



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15983.720004/2016-34  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9101-006.133 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 10 de junho de 2022  
**Recorrente** SANTOS FUTEBOL CLUBE  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2011, 2012

ISENÇÃO. ENTIDADES DE DESPORTO PROFISSIONAL DA MODALIDADE FUTEBOL. FICÇÃO JURÍDICA. ALCANCE DOS EFEITOS.

As entidades desportivas de caráter profissional na modalidade futebol gozam de isenção, por se enquadrarem como associações civis sem fins lucrativos nos termos da lei.

As entidades sem finalidade de lucro são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit. Desse modo, o fato da associação realizar atividades econômicas não permite concluir que ela possui finalidade lucrativa, pelo contrário, faz parte do seu escopo de obter recursos para fomentar suas atividades empresariais.

A equiparação às sociedades empresárias estabelecida pela Lei Pelé em seu art. 27, §13º, possui natureza de ficção jurídica, se restringindo, portanto, apenas aos aspectos que a própria lei dispôs, é dizer, no tocante à fiscalização e controle do que for disposto naquele diploma normativo, não abrangendo outros aspectos, mormente o tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa, que votou pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca, e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto por SANTOS FUTEBOL CLUBE em face do Acórdão nº 1201-002.073 (12/03/2018) cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

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, ainda que constituídas sob a forma de associações sem fins econômicos.

CSLL. SIMILITUDE DOS MOTIVOS DE AUTUAÇÃO E DAS RAZÕES RECURSAIS.

Aplicam-se à CSLL os mesmos argumentos expendidos no voto relativo ao IRPJ, em face da similitude dos motivos de autuação e das razões recursais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros: Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima e Gisele Barra Bossa que davam provimento ao recurso voluntário.

A exigência em discussão nos autos refere-se a autos de infração de IRPJ e CSLL sobre os resultados auferidos por clube de futebol profissional que entende ser uma associação sem fins econômicos, tal como definido em seu Estatuto Social, razão pela qual acredita ser isenta do IRPJ e da CSLL, com base no art. 15 da Lei nº 9.532/97.

Ocorre que, segundo a autoridade fiscal, “*não é esse o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil no caso de clubes de futebol profissional [...]*”.

Segundo a autoridade fiscal autuante a Lei nº 9.615/1998 (“Lei Pelé”) estabeleceria que o desporto profissional é atividade econômica e que as entidades desportivas profissionais equiparam-se às sociedades empresárias, nos termos de seus art. 2º, parágrafo único, e art. 27, §§ 10 e 13.

Aduziu ainda que a Lei nº 11.345/2006 instituiu o denominado “Timemania” e que teria dado nova oportunidade aos clubes de futebol profissional de usufruírem, por cinco anos, da isenção de IRPJ e CSLL (art. 13) assegurando “*...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.”*

Nesse contexto, concluiu que a referida isenção não alcançaria as associações civis que administram o futebol profissional, e mesmo para aquelas cujas atividades profissionais relacionadas ao futebol fossem administrada por pessoa jurídica, nos termos da referida Lei, o benefício teria sido extinto em 15/09/2011, asseverando ainda que clubes de futebol profissional, organizados sob qualquer natureza jurídica, não gozariam de isenção de IRPJ e de CSLL.

Em Impugnação, o Contribuinte, em apertada síntese, assim se manifestou:

- seria isenta de IRPJ e CSLL por se tratar de associação civil sem fins lucrativos;
- o Fisco teria pretendido conceder nova interpretação à redação do artigo 7º [sic] da Lei nº 9.615/98, reconhecendo a equiparação das entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais às sociedades empresárias, inclusive para efeitos tributários;
- a autoridade fiscal autuante, apegando-se ao fato de que a Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé), no parágrafo único de seu artigo 3º teria declarado expressamente que a exploração e a gestão do desporto profissional constituem atividade econômica, considerou que não seria compatível o exercício de tal atividade por associação sem fins lucrativos. Contudo, seria necessário distinguir os termos “fins” e “atividades”;
- inexistiria impedimento para uma organização sem fins econômicos desenvolver atividades econômicas para geração de renda, desde que não partilhasse 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 Código Civil em vigor. Desse modo, estaria vedada qualquer partilha de resultados, mas sem proibição para a realização de atividades econômicas, pois não se poderia confundir finalidade com atividade, conceitos presentes, simultaneamente, no aludido art. 981 do novo Código Civil, segundo o qual, na sociedade, os sócios exploram uma atividade econômica com fins de obtenção e partilha de lucros (resultados);
- aduz que o fator a diferenciar a sociedade da associação civil seria a possibilidade de partilha de resultados entre os sócios e não a natureza da atividade exercida;
- assevera que a Lei nº 12.395/2011 teria limitado a equiparação das entidades desportivas com as sociedades empresárias apenas para fins de fiscalização e controle no tocante à responsabilização de dirigentes e administradores, e não mais para fins tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos, como previa a Lei nº 10.672/2003, revogada por aquela;
- conclui que a isenção afastaria a exigibilidade do IRPJ e CSLL, por tratar-se a impugnante de entidade desportiva sem fins lucrativos, nos termos da lei;

- citou ainda que os arts. 13, incisos IV e V, e 14, inciso X, da MP nº 2.158-35 seriam aplicáveis ao PIS/Pasep e à Cofins e o art. 15 da Lei nº 9.532/97, relativo ao IRPJ e à CSLL. Invocou também o princípio da legalidade, sob pena de atribuir-se tratamentos anti-isonômicos aos contribuintes;
- afirma que seria isenta tanto do pagamento de IRPJ quanto de CSLL, pois, conforme estabelece o art. 1º de seu Estatuto Social, *“é 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”*;
- por fim, requer a anulação do lançamento, por ser associação civil sem fins lucrativos, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532/97, que lhe concederia a isenção de IRPJ e CSLL.

Analisando a Impugnação apresentada, a turma julgadora de primeira instância considerou-a improcedente.

Cientificado da decisão, o Contribuinte manejou o competente Recurso Voluntário que foi desprovido por meio do Acórdão nº 1201-002.073, cuja ementa já foi reproduzida no início deste relatório.

O Contribuinte tomou ciência da referida decisão em 14/05/2018 (fl. 364) e em 24/05/2018 (fl. 365) interpôs o Recurso Especial de fls. 401-421.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 709-713 deu seguimento ao Apelo do Contribuinte, nos seguintes termos:

Cumprido rechaçar, de início, a referência ao **Acórdão nº 1201-001.676, de 2017**, porque expedido pela mesma turma de câmara prolatora da decisão recorrida (**Acórdão nº 1201-002.073, de 2018**), não se prestando, pois, como paradigma para fins de Recurso Especial de divergência entre câmaras e turmas que compõem o CARF.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

**“Isenção de IRPJ e CSLL para entidades desportivas profissionais de futebol (art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997)”**

**Decisão recorrida:**

*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, ainda que constituídas sob a forma de associações sem fins econômicos.*

[...].

*A questão central do processo consiste em se definir se o recorrente, Santos Futebol Clube, é entidade à qual se aplica a isenção quanto ao IRPJ e CSLL.*

*No acórdão recorrido, ficou assentado que a isenção não é aplicável, uma vez que a recorrente classifica-se como sociedade empresária.*

[...].

*A recorrente insurge-se quanto a esse entendimento, alegando que “não há que se falar na aplicação às sociedades desportivas das regras do Código Civil concernentes às sociedades empresárias, seja pelas peculiaridades desse tipo de associação, seja pela autonomia e liberdade garantidas constitucionalmente” e, assim, se previsto em seu estatuto que o clube é uma associação sem fins lucrativos, não tendo jamais havido divisão ou distribuição de lucros, aplicável o entendimento quanto ao direito à isenção relativamente ao IRPJ e à CSLL.*

[...].

*Analizando-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.*

*Não se vislumbra, como já salientado, nenhum caráter filantrópico, científico, cultural ou recreativo nessa atividade, nem qualquer tipo de prestação de serviço.*

[...].

*Ocorre que as atividades exercidas pelos clubes de futebol profissional não se configuram como aquelas que são exercidas por associações civis sem fins lucrativos. Na realidade, elas se caracterizam como um exercício de atividade econômica. Como exemplo pode-se citar a venda ou a exploração comercial de imagem, contratos de patrocínio, licenciamento de marcas etc. Desse modo, essas entidades desportivas devem se organizar segundo formas jurídicas que sejam afetas ao exercício das referidas atividades econômicas.*

**Acórdão paradigma nº 1401-000.838, de 2012:**

**CLUBES DE FUTEBOL PROFISSIONAL 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 profissional, que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, têm assegurada a isenção em face do IRPJ e CSLL, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.*

[...].

*Trata o presente processo, basicamente, de analisar se as associações civis que se dediquem às atividades desportivas de caráter profissional são, em regra, beneficiadas com a isenção do pagamento do IRPJ e CSLL, nos termos estabelecidos pelo art. 15 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, verbis (grifado):*

[...].

[...].

#### ***Efetiva prestação de serviços***

*A decisão de primeira instância demonstrou, com grande propriedade, que os clubes de futebol profissional efetivamente são entidades prestadoras de serviços.*

[...].

*Nestes termos, considero amplamente demonstrado que os clubes de futebol profissional em geral (e a recorrente, em particular) são entidades prestadoras de serviços, atendendo, pois, o primeiro requisito para usufruir da isenção do IRPJ e CSLL, previsto no art. 15 da Lei nº 9.532/97.*

[...].

#### ***Ausência de fins lucrativos***

*Em relação a este tema, a decisão de primeira instância analisou detalhadamente a legislação tributária aplicável, chegando à conclusão de que o elemento que diferencia uma sociedade de uma associação civil não é a natureza da atividade desenvolvida, mas sim a possibilidade de os sócios dividirem - ou não - o resultado da referida atividade.*

*Mais uma vez reconheço a qualidade da análise contida na decisão de piso, razão pela qual, mais uma vez, adoto e transcrevo parcialmente suas razões de decidir, fls. 968-971 (grifos e sublinhados do original):*

*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.*

[...].

[...].

*Nestes termos, considero amplamente demonstrado que a recorrente também atende ao terceiro requisito para isenção de IRPJ e CSLL, uma vez que **não partilha os eventuais resultados positivos decorrentes de suas atividades entre os associados, mas sim, os destina integralmente à consecução de seu objetivo social.***

Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *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, ainda que constituídas sob a forma de associações sem fins econômicos*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1401-000.838, de 2012) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *as associações civis sem fins lucrativos, inclusive clubes de futebol profissional, que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, têm assegurada a isenção em face do IRPJ e CSLL, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.*

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada.**

No mérito, a Recorrente reafirma os termos de sua impugnação e requer a reforma do acórdão recorrido.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 27/06/2018 (fl. 714) e a Fazenda Nacional apresentou em 17/07/2018 (fl. 724) Contrarrazões de fls. 715-723. Nos termos do art. 79 do Anexo II do RICARF, a PGFN será considerada intimada pessoalmente “*das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos*”. Considerando que o art. 70 do Anexo II do RICARF define que o prazo para apresentação de contrarrazões é de 15 dias, a manifestação da PGFN mostra-se tempestiva.

Em sua peça, a PGFN não oferece resistência ao conhecimento do Apelo do Contribuinte, e, no mérito, requer a confirmação da decisão recorrida, acrescentando o teor do Parecer PGFN/CAT/267/2012 que tratou sobre o tema.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

## 1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo e, ante à ausência de resistência da Fazenda Nacional acerca do conhecimento do Apelo, na assentada do mês de maio corrente, com fulcro no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, encaminhei meu voto por conhecer do recurso, adotando as razões do Despacho de Admissibilidade de fls. 709-713.

Ocorre que, durante os debates, e na sequência dos votos dos ilustres membros desta Turma, foi aberta divergência para não conhecimento do recurso, uma vez que o paradigma colacionado pelo Recorrente (Acórdão nº 1401-000.838) não teria se manifestado acerca dos efeitos do art. 27 da Lei Pelé (Lei nº 9.615/2018), dispositivos que teriam sido determinantes tanto na autuação fiscal ora em exame quanto na decisão recorrida.

Em face do profícuo debate ocorrido, reexaminei os autos, e mantenho minha convicção sobre o conhecimento do recurso, uma vez que o colegiado paradigmático, diante de acusação significativamente semelhante a dos presentes autos, adotando fundamentação legal praticamente idêntica ao do lançamento contido neste processo, cancelou a exigência que também entendia que clubes de futebol não fariam jus a isenção condicionada a que alude o art. 15 da Lei nº 9.532/97.

É importante ressaltar que o relatório do referido acórdão *paradigma* deixa claro que a *acusação* lá enfrentada guarda significativa semelhança à examinada nos presentes autos, quer no plano fático quanto em seus contornos jurídicos. E, no cotejo entre os acórdãos paragonados, resta evidente que ambos tratam da aplicação, ou não, do art. 15 da Lei nº 9.532/1997, em abstrato, a clubes de futebol profissional. Confira-se:

|                                               | Acórdão Recorrido                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Acórdão Paradigma                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-----------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Contexto fático e jurídico da autuação</i> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- A entidade fiscalizada se considera uma associação sem fins econômicos, tal como definido em seu Estatuto Social, razão pela qual acredita ser isenta do IRPJ e da CSLL, com base no art. 15 da Lei nº 9.532/97. Contudo, este entendimento diverge do da Receita Federal do Brasil acerca dos clubes de futebol profissional; (relatório)</li> <li>- Tais entidades desportivas faziam jus à isenção do Imposto de Renda até o ano de 1997, ao amparo da Lei nº 4.506/1964 (art. 30) e no Decreto-lei nº 5.844/1943 (art. 28, alíneas “a” e “b”); isenção esta que foi expressamente revogada pelo art. 82, inciso II, alíneas “a” e “b” da Lei nº 9.532/97;</li> <li>- A Lei nº 9.615/1998 (“Lei Pelé”), estabelece, claramente, que o desporto profissional é atividade econômica e que as entidades desportivas profissionais equiparam-se às sociedades empresárias, nos termos de seus artigos 2º, parágrafo único, e 27, §§ 10 e 13;</li> <li>- Por outro lado, a Lei nº 11.345/2006, criou a</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Trata o presente processo, basicamente, de analisar se as associações civis que se dediquem às atividades desportivas de caráter profissional são, em regra, beneficiadas com a isenção do pagamento do IRPJ e CSLL, nos termos estabelecidos pelo art. 15 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 [...] (voto)</li> <li>- As autoridades autuantes consideraram que os clubes de futebol, ainda que organizados como associações civis, não prestam serviços, razão pela qual não poderiam se beneficiar da isenção de que trata o artigo retrotranscrito; (voto)</li> <li>- O colegiado julgador <i>a quo</i> discordou desse entendimento, após proceder uma detalhada análise dos quatro requisitos estabelecidos no art. 15 da Lei nº 9.532/97, para que as associações civis que se dediquem às atividades desportivas de caráter profissional possam usufruir da isenção do IRPJ e CSLL; (voto)</li> </ul> |

|                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|----------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                        | <p>Timemania e deu nova oportunidade aos clubes de futebol profissional de usufruírem, por cinco anos, da isenção de IRPJ e CSLL, conforme seu artigo 13, que assegura “...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.” (relatório)</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | <p>- A atuada foi cientificada do lançamento [...] e apresentou [...] impugnação [...] em que, [...] veicula as alegações adiante sintetizadas (excertos do relatório):</p> <p>- [...] o <i>auto de infração reconhece que a alteração não elide, conforme o caso, a fruição de imunidade ou isenção por entidade que se enquadrar nas condições do art. 12 ou 15 da Lei nº 9.532/97 [...];</i></p> <p>- <i>aponta que o Termo de Verificação Fiscal menciona os §§ 11 e 13, do art. 27 da Lei Pelé, em suas redações antigas, para encadear raciocínio de equiparação das associações civis sem fins lucrativos à sociedades empresárias para fins tributários e, por consequência, o seu não enquadramento na regra de isenção [...]</i></p> <p>- <i>salienta que a regra de isenção temporária não se aplica ao clube impugnante, argumentando que o § 9º do art. 27 da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé), com redação dada pela Lei nº 10.672/2003, facultou às associações a constituição de sociedade empresária. Adiciona que, posteriormente, o art. 13 da Lei nº 11.345/2006 assegurou por cinco anos às entidades desportivas da modalidade futebol o regime de isenção para aquelas entidades que constituíram sociedade empresária.</i></p> |
| <p><i>Fundamentos dos acórdãos</i></p> | <p>- Analisando-se dessa forma, os clubes de futebol profissional não se enquadram dentre as entidades mencionadas no <i>caput</i> 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.</p> <p>- 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.</p> <p>- Não se vislumbra, como já salientado, nenhum caráter filantrópico, científico, cultural ou recreativo nessa atividade, <b>nem qualquer tipo de prestação de serviço. [...]</b></p> <p>- Ocorre que as atividades exercidas pelos clubes de futebol profissional não se configuram</p> | <p><b>Efetiva prestação de serviços</b></p> <p>- A decisão de primeira instância demonstrou, com grande propriedade, que os clubes de futebol profissional efetivamente são entidades prestadoras de serviços.</p> <p>- Por concordar integralmente com os argumentos da decisão de piso, adoto e transcrevo parcialmente as suas razões de decidir [...]</p> <p>- Ademais, o § 3º do art. 42 da Lei nº 9.615, de 24/03/1998 (Lei Pelé), <b>expressamente equipara o espectador pagante, por qualquer meio, de espetáculo ou evento desportivo, ao consumidor[...] que, por sua vez, conceitua o consumidor como sendo o usuário de produto ou serviço. [...]</b></p> <p>- Nestes termos, considero amplamente demonstrado que os clubes de futebol profissional em geral (e a recorrente, em particular) são entidades prestadoras de</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |

|  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|--|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  | <p>como aquelas que são exercidas por associações civis sem fins lucrativos. Na realidade, elas se caracterizam como um exercício de atividade econômica.</p> <p>- No voto condutor da decisão de primeira instância esse aspecto ficou demonstrado de forma cristalina, inclusive com a citação do entendimento da [...] Cosit, evidenciado na Solução de Consulta Interna (SCI) nº 11, de 30 de março de 2004, em que se pronunciou sobre o tratamento tributário das receitas auferidas pelas "federações estaduais de futebol, constituídas sob a forma de associações civis de direito privado, sem fins lucrativos", no que tocante à contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.</p> <p>- Nessa solução de consulta ficou assentada a interpretação no tocante aos dispositivos da Lei nº 9.615/98 relativos à transformação em sociedades comerciais ou civis de fins econômicos das entidades de prática desportiva participante de competições profissionais" (clubes ou times).</p> <p>- Ressaltou-se também naquele voto que, "embora a referida SCI verse sobre as aludidas contribuições, observamos que sua fundamentação amolda-se perfeitamente ao caso em análise, como se pode depreender da leitura dos seguintes itens":</p> <p style="padding-left: 40px;">SCI Cosit nº 11, de 30 de março de 2004:</p> <p style="padding-left: 40px;">[...]</p> <p style="padding-left: 40px;"><i>26. Da interpretação sistemática dos arts. 27 e 94, da Lei nº 9.615, de 1998, com a redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000, apreende-se [...]</i></p> <p style="padding-left: 40px;"><i>28. Em 27 de novembro de 2002, foi editada a MP nº 79, que foi publicada no DOU de 28/11/2002. Esta MP, trouxe dispositivos semelhantes aos da MP nº 39, de 2002, 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 da Lei nº 10.406, de 2002, Novo Código Civil, trata do Direito de Empresa. Ora, o "exercício profissional de atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços" é</i></p> | <p>serviços, atendendo, pois, o primeiro requisito para usufruir da isenção do IRPJ e CSLL, previsto no art. 15 da Lei nº 9.532/97. [...]</p> <p><b>Colocação dos serviços à disposição das pessoas a que se destinam</b></p> <p>- Também em relação a este tema, a decisão de primeira instância procedeu uma análise bastante profunda sobre o conceito de "disponibilização dos serviços" prestados pelos clubes de futebol.</p> <p>- Reconhecendo a elevada qualidade daquela análise, mais uma vez limito-me a adotar e transcrevo parcialmente as razões de decidir constantes do acórdão de piso [...]</p> <p>Nestes termos, considero amplamente demonstrado que os clubes de futebol profissional em geral (e a recorrente, em particular) são entidades que efetivamente colocam os seus serviços à disposição do grupo de pessoas a que se destinam (sociedade em geral). Por esta razão, considero que tais entidades também atendem ao segundo requisito para usufruir da isenção do IRPJ e CSLL, previsto no art. 15 da Lei nº 9.532/97.</p> <p><b>Ausência de fins lucrativos</b></p> <p>- Em relação a este tema, a decisão de primeira instância analisou detalhadamente a legislação tributária aplicável, chegando à conclusão de que o elemento que diferencia uma sociedade de uma associação civil não é a natureza da atividade desenvolvida, mas sim a possibilidade de os sócios dividirem ou não o resultado da referida atividade.</p> <p>- Mais uma vez reconheço a qualidade da análise contida na decisão de piso, razão pela qual, mais uma vez, adoto e transcrevo parcialmente suas razões de decidir [...]</p> <p>- Outro ponto ao qual se apegam 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 <b>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.</b> Também nesse ponto considero que a fiscalização está equivocada.</p> <p>- Nestes termos, considero amplamente demonstrado que a recorrente também</p> |
|--|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|--|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  | <p><i>justamente a atividade do empresário, tal como definido no art. 966.</i></p> <p>- Transcreve-se também outro trecho do voto condutor da decisão de piso elucidativo quanto à não aplicabilidade da isenção quanto ao IRPJ e à CSLL aos clubes de futebol profissional:</p> <p><i>Reforça esta conclusão o fato de que a Lei nº 11.345, de 14.09.2006, conhecida como “Lei da Timemania”, concedeu, excepcionalmente – e porque não dizer, como forma também de promover/fomentar a formalização das entidades que exercem a administração do futebol profissional como sociedades empresárias – a isenção de que trata o art. 15 da Lei 9.532/97 “...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.”, quais sejam: a) Sociedade em Nome Coletivo; b) Sociedade em Comandita Simples; c) Sociedade Limitada; d) Sociedade Anônima; e) Sociedade em Comandita por Ações.</i></p> <p><i>Ou seja, a regra não é a isenção. A “Lei da Timemania” veio justamente a instituir uma exceção, outorgando a isenção em comento por apenas 5 (cinco) anos para as sociedades formalmente constituídas como empresárias, administradoras dos clubes de futebol profissional.</i></p> <p><i>Neste ponto, há de se concordar com o autuante quando afirma que “o benefício em tela não alcança as associações civis que administram diretamente o futebol profissional” (fl. 36). E, para as entidades cujas atividades profissionais ligadas ao futebol sejam administradas por pessoa jurídica nos termos da Lei, a exceção a estas aplicável só esteve vigente até 15 de setembro de 2011.</i></p> | <p>atende ao terceiro requisito para isenção de IRPJ e CSLL, uma vez que não partilha os eventuais resultados positivos decorrentes de suas atividades entre os associados, mas sim, os destina integralmente à consecução de seu objetivo social.</p> <p>- Resta, ainda, analisar o atendimento aos requisitos previstos nos arts. 12 e 13 da retrocitada Lei nº 9.532/97.</p> <p><b>Atendimento dos requisitos previstos nos arts. 12 e 13 da Lei nº 9.532/97</b></p> <p>- Por força do disposto no § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532/97, anteriormente transcrito, temos que as entidades isentas do IRPJ e CSLL também devem observar os requisitos aplicáveis às entidades imunes, previstos no art. 12 (§ 2º, alíneas “a” a “e” e § 3º) e art. 13 da referida Lei. [...]</p> <p>- Em complemento a esta conclusão do acórdão de piso, acrescento que inexistente nos autos qualquer acusação, prova ou indício de inobservância dos requisitos previstos nos arts. 12 e 13 da Lei nº 9.532/97.</p> <p>- Por esta razão, entendo que a contribuinte pode, em relação ao ano-calendário de 2008, usufruir da isenção de IRPJ e CSLL, prevista no art. 15 da retrocitada Lei.</p> |
|--|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Conforme se observa, além da suposta não aplicação do art. 15 da Lei nº 9.532/97 aos clubes de futebol profissional, **as acusações** de ambos os processos invocaram o art. 27 da Lei nº 9.615/98 como razões para a autuação, mas salienta-se que, tal menção a esses

dispositivos da Lei nº 9.615/98 servem tão somente como argumento de reforço acerca da convicção fiscal de que o art. 15 da Lei nº 9.532/97 não seria mais aplicável a clubes de futebol profissional.

Com efeito, os acórdãos paragonados, *diante de planos fáticos e jurídicos praticamente idênticos*, chegaram a conclusões díspares.

O fato de o acórdão recorrido afiançar a exigência com base na inaplicabilidade do art. 15 da Lei nº 9.532/97 para fins de isenção do contribuinte, utilizando-se do art. 27 da Lei nº 9.615/98 para reafirmar a impossibilidade de aplicação daquele dispositivo legal, e o acórdão paradigma não ter feito menção expressa ao art. 27 da Lei nº 9.615/98, para concluir que a isenção a que alude o art. 15 da Lei nº 9.532/97 aos clubes de futebol persistiria (desde que preenchidos os requisitos legais para tanto), não altera a formação de dissenso jurisprudencial acerca da interpretação da aplicação do art. 15 da Lei nº 9.532/97 aos clubes de futebol profissional, matéria efetivamente eleita pelo Recorrente como objeto de divergência, conforme se observa à fl. 403 dos autos (p. 3 do Recurso Especial), cujo teor peço vênia para reproduzir a seguir:

#### 1.2. Da indicação da legislação objeto da divergência

**Superada a primeira preliminar, necessária ser indicada, de forma breve, afinal a matéria será debatida em tópico próprio neste recurso, a legislação objeto da divergência.**

Pois bem, trata o presente processo do Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls.02/16) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls.17/32) **lavrado por conta de interpretação da fiscalização de que os clubes de futebol, ainda que organizados sob a forma de associação civil sem fins lucrativos, não gozam da isenção objeto do artigo 15 da Lei nº 9.532/97.**

[...]

Em assim sendo, a legislação objeto da divergência é:

- 1) Art. 15 da Lei 9.532/97;
- 2) Artigos 2º, § único, 27, §§ 10 e 13 da Lei nº 9.615/98,
- 3) Artigo 7 [sic] da Lei nº 9.615/98; reconhecendo a equiparação das entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais às sociedades empresárias, inclusive para efeitos tributários. [destaques do próprio recurso]

Cumprе salientar, ainda - em que pese a menção a dispositivos da Lei nº 9.615/98 -, que tanto a demonstração de divergência quanto o próprio mérito recursal giram única e exclusivamente acerca da possibilidade de isenção aplicável a clubes de futebol profissional com base no art. 15 da Lei nº 9.532/97.

Ademais, considerando-se que *a acusação no paradigma* invocava também o art. 27 da Lei nº 9.615/98 como razão para concluir que a autuada não fazia jus à isenção (com base no art. 15 da Lei nº 9.532/97), subentende-se que as razões de decidir do colegiado paradigmático eram suficientes para infirmar a acusação.

Até mesmo porque, quando a decisão recorrida abordou os dispositivos da Lei nº 9.615/98 o fez para concluir que as atividades desempenhadas pelos clubes de futebol

profissional se enquadrariam como atividade econômica, e tal conclusão, no acórdão paradigma, foi refutada com base na própria Lei nº 9.615/98:

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.

[...]

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.

[...]

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 transmutar o caráter de uma entidade que o explore, passando de ‘sem fins lucrativos’ para ‘com fins lucrativos’.

[...] 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 18 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?

Caso a Fazenda Nacional discordasse desse entendimento, deveria ter oposto embargos de declaração a fim de que o colegiado *paradigmático* se pronunciasse especificamente acerca dos efeitos do art. 27 da Lei nº 9.615/98 na conclusão daquele julgado. Não o fazendo, restou assentado naquele precedente que clubes de futebol profissional – ainda

que implicitamente, a despeito do disposto no art. 27 da Lei nº 9.615/98 -, poderiam usufruir da isenção condicionada a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532/97, o que, com o devido respeito a quem diverge de meu entendimento, caracteriza o dissídio jurisprudencial apto a ensejar o conhecimento do Recurso Especial interposto.

Assim sendo, encaminho meu voto para conhecer do Recurso Especial.

## 2 MÉRITO

Acerca do tema, tive a oportunidade de participar de alguns julgamentos sobre o tema, a saber: Acórdãos nº 1402-001.759 (29/07/2014), nº 1402-002.182 (03/05/2016), nº 9101-003.648 (04/07/2018) e nº 1301-003.869 (14/05/2019), tendo, em todos eles, divergido acerca da pretensão do Fisco nos presentes autos. E mantenho esse mesmo entendimento.

Em particular no julgamento dos processos que redundaram nos Acórdãos nº 1402-001.759, nº 9101-003.648 e nº 1301-003.869 participei ativamente dos debates sendo que os fundamentos dessa última decisão, cujo voto vencedor coube ao Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, estão em absoluta consonância com as razões que proferi oralmente, motivo pelo qual a seguir os reproduzo como fundamentos de meu voto:

Peço vênia para expor minha divergência quanto à posição esposada pela Ilustre Relatora em seu minucioso voto, pelas razões abaixo aduzidas. Ademais, ressalto minha concordância com a parcela do voto da relatora no tocante à decadência reconhecida.

O cerne da discussão dos autos diz respeito à qualificação da Recorrente como associação civil sem fins lucrativos, para fins do gozo de isenção sobre diversos tributos.

Em um breve histórico da discussão, o **Decreto-Lei nº 5.844/43** estabeleceu, em seu art. 28, "a", que estariam isentas do IRPJ as sociedades e fundações de caráter esportivo, afastando, desde então, a incidência desse tributo sobre as associações desportivas. Posteriormente, a **Lei nº 4.604/64** estabeleceu, em seu art. 30, condições para o gozo da referida isenção das associações desportivas, exigindo que: *a) não se remunerassem dirigentes nem distribuíssem lucros, a qualquer título; b) se aplicassem todos os recursos nos seus objetivos sociais; c) mantivesse escrituração regular de suas receitas e despesas; e d) que prestassem ao Fisco todas as informações determinadas por lei e recolham todos os tributos sobre os rendimentos pagos por elas.*

Diante desse contexto normativo, todas as associações desportivas, amadoras e profissionais, gozavam da isenção do IRPJ, até o advento da **Lei nº 9.532/97**, que, por meio do seu art. 82, II, revogou expressamente o art. 28 do Decreto-Lei nº 5.844/1943 e o art. 30 da Lei nº 4.506/1964. Além disso, o art. 18, IV, da mesma lei, estabelecia a revogação da isenção em relação às entidades desportivas de caráter profissional, ressalvando a possibilidade de manutenção no caso de enquadramento nas condições do art. 12 ou 15 da Lei nº 9.532/97, *verbis*:

*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. (...)*

**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. (Vide Medida Provisória nº2158-35, de 2001)**

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

O art. 12 da Lei nº 9.532/97 estabeleceu que estivessem abrangidos pela imunidade do art. 150, VI, "c" da CF/88 as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, ao passo que o art. 15, daquela lei, estabeleceu a isenção do IRPJ e CSLL para 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, desde que atendessem às condições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º, da mesma lei, que tratam sobre remuneração de dirigentes, aplicação dos recursos, escrituração de receitas e despesas, manutenção de documentação contábil, destinação do patrimônio etc.

No ano seguinte, foi promulgada a **Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé)**, que estabeleceu o novo marco legal desportivo brasileiro, revogando a Lei nº 8.672/93 (Lei Zico), trazendo, entre seus dispositivos, a previsão do art. 2º, parágrafo único, no sentido de que a exploração e gestão do desporto profissional seriam *exercício de atividade econômica*, incluindo-se entre seus princípios o tratamento diferenciado em relação ao desporto amador, em seu inciso IV.

Além disso, o art. 27 da mesma lei estabeleceu que elas devessem se organizar sob certas formas societárias<sup>3</sup> para participar de eventos profissionais. Logo em seguida, entretanto, o referido dispositivo foi objeto de alteração, por meio da **Lei nº 9.981/00**, que **deixou de impor que essas atividades fossem privativas de sociedades civis de fins econômicos, tornando a constituição das entidades arroladas nos incisos uma faculdade da entidade desportiva**. Vejamos o seu teor:

*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.*

Por outro lado, a Lei nº 10.672/03 introduziu o §13 do art. 27 da Lei Pelé, que *estabelecia que a entidade desportiva se **equiparasse** a uma sociedade empresária* para fins de fiscalização e controle no disposto naquela lei, notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos, independente da forma que estivesse constituída<sup>1</sup>.

Esse parece ser o ponto onde reside a raiz do equívoco na compreensão dessa legislação. O legislador, no referido dispositivo, construiu uma ***ficção jurídica***, isto é, para fins do Direito, exclusivamente, o legislador optou por dar um tratamento normativo diferente daquele que seria adequado a determinada realidade fenomênica. Como ensina José Luis Pérez de Ayala, em clássica obra sobre o tema, a ficção jurídica "*no falsea ni oculta la verdad real. Lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real*" ("*Las Ficciones en Derecho Tributaria*". Editorial de Derecho Financiero: Madrid, 1970, p. 16).

Ao estabelecer essa ficção, o legislador também dimensionou precisamente quais âmbitos de normatividade seriam afetados pelo tratamento fictício dado às entidades desportivas, delimitando o seu alcance para o campo tributário, administrativo e outros, independente da forma adotada. É dizer, ***estabeleceu a ficção e também regulou expressamente o alcance de seu regime jurídico***. Essa definição do alcance do regime jurídico fictício é da própria natureza da ficção, a exemplo do navio, que é bem imóvel apenas para fins de garantia e para registro cartorário são considerados bens imóveis - e apenas para isso. O fato da lei estabelecer uma ficção não implica que esse realidade forjada normativamente terá alcance sobre todos os âmbitos de juridicidade.

Prossigamos.

Em seguida, a **Lei nº 11.345/2006**, em seu art. 13<sup>2</sup>, garantiu que as entidades desportivas futebolísticas tivessem a isenção do IRPJ, da CSLL e da Cofins asseguradas (bem como um regime especial do PIS/Pasep) até 2011:

*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*

---

<sup>1</sup> 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 empresárias, notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos.

<sup>2</sup> 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.

*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.*

Todavia, antes do término de sua vigência a **Lei nº 12.395/2011** alterou a redação do § 13 do art. 27 da Lei Pelé, para expurgar a expressão "*notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos*". Essa mesma lei também alterou o §11, afastando a sujeição ao regime da sociedade em comum das entidades que não se constituíssem regularmente em sociedade empresária na forma do § 9º do art. 27 da Lei Pelé. Vejamos o teor do §13:

**§ 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.*

Como se vê, o regime jurídico da ficção estabelecida pelo legislador foi **expressamente reduzido**, de modo que a equiparação às sociedades empresárias vale apenas para fins de fiscalização e controle do disposto na Lei Pelé - que, venhamos e convenhamos, não é uma lei tributária, e nada dispõe sobre matéria fiscal, mas apenas sobre a estruturação de entidades desportivas e as normas gerais sobre a prática do desporto.

Com a devida vênia à posição da Conselheira Relatora, entender que o art. 27, §13 estabelece a equiparação das entidades desportivas a sociedades empresárias para fins tributários mesmo após a alteração feita pela Lei nº 12.395/2011 é o mesmo que esvaziar de sentido o §9º do mesmo artigo (§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*). O referido dispositivo dá às entidades desportivas a faculdade de se estabelecerem como sociedades empresárias, submetendo-se ao seu regime jurídico próprio para tudo aquilo que a ficção jurídica do §13 não estabelecer tratamento diverso.

Além disso, seria o mesmo que dizer que a alteração legislativa seria absolutamente inócua ou despidiêda. Como ensina o velho brocardo, *verba cum effectum sunt accipienda* - ou na lição do Mestre Carlos Maximiliano, as palavras da lei devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia, pois não se presume, na lei, palavras inúteis (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 8a. ed., Freitas Bastos, 1965, p. 262).

Do fato de que a Lei nº 12.395/2011 regulamentou o contrato de trabalho dos atletas profissionais, e que a retirada da parte final do citado §13º afasta as discussões acerca equiparação das entidades de desporto profissional às sociedades empresárias para efeitos trabalhistas, não se pode dar um salto argumentativo para concluir que esse mesmo regime é aplicado para fins tributários, até porque foram introduzidos na Lei Pelé dispositivos específicos para tratar do contrato de trabalho (art. 27-B, 27-C e 28) - ou seja, a equiparação aí se mantém por estar dentro dos "*fins de fiscalização e controle do disposto nesta Lei*".

A relatora aduz, em seu voto, que a Recorrente realiza atividades próprias de empresário ("venda de ingressos para jogos, licenciamento de marcas, exploração da venda de

produtos ligados ao clube, comercialização de venda de placas nos estádios, negociação de contratos de patrocínio, venda dos direitos das transmissões dos jogos por emissoras de rádio e televisão (direito de arena) e a venda e/ou empréstimo dos direitos liberatórios e/ou econômicos dos atletas"), e que portanto se enquadraria na condição de sociedade empresária, com base no art. 982 do CC/02.

Parece-nos haver uma confusão nesse ponto. O empresário, na definição do art. 966 do CC/02, é aquele que exerce profissionalmente atividade econômica, sempre com a finalidade de obtenção do **lucro** - tanto que a definição de sociedade do art. 981 do mesmo Código pressupõe a partilha dos resultados entre os partícipes da sociedade.

A Recorrente, diferentemente, não obtém lucro, mas sim **superávits**. Nos termos do item 10.19.1.3 da NBC T - 10.19 - ENTIDADES SEM FINALIDADES DE LUCROS, "**As entidades sem finalidade de lucro são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit**". Portanto, mesmo que a Recorrente realize diversos contratos visando o ingresso de receitas em seu caixa, essas receitas são todas revertidas em prol de sua finalidade institucional, e não destinadas a quaisquer sócios ou associados do clube, razão pelo qual não se desvirtua a sua natureza de entidade sem fins lucrativos.

Não há que se confundir, portanto, o ingresso de **receitas** com a presença de **lucro**, são coisas absolutamente distintas.

Esse argumento, inclusive, embasou o posicionamento recente da 1ª CSRF, por meio do **Acórdão nº 9101-003.648**, que pontuou que o art. 18, p.u., da Lei nº 9.532/97 autorizou expressamente a isenção às entidades desportivas de caráter profissional, o que pressupõe também que elas realizem atividades econômicas - caso contrário, o dispositivo simplesmente se confundiria com o que já dispõe o art. 15 daquela lei. Vejamos o seu teor:

*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;*

*III - 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.*

A redação, de fato, é claríssima: revogou-se a isenção, mas expressamente ressaltou que as entidades que fruam dela poderiam também se enquadrar nas hipóteses do art. 12 ou 15 da mesma lei.

Além disso, aduziu a CSRF que mesmo que não houvesse a previsão específica do art. 18, p.u., da Lei n.º 9.532/97, os clubes de futebol profissional poderiam fazer jus à isenção na condição de *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*. O serviço prestado por eles se relaciona ao entretenimento fornecido aos espectadores, associados ou não, tanto que o espectador-pagante é tratado como consumidor para fins de aplicação do Código de Defesa do Consumidor. O fato de haver um grande ingresso de receitas não desqualifica a natureza de entidade sem fins lucrativos, pelo fato desses recursos serem revertidos no melhoramento da prestação desse serviço.

É necessário distinguir, nessas associações civis, os "fins" e "atividades". Não há qualquer impedimento para que uma associação sem fins econômicos desenvolvesse atividades econômicas para geração de renda, desde que não partilhe os resultados decorrentes entre os associados, destinando-os integralmente à consecução de seu objetivo social - postura coincidente com a definição de entidade sem fins lucrativos, do art. 13, §3º da Lei n.º 9.532/97, *verbis*:

*"§ 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."*

Desse modo, não há qualquer dúvida que a Recorrente se enquadra como entidade sem fins lucrativos, fazendo jus à isenção do art. 15 da Lei n.º 9.532/97.

Há ainda outra razão, de ordem formal.

A Advocacia-Geral da União (AGU) emitiu o **Parecer DENOR/CGU/AGU n.º 4/2013**, que cuidou da minuta do decreto que regulamenta a Lei Pelé, aduzindo que a supressão da expressão "notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos" do §13 do art. 27 daquela lei teve como finalidade restringir o alcance da equiparação apenas às finalidades de "fiscalização e controle do disposto na lei". Em razão disso, as entidades de prática desportiva profissionais e as entidades de administração de desporto ou ligas em que se organizarem podem adotar a forma jurídica de associação civil, fazendo jus aos benefícios fiscais legalmente instituídos.

Ao tomar ciência do referido Parecer e da sua aprovação pelo Ministro Advogado-Geral da União, a PGFN emitiu o **Parecer PGFN/CAT/N.º 587/2013**, vinculando-se às conclusões técnicas lá aduzidas, por força do art. 2º, §1º da Lei Complementar n.º 73/93.

Em atenção aos pareceres acima indicados, a RFB exarou a **Solução de Consulta COSIT n.º 231/2018**, concluindo que passou a ser possível o enquadramento das entidades desportivas profissionais na forma de associação sem fins lucrativos e ao disposto no art. 15 da Lei n.º 9.532/97, a partir da produção de efeitos da Lei n.º 12.395/2011, e desde que cumpridos os requisitos legais estipulados, além de reconhecer também a isenção no período subsequente à edição da Lei n.º 11.345/2006 (Lei da Timemania). Frise-se que desde a edição da Instrução Normativa n. 1.434/2013, por meio de seu art. 9º, tornou vinculante para a RFB o teor das soluções de consulta exaradas pela COSIT.

Ou seja: a RFB, a PFN e a AGU possuem manifestações expressas e vinculantes, de caráter normativo, favoráveis ao pleito do contribuinte, o que esvazia qualquer litigiosidade da questão, o que por si só já justificaria o provimento do Recurso Voluntário -sem prejuízo do já demonstrado acerto de suas razões substanciais.

### 3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial, e, no mérito, por DAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

### Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira divergiu I. Relator, por entender que deveria ser negado conhecimento ao recurso especial da Contribuinte.

Nestes autos, para concluir pela incidência do IRPJ e da CSLL sobre o lucro apurado pela Contribuinte nos anos-calendário 2011 e 2012, a autoridade lançadora, no Relatório Fiscal de e-fls. 33/104, refere a legislação aplicável às associações sem fins lucrativos, conceito no qual a Contribuinte se consideraria incluída, e conclui que a isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532/97 não se aplica a clubes de futebol profissional, vez que estas entidades gozaram de isenção até 1997 com suporte no art. 30 da Lei nº 4.506/64 e no art. 28 da Decreto-Lei nº 5.844/43, mas estes dispositivos foram revogados pelo art. 82 da Lei nº 9.532/97, seguindo-se a Lei Pelé (nº 9.615/98), que classificou o desporto profissional como atividade econômica e equiparou as entidades a sociedades empresárias, prevalecendo, porém, a isenção por mais 5 (cinco) anos em razão da Lei nº 11.345/2006, publicada em 15/09/2006, criando a Timemania. A autoridade fiscal também refere a inclusão do §13 do art. 27 da Lei nº 9.615/98 pela Lei nº 10.672/2003 e sua alteração pela Lei nº 12.395/2011, nos seguintes termos:

Art. 2º O desporto, como direito individual, tem como base os princípios:

[...]

Parágrafo único. A exploração e a gestão do desporto profissional constituem exercício de atividade econômica sujeitando-se, especificamente, à observância dos princípios: (Incluído pela Lei nº 10.672/2003)

I – da transparência financeira e administrativa; (Incluído pela Lei nº 10.672/2003)

II – da moralidade na gestão desportiva; (Incluído pela Lei nº 10.672/2003)

III – da responsabilidade social de seus dirigentes; (Incluído pela Lei nº 10.672/2003)

IV – do tratamento diferenciado em relação ao desporto não profissional; e (Incluído pela Lei nº 10.672/2003)

V – da participação na organização desportiva do País. (Incluído pela Lei nº 10.672/2003)

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 10.672/2003)

[...]

§ 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 10.672/2003)

[...]

§ 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 10.672/2003)

§ 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 12.395/2011, vigente a partir de 17/03/2011).

O voto condutor do acórdão recorrido valida a exigência sob os seguintes fundamentos:

- As normas que tratam de isenção devem ser interpretadas literalmente e os clubes de futebol profissional *não têm caráter filantrópico, científico, cultural ou recreativo, nem podem ser classificados como associações civis prestadoras de serviços*;
- A autonomia na forma de organização e funcionamento das entidades desportivas não pode permitir que elas *se eximam de uma legítima incidência tributária*, e no caso há exercício de atividade econômica, de modo que essas entidades *devem se organizar segundo formas jurídicas que sejam afetas ao exercício das referidas atividades econômicas*. O Parecer PGFN/CAT nº 2567/2012 confirma este entendimento;
- A Solução de Consulta Interna COSIT nº 11/2004, referida na decisão de 1ª instância, afirma a imposição da Lei nº 9.615/98, no sentido da *transformação em sociedades comerciais ou civis de fins econômicos das entidades de prática desportiva participante de competições profissionais*, e seus fundamentos se aplicam também no âmbito do IRPJ e da CSLL;
- A inaplicabilidade da isenção no âmbito do IRPJ e da CSLL é reforçada pela concessão excepcional desta isenção por meio da Lei nº 11.345/2006, vigente até 15/09/2011;

- Como os clubes de futebol profissional não se enquadram, para fins fiscais, como entidades de assistência social, não há qualquer ofensa ao art. 150, inciso IV, alínea “c” e ao art. 195, §7º da Constituição Federal, nem inobservância do art. 14 do CTN.

O recurso especial da Contribuinte teve seguimento em face do paradigma nº 1401-000.838, sob os seguintes fundamentos:

Com relação a essa matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que *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, ainda que constituídas sob a forma de associações sem fins econômicos*, o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1401-000.838, de 2012) decidiu, de modo diametralmente oposto, que *as associações civis sem fins lucrativos, inclusive clubes de futebol profissional, que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, têm assegurada a isenção em face do IRPJ e CSLL, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997*.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização da divergência de interpretação suscitada.

Esta Conselheira já teve a oportunidade de analisar o paradigma nº 1401-000.838 quando relatou recurso de ofício apreciado no Acórdão nº 1101-001.188, referente às exigências de Contribuição ao PIS e Cofins formalizadas no mesmo procedimento fiscal que ensejou os lançamentos de IRPJ e CSLL exonerados no Acórdão nº 1401-000.838 sob o fundamento de que o Coritiba Foot Ball Clube, lá autuado, seria *associação civil sem fins lucrativos, nos termos do contido no art. 18 da Lei nº 9.532, de 1997*, isto nos anos-calendário 2006 a 2009.

Constata-se no voto condutor do paradigma que a acusação fiscal assim infirmada teria partido da premissa de que *os clubes de futebol, ainda que organizados como associações civis, não prestam serviços, razão pela qual não poderiam se beneficiar da isenção* prevista no art. 15 da Lei nº 9.532/97. No voto condutor do paradigma foi destacada a seguinte argumentação da qual discordara a autoridade julgadora de 1ª instância:

*Poderia-se (sic) 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. O art. 1º de seu Estatuto traz: ‘O CORITIBA FOOT BALL CLUB, fundado em 12 de outubro de 1909, é uma entidade de prática desportiva, sem fins lucrativos, visando o desenvolvimento da educação física e a promoção de atividades cívicas, sociais, filantrópicas e culturais, tendo o futebol como base’. Não há nenhuma menção de prestação de serviços entre os objetivos da entidade, mesmo porque isso não ocorre na prática. Nos termos da legislação do IRPJ, nenhum serviço é prestado pelo sujeito passivo. (destaques do paradigma)*

É sob esta ótica que o Colegiado que proferiu o paradigma concluiu que os requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532/97 estariam atendidos, vez que prestados os serviços para os

quais a entidade foi criada, mediante sua colocação à disposição das pessoas a que se destinam, além de estarem ausentes fins lucrativos, por inexistir *a possibilidade de os sócios dividirem ou não o resultado da referida atividade*.

A Lei nº 9.615/98, por sua vez, é interpretada apenas com base no disposto nos seus art. 2º e 42, nos seguintes termos, reproduzidos da decisão de 1ª instância:

*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 [...]*

*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. Infere-se, portanto, que se trata mesmo de um serviço, quicá 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**.*

[...]

*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.*

[...]

*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](http://www.abong.org.br/novosite/download/novo_codigo.doc), verbis:*

[...]

*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:*

[...]

*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**.*

[...] (destaques do original)

Afirma-se, portanto, a prevalência da forma de organização adotada pela pessoa jurídica, e a partir desta premissa constata-se inexistir evidências de vícios que afastassem a isenção prevista para entidades daquela espécie. Nas palavras do voto condutor do paradigma:

No caso concreto, as autoridades fiscais sequer cogitaram de que a contribuinte (ora recorrente) distribuisse eventuais superávits aos seus associados. Sobre o tema, também se pronunciou com bastante propriedade este fato, fls. 969:

*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.*

Nestes termos, considero amplamente demonstrado que a recorrente também atende ao terceiro requisito para isenção de IRPJ e CSLL, uma vez que **não partilha os eventuais resultados positivos decorrentes de suas atividades entre os associados, mas sim, os destina integralmente à consecução de seu objetivo social.** (destaques do original)

Ou seja, como o sujeito passivo ali fiscalizado estava organizado sob a forma de associação sem fins lucrativos e tal classificação não poderia ser afastada pela alegação de que não havia prestação de serviços, ou que estes não eram colocados à disposição das pessoas a que se destinariam, aquela forma de organização não conceberia distribuição de lucros, e o fato de a exploração de desporto profissional ser considerada atividade econômica não tornaria esta atividade incompatível com a exploração por associação sem fins lucrativos. Necessário seria, portanto, que a autoridade fiscal demonstrasse o descumprimento de um dos requisitos do art. 12, §2º da Lei nº 9.532/97, com consequente suspensão da isenção, para exigência dos tributos incidentes sobre o lucro. Declaradas improcedentes as exigências de IRPJ e CSLL, também não subsistiram as exigências de Contribuição ao PIS e Cofins, porque formuladas na sistemática não cumulativa, e o recurso de ofício apresentado contra esta exoneração restou improvido por aplicação da decisão proferida em relação aos tributos incidentes sobre o lucro, inclusive porque não houve interposição de recurso especial contra ela e os autos já estavam arquivados quando editado o Acórdão nº 1101-001.188.

Constata-se, do exposto, que o paradigma não enfrentou fundamentos nos quais se pautam o presente lançamento: art. 27, §13 da Lei nº 9.615/98, com a redação dada pelas Leis nº 10.672/2003 e 12.395/2011, e art. 13 da Lei nº 11.345/2006. Há relato, no paradigma, de que tais dispositivos teriam sido referidos naquela acusação fiscal, vez que o sujeito passivo assim argumentara em sua impugnação:

- aduz que, de forma contrária à Constituição, à legislação infraconstitucional e às práticas históricas da própria Receita Federal, o auto de infração equiparou as entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais às sociedades empresárias, visando com isso a equiparação do clube impugnante para fins tributários. Afirma que a equiparação dada pelo art. 27 da Lei Pelé se dá apenas no que se refere à responsabilidade patrimonial dos dirigentes, nos termos dos art. 50 e 1.017 do Código Civil;

- aponta que o Termo de Verificação Fiscal menciona os §§ 11 e 13, do art. 27 da Lei Pelé, em suas redações antigas, para encadear raciocínio de equiparação das associações civis sem fins lucrativos às sociedades empresárias para fins tributários e, por consequência, o seu não enquadramento na regra de isenção. Afirma, porém, que a Lei nº 10.672, de 2003, que previu equiparação para fins tributários e previdenciários,

financeiros, contábeis e administrativos, foi revogada pela Lei nº 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, conforme no quadro espelhado às fls. 883, que confronta a redação anterior e a atual;

- salienta que a regra de isenção temporária não se aplica ao clube impugnante, argumentando que o § 9º do art. 27 da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé), com redação dada pela Lei nº 10.672/2003, facultou às associações a constituição de sociedade empresária. Adiciona que, posteriormente, o art. 13 da Lei nº 11.345/2006 assegurou por cinco anos às entidades desportivas da modalidade futebol o regime de isenção para aquelas entidades que constituíram sociedade empresária. Assim, para as entidades que fizeram uso da faculdade do § 9º do art. 27, da Lei nº 9.615, de 1998 (Lei Pelé) e constituíram sociedade empresária, garantiu-se isenção temporária. De outro lado, para as entidades que não constituíram sociedade empresária, como é o seu caso, não faz sentido falar em isenção temporária, e isso pela elementar circunstância de que não perderam seu caráter de associativismo civil “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”, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

- Argumenta que a Lei Pelé, em matéria de tributação e especialmente para fins de isenção fiscal, não faz qualquer distinção entre o desporto profissional e o não profissional, restando desprovida de fundamento jurídico a pretensão da administração fazendária de não enquadramento do clube na regra de isenção.

[...]

Ocorre que a acusação fiscal analisada no paradigma buscou desconstituir a declaração do sujeito passivo como entidade sem fins lucrativos a partir da atividade por ele exercida. Aqui também, a Contribuinte manteve em seu Estatuto Social a designação como *associação sem fins econômicos*. Contudo, a autoridade lançadora, nestes autos, limita-se a afirmar a equiparação da entidade a sociedade empresária em razão da atividade econômica assim exercida, e é sob esta ótica que a fundamentação determinante do lançamento passa a ser o art. 27, §13 da Lei nº 9.615/98, com a redação dada pelas Leis nº 10.672/2003 e 12.395/2011, além do argumento de reforço no art. 13 da Lei nº 11.345/2006, que assegurou a isenção por cinco anos, apesar da equiparação instituída naquele dispositivo.

Conclui-se, desta forma, que os acórdãos comparados operaram sob cenários jurídicos distintos, e isto também em decorrência da premissa fática diferenciada tida por adotada na acusação fiscal analisada no paradigma, qual seja, de que a entidade, como associação civil, não prestariam serviços. Bastou ao Colegiado que proferiu o paradigma, assim, endossar a decisão de 1ª instância no sentido de que o clube de futebol, como associação civil, prestava os serviços para os quais foi constituído, colocando-os à disposição das pessoas a que se destinavam tais serviços, para assim demandar a demonstração da inobservância dos requisitos da isenção prevista a partir do art. 15 da Lei nº 9.532/97 e a suspensão da isenção antes da exigência dos tributos incidentes sobre o lucro. Já aqui, a acusação fiscal invoca a equiparação legal do clube de futebol profissional a sociedade empresária, e assim foi analisada sobre a ótica dos dispositivos que promovem esta equiparação (art. 27, §13 da Lei nº 9.615/98, com a redação dada pelas Leis nº 10.672/2003 e 12.395/2011), validando-se a exigência porque correspondente a período posterior à extensão da isenção concedida pelo art. 13 da Lei nº 11.345/2006.

Assim, ainda que diferentes Colegiados do CARF tenham se debruçado sobre acusações fiscais que podem ter sido pautadas nos mesmos dispositivos legais, fato é que o voto condutor do paradigma não avançou na interpretação de toda a legislação enfrentada no paradigma, possivelmente em razão da premissa fática diferenciada lá adotada. Em consequência, não é possível cogitar que a mesma interpretação seria adotada no paradigma se

estivesse frente a acusação pautada diretamente na equiparação dos clubes de futebol profissionais a sociedades empresárias, razão pela qual o dissídio jurisprudencial não resta caracterizado.

Em tais circunstâncias, é possível cogitar que caberiam embargos de declaração pela PGFN para suscitar o debate de argumentos que, eventualmente, poderiam sustentar o crédito tributário lá exonerado. Contudo, o fato de a PGFN não ter oposto tais embargos não permite que, em sede de admissibilidade do recurso especial interposto nestes autos, se considere integrado à decisão a rejeição dos argumentos expostos na acusação fiscal. Isto porque a omissão se verifica no paradigma, e não no recorrido. Em tais circunstâncias, há ausência de decisão divergente no paradigma, e à recorrente caberia identificar outra decisão que exteriorizasse interpretação da legislação tributária hábil a caracterizar o dissídio jurisprudencial suscitado.

Por tais motivos, o presente voto é no sentido de NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

No mérito, esta Conselheira se alinha ao do I. Relator, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Da contraposição de argumentos extensamente desenvolvidos no precedente referido, Acórdão nº 1301-003.869, extrai-se que permanece a possibilidade de clubes de futebol profissional se constituírem como associação sem fins lucrativos na forma do disposto no art. 12 da Lei nº 9.532/97, e assim não distribuírem os resultados de suas atividades e não se sujeitarem à tributação da renda, ainda que no exercício de atividade econômica, em nada afetando esta possibilidade a revogação veiculada no art. 18 da mesma lei, em relação à isenção antes conferida pelo art. 30 da Lei nº 4.506/64 a entidades em razão da atividade *de prática desportiva, de caráter profissional*.

Quanto à interpretação de que a legislação *determinou expressamente que as entidades dedicadas à prática desportiva profissional, mormente no que diz respeito ao futebol, são entidades empresárias, e não podem ser classificadas como instituições sem fins lucrativos, ainda que formalmente constituídas desta forma*, tem-se que a observância obrigatória do art. 27 da Lei nº 9.615/98 pelas *entidades de prática profissional da modalidade de futebol* não converte a disposição de seu §9º em obrigação. Apenas permanece *facultado* a essas *entidades desportivas profissionais* especificamente também *constituírem-se regularmente em sociedade empresária*. E isto especialmente em razão da nova redação dada ao § 13 daquele artigo, no qual a equiparação a sociedades empresárias deixou de ser, na dicção da Lei nº 10.672/2003, *para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos*, e a partir da Lei nº 12.395/2011 se destinar apenas *para os fins de fiscalização e controle do disposto nesta Lei*, a qual, como bem exposto no voto transcrito pelo I. Relator, não tem finalidade tributária, mas sim de regulação das atividades desportivas.

Em suma, compreende-se que mesmo depois das alterações veiculadas pela Lei nº 12.395/2011, as *entidades de prática profissional da modalidade de futebol* permanecem tendo a faculdade de se constituírem em sociedades empresárias. Frente à opção, pela Contribuinte, de se manter como associação sem fins lucrativos, a tributação da renda passa a depender da suspensão da isenção concedida a estas entidades. Já as demais obrigações contratuais são regidas, obrigatoriamente, pela equiparação a sociedade empresária, como se vê nos arts. 27-B, 27-C e 28 da Lei nº 9.615/98, alterados pela Lei nº 12.395/2011.

Assim, embora consistente a argumentação do voto vencido do precedente nº 1301-003.869, o alcance tributário dos constrangimentos instituídos a partir da Lei nº 9.615/98,

em desfavor de entidades como a Contribuinte, foi fragilizado pelo Parecer DENOR/CGU/AGU nº 4/2013, referido no voto vencedor transcrito pelo I. Relator, fazendo prevalecer, inclusive em Solução de Consulta exarada pela Receita Federal do Brasil, a afirmação da possibilidade de enquadramento das entidades desportivas profissionais na forma de associação sem fins lucrativos.

Estas as razões, portanto, para, vencida no conhecimento, DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA