzindo a dicção do art. 7º e parágrafo único da MP nº 79, já comentados. O § 13, assim acrescentado ao art. 27 da Lei nº 9.615, assim dispôs: “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.” Esta Lei entrou em vigor na data de sua publicação, no DOU de 16 de maio de 2003. Logo a Lei nº 10.672 manteve, para as entidades desportivas, a equiparação à sociedade empresária, inclusive para efeitos tributários, dando continuidade ao tratamento da MP nº 79.

25) A Lei nº 12.395, de 16 de março de 2011, alterou mais uma vez o § 13, do art. 27, da Lei Pelé, dando-lhe a seguinte redação:

“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.”

26) Portanto, na redação atual da Lei Pelé, está mantida a equiparação das entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais às sociedades empresárias.

27) A Lei nº 11.345, de 14 de setembro de 2006, publicada no DOU de 15 de setembro de 2006, criou a Timemania e deu nova oportunidade aos clubes de futebol profissional de usufruírem, por cinco anos, da isenção de PIS e COFINS sobre o faturamento, conforme a redação de seu art. 13, abaixo reproduzido:

“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.”

28) Claro está, portanto, que o benefício acima não alcança as associações civis que administram diretamente o futebol profissional. Mesmo aquelas cujas

*atividades profissionais da modalidade futebol sejam administradas por pessoa jurídica nos termos da Lei viram o benefício se extinguir em 15 de setembro de 2011.*

*29) Por tudo o que foi exposto, fica bem estabelecido que clubes de futebol profissional, organizados sob qualquer natureza jurídica, não gozam de isenção de PIS e COFINS sobre o faturamento.*

*Apuração dos débitos de PIS e COFINS do sujeito passivo 30) Como já mencionado, o sujeito passivo recolheu a contribuição para o PIS sobre a folha de salários e nada recolheu a título de COFINS.*

*31) Para apuração das bases de cálculo das duas contribuições, foi solicitado ao contribuinte o fornecimento, em meio digital, de sua escrituração contábil referente aos anos de 2011 e 2012, a qual foi entregue conforme recibo em anexo.*

*32) O sujeito passivo declarou-se isento nas DIPJs de 2011 e 2012. Não obstante, com a escrituração contábil em mãos, a auditoria tem os elementos necessários para apurar o IRPJ e a CSLL sobre o lucro real, que é a forma de tributação a ser utilizada quando o sujeito passivo não opta ou não pode optar por outra forma. Consequentemente, PIS e COFINS foram calculados pelo regime de incidência não-cumulativa.*

*33) Com base nas contas de resultado da escrituração contábil foram preparadas duas planilhas, que constituem os anexos A e B deste relatório. Os lucros contábeis apurados através dessas duas planilhas estão de acordo com os superávites divulgados pelo Santos Futebol Clube nas demonstrações de resultado de 2011 e 2012 (em anexo).*

*34) Na legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos, nem toda receita é base de cálculo e nem toda despesa ou custo gera crédito. A partir das planilhas que constituem os anexos A e B foram elaboradas novas planilhas em que as contas de resultado que compõem a base de cálculo ou que constituem crédito estão destacadas em cinza claro (anexos C e D).*

*35) Por fim, os anexos E e F apresentam os cálculos do PIS e da COFINS não cumulativos.*

*Como sobre base de cálculo e sobre crédito foram aplicadas as mesmas alíquotas (1,65%, no caso do PIS, conforme Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 7,6%, no caso da COFINS, conforme Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003), a soma, em cada mês, das parcelas da base de cálculo, às quais foi atribuído valor positivo, com as parcelas do crédito, às quais foi atribuído valor negativo, multiplicada pela alíquota correspondente fornece o valor devido de PIS ou de COFINS no mês. Os recolhimentos de PIS sobre a folha de salários que o sujeito passivo havia realizado foram abatidos do valor apurado de PIS não-cumulativo para gerar os valores de PIS a lançar. Os valores de COFINS a lançar resultam diretamente do cálculo acima descrito.*

*36) Os valores de PIS e COFINS a lançar das planilhas que constituem os anexos E e F são exatamente iguais aos valores que constam dos Autos de Infração cujos lançamentos são detalhados por este relatório.”*

*A interessada, por intermédio de seu representante legal, tomou ciência dos autos de infração em 29/01/2016. Inconformada, a contribuinte legalmente representada apresentou, em 26/02/2016, impugnação, acompanhada de documentos.*



Após breve resumo dos fatos, inicia discorrendo acerca do direito da associação civil sem fins lucrativos, ao qual julga estar submetida, razão porque entende ser isenta de Cofins, gozando do direito de recolher o Pis com base na folha de salários. Acusa que a fiscalização pretende dar nova interpretação à redação do art. 7º (sic) da Lei nº 9.615, de 24/03/1998, reconhecendo a equiparação das entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais às sociedades empresárias, inclusive para fins tributários.

E que o Fisco assevera ter sido revogado automaticamente, em 15/09/2011, o benefício da Timemania (criado pela Lei nº 11.345, de 2006), que deu nova oportunidade aos clubes de futebol profissional de usufruírem, por cinco anos, da isenção de Pis e Cofins sobre o faturamento; bem como que a Lei Pelé (Lei nº 9.615, de 1998) declara, expressamente, constituir atividade econômica a exploração e a gestão do desporto profissional (art. 3º, parágrafo único), não sendo compatível tal atividade por associação sem fins lucrativos.

Entende ser preciso distinguir os termos “fins” e “atividades”.

Alega inexistir impedimento para uma organização sem fins econômicos desenvolver atividades econômicas para geração de renda, desde que não partilhe os resultados decorrentes entre os associados, destinando-os integralmente à consecução do seu objetivo social, sendo esta condição o que distingue as associações das sociedades, conforme arts. 53 e 981 do novo Código Civil.

Afirma estar vedada qualquer partilha de resultados, mas sem proibição para a realização de atividades econômicas, pois não se pode confundir finalidade com atividade, conceitos presentes, simultaneamente, no aludido art. 981 do novo Código Civil, que define sociedade:

*“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.”*

E conclui, em suas palavras:

*“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”.*

A Lei 10.672/2003 que previu equiparação para fins tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos, foi revogada pela Lei 12.395/2011, que limitou tal equiparação apenas para fins de fiscalização e controle no tocante à responsabilização de dirigentes e administradores em consonância com o caput do artigo. Verifique-se as alterações no quadro comparativo abaixo:

| <i>Lei 9.615/1998 (com redação dada pela Lei 10.672/2003)</i>                                                                                                                                                                                                                                                              | <i>Lei 9.615/1998 (com redação dada pela Lei 12.395/2011)</i>                                                                                                                                                                                                                                                  |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| § 11. Apenas as entidades desportivas profissionais que se constituírem regularmente em sociedade empresária na forma do § 9º não ficam sujeitas ao regime da sociedade em comum e, em especial, ao disposto no art. 990 <sup>1</sup> da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.                           | § 11. Os administradores de entidades desportivas profissionais respondem solidária e ilimitadamente pelos atos ilícitos praticados, de gestão temerária ou contrários ao previsto no contrato social ou <b>estatuto</b> , nos termos da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (grifo nosso) |
| § 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, | § 13. Para os fins de fiscalização e controle do disposto nesta Lei, as atividades profissionais das entidades <b>de que trata o caput deste artigo</b> , independentemente da forma jurídica sob a qual estejam constituídas, equiparam-se às das sociedades empresárias.                                     |

<sup>1</sup>Art. 990. Todos os sócios respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, excluído do benefício de ordem, previsto no art. 1.024, aquele que contratou pela sociedade”.

|                                                                                                                         |  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos. (grifo nosso) |  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|

Dos dispositivos acima resulta que a equiparação ocorre apenas para fins de responsabilização de dirigentes e administradores, não havendo equiparação para fins tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos.

Nesses termos, tanto a isenção como uma das hipóteses para a exclusão do crédito tributário, por esse motivo afasta a exigibilidade da contribuição destinada à COFINS, vez que trata-se o impugnante de é ENTIDADE ESPORTIVA SEM FINS LUCRATIVOS, NOS TERMOS DA LEI, quanto faz este jus a alíquota especial de 1% sobre a folha de salários a título de PIS/Pasep.”

Volta-se à redação dos arts. 13, incisos IV e V, e 14, inciso X, da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, vigente na forma do art. 2º da EC nº 32, de 2001, última reedição da MP nº 1.858-6, de 29/06/1999; bem como à redação do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, para concluir que no nosso ordenamento jurídico não se pode fugir, em tema isenção, da aplicação do princípio da legalidade, sob pena de se dar tratamento díspar aos contribuintes, com flagrante ofensa ao princípio constitucional da igualdade.

Acrescenta que, ademais, em matéria tributária, a hipótese de incidência deve se adequar ao fato para fins de exclusão do crédito tributário.

Entende que a isenção nada mais faz que excepcionar determinado fato ou situação da incidência tributária, desde que cumpridos os requisitos legais, tendo eficácia imediata conforme, aliás, já se posicionou o Supremo Tribunal Federal a respeito.

Afirma ser isenta da contribuição à Cofins, fazendo jus à alíquota especial de Pis desde 01/02/1999, nos termos dos arts. 13, inciso IV, e 14 da MP nº 2.158-35, de 2001.

Esclarece ser “uma associação civil, sem fins lucrativos e com personalidade jurídica própria,

tendo por objetivos cultivar, praticar e desenvolver atividades sociais, educacionais, recreativas, culturais, cívicas, assistenciais, de benemerência, esportivas e de educação física,

em todas suas modalidades, podendo exercer outras atividades cuja renda reverta em benefício dos seus objetivos sociais”, conforme previsto em seu Estatuto Social (art. 1º). Cita jurisprudência nesse sentido.

E requer seja afastado o débito tributário da Cofins, pois se refere ao período de 2011 e 2012, ou seja, posterior à edição da MP nº 2.158-35, de 2001, sendo contemplada pela isenção; bem como seja referendado o recolhimento do Pis/Pasep sobre a folha de salários.

Em caráter sucessivo, acerca da base de cálculo, da alíquota e da multa aplicada, diz que os encargos tributários devem incidir apenas sobre as receitas decorrentes do futebol profissional, permanecendo isentas as receitas próprias das atividades do clube social.

Nesses termos, julga que a base de cálculo das contribuições, no regime não-cumulativo, é o valor do faturamento mensal, nos termos do art. 1º, §§ 1º a 3º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, devendo ser abatidos os créditos decorrentes de: a) bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; b) custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País; e c) encargos de depreciação e amortização de bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País.

Ainda, requer a compensação dos valores já recolhidos pelo Clube no período questionado, depois de feita a efetiva atualização do valor pago à época para os dias de hoje.

Quanto à multa no percentual de 75%, diz ser desproporcional e que “a imputação de penalidades com fundamento em presunção de fraude viola os princípios da Legalidade e da Tipicidade Tributária”.

Acusa ser bastante fácil e confortável para a fiscalização “descuidada” a adoção da “estratégia da presunção”, sendo inaplicável a multa, haja vista o Clube apenas ter observado a interpretação direta da Lei, não se furtando ao pagamento, apenas se enquadrando nos termos da MP nº 2.158-35, de 2001.

Diz ser “incompatível a presunção adotada com o agravamento praticado, pois aquela revela impossibilidade de provar, quando o agravamento demanda prova do intuito”.

E que “no caso de lançamento tributário fulcrado em suposta omissão, e para que a multa de ofício qualificada possa ser aplicada é necessário que haja descrição e incontestada comprovação da ação ou omissão dolosa, na qual fique evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio”, o que não teria ocorrido no caso em tela, sequer inexistindo intimação para esse fim.

Alega não ter existido embaraço à fiscalização, sendo inadmissível a qualificação da multa de ofício sobre a falta de recolhimento das contribuições, devendo a multa aplicada ser prontamente afastada.

Em caráter sucessivo, novamente requer, acaso superadas as teses de defesa apresentadas, o deferimento de compensação dos valores já pagos no período e a consideração de alíquotas, deduções e abatimentos da base de cálculo conforme critérios acima expostos, bem como o pronto cancelamento da multa de 75%.

Encerra com o seguinte pedido:

**“Pelo exposto, requer a V. Sa. que seja ANULADO O LANÇAMENTO EM EPÍGRAFE, notadamente por ser o impugnante associação civil SEM FINS LUCRATIVOS, nos termos artigos 13, incisos IV e V, e 14, inciso X, da MP nº 2.158-35, de 24.08.01, que concedem ISENÇÃO DA COFINS E DETERMINAM O RECOLHIMENTO DE PIS/PASEP NA ALÍQUOTA ESPECIAL DE 1% SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. Em caráter sucessivo, se eventualmente superadas as teses de defesa antes articuladas, o deferimento de compensação dos valores já pagos no período questionado e a consideração de alíquotas, deduções e abatimentos da base de cálculo, bem como a anulação do lançamento da multa de ofício, conforme critérios acima expostos.”** (destaques do original)

A 11ª Turma da DRJ/RPO, acórdão nº 14-62.536, negou provimento ao apelo, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Constatada em procedimento fiscal a falta de declaração e/ou recolhimento e a declaração inexata de tributo e/ou contribuição é cabível a aplicação da multa de 75%.

Não tendo sido imputado o embaraço e/ou a presunção do evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio, hipóteses as quais ensejariam o agravamento e/ou a qualificação da penalidade, perdem objeto as razões de defesa apresentadas nesse sentido.

## ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011, 2012

ENTIDADE DESPORTIVA DE FUTEBOL PROFISSIONAL. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. NÃO CABIMENTO.

As entidades desportivas profissionais dedicadas à prática do futebol são obrigadas a se transformarem em sociedades empresárias, nos termos da legislação vigente, sujeitando-se ao recolhimento do Pis sobre o faturamento, à vista da descaracterização da natureza de Associação Civil sem Fins Lucrativos.

Já tendo sido computados os recolhimentos efetuados sobre a folha de salários e tendo sido observadas as regras para a exigência da contribuição no regime não cumulativo, com a admissão de créditos, inclusive, perdem objeto as razões de defesa apresentadas nesse sentido.

## ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2011, 2012

ENTIDADE DESPORTIVA DE FUTEBOL PROFISSIONAL. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. NÃO CABIMENTO.

As entidades desportivas profissionais dedicadas à prática do futebol são obrigadas a se transformarem em sociedades empresárias, nos termos da legislação vigente, sujeitando-se ao recolhimento da Cofins sobre o faturamento, à vista da descaracterização da natureza de Associação Civil sem Fins Lucrativos.

Tendo sido observadas as regras para a exigência da contribuição no regime não cumulativo, com a admissão de créditos, inclusive, perdem objeto as razões de defesa apresentadas nesse sentido.

Em recurso voluntário, o Recorrente ratifica os argumentos de sua impugnação, repetindo, inclusive, o pedido.

Esta 1ª Turma, Resolução nº 3301-004.667, declinou da competência em favor da 1ª Seção de Julgamento, por entender que o lançamento do PIS/Pasep e da COFINS seria reflexo do IRPJ/CSLL.

Por sua vez, a 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, ao apreciar a questão (vide Resolução nº 1401-000.641, e-fls. 813/831), suscitou conflito de competência.

A Presidência do CAREF, em r. decisão, determinou a retorno dos autos a esta Turma.

Em memoriais destinados à 1ª Seção, o contribuinte anexou pareceres da AGU e PGFN, decisões administrativas e judiciais, bem como documentos relacionados a atividade do Clube, tais como organização de competições, matrículas em escolas, parcerias para outros esportes, etc.

É o relatório.

Fl. 14 do Acórdão n.º 3301-010.908 - 3ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 15983.720003/2016-90

## Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, devendo ser conhecido.

A questão central posta nestes autos é o enquadramento do Santos Futebol Clube como entidade sem fins lucrativos. Em seu estatuto social, intitula-se associação civil sem fins lucrativos, tendo por objeto social:

“a prática do futebol profissional e não profissional, bem como de outros esportes, olímpicos ou não, e o desenvolvimento de atividades sociais, educacionais, recreativas, culturais cívicas, assistenciais, de benemerência, podendo exercer outras atividades cuja renda reverta em benefício dos seus objetivos sociais, podendo, para isso, participar de outras sociedades e associações, como quotista, acionista ou associado, mediante aprovação do Conselho Deliberativo, nos termos do artigo 5º deste Estatuto”.

“Capítulo I

O Clube

Denominação e Sede

Artigo 1º - O Santos Futebol Clube ("SANTOS") é uma associação sem fins econômicos e com personalidade jurídica própria, cujo nome é imutável/fundado em 14 de abril de 1912, com sede e foro jurídico na Cidade de Santos, Estado de São Paulo, na Rua Princesa Isabel, s/n.

(...).

Receita

Artigo 85 - Considera-se como receita toda e qualquer entrada de benefícios econômicos no SANTOS, sob as diversas rubricas contábeis adotadas, inclusive aquelas recebidas a título de:

(a) contribuição ou mensalidade, que é o pagamento periódico permanente, devido pelos associados Contribuintes, cuja importância será fixada pelo Comitê de Gestão com aprovação do Conselho Deliberativo;

(b) taxas, inclusive de conservação e fiscalização, referente ao local marcado na sua principal praça de esportes, de frequência, que é devida por aqueles que frequentarem as dependências e desfrutarem dos serviços do SANTOS, e de dependente, que é a importância mensal, trimestral, semestral ou anual devida pelo dependente de associado regularmente inscrito no SANTOS;

(c) produto de aluguéis e instalações sociais e desportivas,

(d) produto da venda de material de qualquer natureza;

(e) donativos de qualquer natureza;

(f) multas e indenizações;

(g) rendas provenientes de competições esportivas;

(h) rendas auferidas dos órgãos de publicidade e todas as outras oriundas das atividades da Gerência de Marketing;

(i) rendas provenientes de patrocínio e exploração da denominação, imagem, marca e dos símbolos do SANTOS;

(j) entradas oriundas da cessão temporária ou definitiva de direitos federativos de atletas, na forma da legislação vigente;

(l) distribuição de dividendos e juros sobre capital próprio ou de sociedades em que o SANTOS detenha participação societária;

(m) contratos diversos que gerem entradas para o SANTOS;

(n) receita com bilheteria; e

(o) subvenções e auxílios concedidos pelo Poder Público.

Parágrafo Único - É permitido ao Comitê de Gestão, com a aprovação do Conselho Deliberativo, além das expressamente previstas neste Estatuto, instituir taxas de uso, aluguel, convites, ingressos, licença, publicidade, depósito, transporte e exploração de serviços, bem como outras fontes de arrecadação, que se constituirão em receitas extraordinárias do SANTOS."

Assim, sustenta o direito à isenção de COFINS das receitas relativas às atividades próprias, prescritas no art. 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e o recolhimento de PIS, nos termos do art. 13 da mesma norma.

Confira-se os dispositivos:

Lei nº 9.532/97

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos: (...)

MP nº 2.158-35/2001

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

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

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

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

V MP nº 2.158-35/2001

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

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

Vê-se que os art. 13 e 14, X, da MP nº 2.158-35/2001 são aplicáveis às entidades imunes, nos termos do art. 12, da Lei nº 9.532/97. Todavia, o art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição se refere a imunidade dos impostos, o que não abarca as contribuições sociais.

No tocante à imunidade das contribuições sociais para a seguridade social, o art. 195, §7º da CF/88 dispõe:

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais.*

*§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.*

A assistência social tem como fundamento os art. 6º e 203 da CF/88:

*Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.*

*Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:*

*I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;*

*II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;*

*III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;*

*IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;*

*V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.*

Registre-se que, nos termos do disposto no art. 3º da Lei nº 8.742/93, consideram-se entidades e organizações de assistência social aquelas que prestam, sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos beneficiários, conforme o art. 203, da CF/88.

Por sua vez, a finalidade desportiva se coaduna com o prescrito pelo art. 217 da CF/88:



*Art. 217. É dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não-formais, como direito de cada um, observados:*

*I - a autonomia das entidades desportivas dirigentes e associações, quanto a sua organização e funcionamento;*

*II - a destinação de recursos públicos para a promoção prioritária do desporto educacional e, em casos específicos, para a do desporto de alto rendimento;*

*III - o tratamento diferenciado para o desporto profissional e o não-profissional;*

*IV - a proteção e o incentivo às manifestações desportivas de criação nacional.*

Dispõe a Lei nº 9.615/1998, que institui as normas gerais sobre desporto, em seu art. 4º, § 2º que:

*§ 2º A organização desportiva do País, fundada na liberdade de associação, integra o patrimônio cultural brasileiro e é considerada de elevado interesse social, inclusive para os fins do disposto nos incisos I e III do art. 5º da Lei Complementar nº 75, de 20 de maio de 1993.*

Logo, a assistência social se volta ao auxílio de necessitados, é amparo estatal ou privado de natureza humanitária aos reconhecidamente carentes. A assistência social é garantia da dignidade da pessoa em seus aspectos sociais.

Por sua vez, as finalidades institucionais do Clube são de elevado interesse social, contudo não são equiparáveis às instituições de assistência social, eis que ausentes os traços axiológicos da assistência social prescritos no supracitado art. 203 da CF/88.

Entendo que essas razões já seriam suficientes para afastar o pleito de cancelamento do referido auto de infração.

Nesse sentido, cito o trecho do voto condutor do acórdão 1201-002.073, processo nº 15983.720004/2016-34, que analisou a autuação de IRPJ/CSLL, em mesmo procedimento fiscal, para o mesmo período 2011/2012:

Analisando-se dessa forma, os clubes de futebol profissional não se enquadram dentre as entidades mencionadas no caput do dispositivo (Lei nº 9.532/97, artigo 15). Eles não têm caráter filantrópico, científico, cultural ou recreativo, nem podem ser classificados como associações civis prestadoras de serviço. O Santos Futebol Clube obtém suas receitas da exploração do futebol profissional, quais sejam, publicidade, marketing, bilheteria, transmissão de jogos, prêmios, etc. O objetivo dos clubes de futebol profissional é o de vencer os diversos campeonatos de futebol dos quais participa, tanto em âmbito nacional, quanto internacional.

A própria legislação do futebol não abarca a pretensão de enquadramento nos dispositivos da MP nº 2.158/2001. A Lei Pelé determinou o caráter econômico das entidades que desenvolvem o desporto profissional, sendo os clubes profissionais sociedades empresárias, não há falar-se de gozo do benefício fiscal.

A DRJ sintetizou bem a evolução da legislação:

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

*“Art. 27. As entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais e as entidades de administração de desporto ou ligas em que se organizarem, independentemente da forma jurídica adotada, sujeitam os bens particulares de seus dirigentes ao disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, além das sanções e responsabilidades previstas no caput do art. 1.017 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, na hipótese de aplicarem créditos ou bens sociais da entidade desportiva em proveito próprio ou de terceiros. (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)*

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Da leitura dos parágrafos 9º e 11, destacados anteriormente, conclui-se, à primeira vista, que o legislador ordinário facultou a todas as entidades desportivas profissionais a transformação em sociedade empresária.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A redação original destes artigos era a seguinte:

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

*I - sociedades civis de fins econômicos;*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Art. 27. As entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais e as entidades de administração de desporto ou ligas em que se organizarem, independentemente da forma jurídica adotada, sujeitam os bens particulares de seus dirigentes ao disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, além das sanções e responsabilidades previstas no **caput** do art. 1.017 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, na hipótese de aplicarem créditos ou bens sociais da entidade desportiva em proveito próprio ou de terceiros. (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)*

*(....)*

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

*(Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)*

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

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

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

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

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

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

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

No que se refere ao possível benefício de isenção para o contribuinte com base nos art. 13 e 13-A da Lei nº 11.345/2006 (instituiu o Timemania):

Art. 13. Fica assegurado, por 5 (cinco) anos contados a partir da publicação desta Lei, o regime de que tratam o art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e os arts. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, às entidades desportivas da modalidade futebol cujas atividades profissionais sejam administradas por pessoa jurídica regularmente constituída, segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (Vide Medida Provisória nº 358, de 2007)

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

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

Tem-se que a isenção prevista contempla somente as entidades desportivas da modalidade futebol cujas atividades profissionais sejam administradas por pessoa jurídica regularmente constituída. Contudo, o Recorrente se declara entidade sem fins lucrativos, embora tenha caráter empresarial. Qualquer extensão indevida de hipóteses legais exonerativas esbarra no comando do art. 111, do CTN.

Sustenta o Recorrente que, caso lhe seja negada a isenção, que a tributação deve excluir os créditos da não-cumulatividade, bem como deve haver a compensação de valores já recolhidos. Ocorre que no lançamento a autoridade fiscal assim já fez.

Por sua vez, o pedido de afastamento da multa de ofício implica em afastamento de legislação válida e vigente, o que é vedado a este Conselho.

Ao contrário do que sustenta nos memoriais apresentados à 1ª Seção, a autuação não foi lavrada e mantida com base no Parecer PGFN 2567/2012, mas sim com suporte na legislação. Por outro lado, o Parecer AGU 086/2012, que entende estar a Receita Federal “equivocada” ao tributar os Clubes de futebol, não tem qualquer força vinculante, tal como

outras decisões colacionadas, tampouco os precedentes do Clube Atlético Paranaense ou Coritiba.

Os demais materiais, organização de competições, matrículas em escolas, parcerias para outros esportes, etc., ainda que louváveis não afetam as conclusões postas neste voto.

Por fim, isenções municipais concedidas não se correlacionam com a legislação federal.

### **Conclusão**

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro, Relatora