



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720438/2017-92
ACÓRDÃO	1202-001.319 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SOCIEDADE ESPORTIVA PALMEIRAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

NULIDADE. INCONGRUÊNCIA ENTRE A MOTIVAÇÃO DE DECISÕES NO MESMO PROCESSO. MESMO FUNDAMENTO JURÍDICO E FACTUAL. DEMONSTRAÇÃO EXPRESSA DE PROCEDÊNCIA DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA.

O aprofundamento elucidativo e explicativo das razões de não homologação das compensações declaradas pela Unidade Local, justamente para demonstrar a correção dessa postura decisória inicial, não configura alteração de motivação ou fundamentação.

IRPJ. LEI COMPLEMENTAR. LEI ORDINÁRIA. REQUISITOS. IMUNIDADE.

Para o gozo da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, as instituições a que se referem o artigo 14 do CTN e o art. 12 da Lei 9532, de 1997, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos: a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão; d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial; e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal.

Por outro lado, a preservação do patrimônio fundacional é compromisso dos administradores e a inexistência de fins lucrativos não implica necessariamente em ter receitas limitadas a suportar apenas os custos

operacionais, devendo ter sobras financeiras, bem geridas, até para evoluir e se modernizar, aprimorando seus objetivos institucionais e cumprir com sua finalidade. Ocorrendo o superávit da entidade, mas desde que mantido integralmente em seu patrimônio, e voltado ao desenvolvimento e manutenção das suas atividades dentro do país (e no âmbito de seus objetivos institucionais), deve ser mantida a imunidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 12 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira – Redator *ad hoc*

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Marcelo Jose Luz de Macedo, Andre Luis Ulrich Pinto, Roney Sandro Freire Correa, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de de Ato Declaratório Executivo que determinou a suspensão, no período de 01/01/2012 a 31/12/2013, do gozo da isenção de que cuida o art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 (autos sob nº 19515.720637/2017-09), bem que de consequente lavratura de autos de infração (autos sob nº 19515.720438/2017-92) em que se formalizam as consequentes exigências tributárias sob as rubricas e os valores (principal, multa de

ofício ao patamar de 75% e juros de mora) seguintes: **a)** IRPJ e CSLL, segundo a sistemática do lucro arbitrado (percentual da receita bruta conhecida mais rendimentos e ganhos líquidos de aplicações financeiras), em bases trimestrais, no importe total de R\$ 94.532.773,44 e R\$ 28.402.024,97, respectivamente; e **b)** Contribuição ao PIS e Cofins, apurados mensalmente, sob regime. cumulativo, no monte de R\$ 3.403.364,57 e R\$ 29.621.821,32, respectivamente.

Por bem reproduzir os fatos, pedimos licença para transcrever o relatório constante do acórdão de julgamento da **15ª Turma da DRJ/RPO**, o qual será complementado ao final:

1. Dos autos sob nº 19515.720637/2017-09: suspensão de isenção.

1.1. Em 05/07/2017 (fl. 448¹), o Contribuinte tomou ciência do "*Termo de Notificação Fiscal de Suspensão de Isenção*" (fls. 412/447), de que se extraem os seguintes excertos (destaques do original):

*No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em trabalho de ação fiscal sobre o **IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, anos calendário 2012 e 2013**, determinado pelo TDPF identificado acima, e com fundamento nos artigos 904, 927 e 928 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000/99 de 26.03.99, lavramos o presente "**Termo de Notificação Fiscal de Suspensão de Isenção**", nos termos do art. 32, e seus parágrafos, da Lei nº 9.430/96, arts. 15 e 18 da Lei 9.532/1997 combinado com o inciso VI e parágrafo único do art. 2º da mesma Lei, inciso I, parágrafo único do art. 18 e art. 94 (redação dada pela Lei nº 12.395/2011), todos da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pele), face a **CONSTATAÇÃO DE UTILIZAÇÃO INDEVIDA***

***DE ISENÇÃO FISCAL** nos anos calendário de 2012 e 2013 por parte do sujeito passivo deste procedimento fiscal, **SOCIEDADE ESPORTIVA PALMEIRAS, CNPJ 61.750.345/0001-57**, para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.*

[...]

Antecedendo o início do procedimento fiscal constatou-se que os sistemas internos da Receita Federal do Brasil apontam que a Sociedade Esportiva Palmeiras apresentou as Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, anos calendário 2012 e 2013, assinalando no campo correspondente à forma de tributação do lucro a opção "Isenta de IRPJ", não efetuando, concomitantemente, nenhum pagamento aos cofres da Fazenda Nacional a título de IRPJ e CSLL no período de 01/01/2012 e 31/12/2013.

No Termo de Início e Intimação o contribuinte foi intimado a apresentar os fundamentos legais que entendeu como de direito e que tenha utilizado para se enquadrar como beneficiário da Isenção do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Em 02/04/2015 a Sociedade Esportiva Palmeiras protocolizou documento junto a esta fiscalização, apresentando, entre outros itens, a informação abaixo reproduzida, manifestando-se no tocante aos dispositivos legais que lhe permitiriam à utilização do benefício fiscal da isenção do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ:

"... a SEP informa que usufrui de isenção de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica ("IRPJ") e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL ") de acordo com o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997"

Antes de tratar-se especificamente do direito ou não do usufruto por parte do sujeito passivo, SOCIEDADE ESPORTIVA PALMEIRAS, do benefício da isenção do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, abordaremos, preliminarmente, em síntese efetuada de coletânea de obras e artigos de diversas fontes bibliográficas, assim como de jurisprudência existente, a incidência da tributação sobre os clubes de futebol profissional em um contexto geral.

Os clubes de futebol profissional no Brasil, dentre eles o sujeito passivo deste procedimento fiscal, apesar de terem como atividade principal a exploração e gestão do futebol profissional, que por si só constituem exercício de atividade econômica, conforme prescreve de forma clara e incontroversa o parágrafo único do artigo 2º da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, possuindo, os clubes, contornos empresariais, clara e perfeitamente definidos, são constituídos, via de regra, sob a forma de associação de fins não econômicos e/ou não lucrativos, gozando indevidamente desde 01/01/1998, em sua quase totalidade, de pretensa imunidade e/ou isenção para não pagamento de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, os quais destacamos: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social para o Lucro Líquido - CSLL.

- Da Imunidade

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 trata especificamente do desporto nacional em seu artigo 217, determinando ao Estado a adoção de práticas de incentivo à prática de atividades desportivas formais e não-formais, como direito de cada cidadão, estabelecendo em seu inciso III a obrigatoriedade de diferenciação de tratamento para o desporto profissional e não-profissional.

[...]

No campo da tributação, inconcebível seria o legislador tratar as equipes de futebol profissional, realizadoras de inúmeros atos de negócio, em sua maior parte de caráter estritamente mercantil, como 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, por valores, que alcançam hoje em dia, em seu conjunto, somas bilionárias, de forma igualitária às associações não profissionais, estas sim, sem fim lucrativo, desprovidas de quaisquer fins econômicos, com funcionamento essencialmente voltado para proporcionar ao seu associado a prática de educação física, do esporte amador competitivo e recreativo e atividades sociais, culturais, cívicas e de lazer.

Com relação ao benefício da Imunidade tributária dos impostos e contribuições sociais, o qual praticamente todos os clubes de futebol profissional no Brasil se arvoram no direito, temos, na Constituição Federal, art. 150, VI, "c" e art. 195, parágrafo 7º, dentre as limitações constitucionais impostas aos entes tributantes, as referentes às instituições e entidades de assistência social sem fins lucrativos, nas quais, pode-se afirmar, em nenhuma hipótese se enquadram os clubes de futebol profissional:

[...]

Vê-se, portanto, que as entidades de prática desportiva profissional (clubes de futebol), constituídas sob o formato de associações, não se enquadram como entidades de assistência social nos termos do art. 203 da Carta Magna. Estas entidades restringem seu atendimento ao seu quadro associativo não o estendendo à sociedade em geral. O art. 12 da Lei 9.532/1997 prevê que para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste 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.

Por maior que seja a criatividade, elasticidade e abrangência dos estatutos dos clubes de futebol profissional, não apresentam os elementos caracterizadores das entidades de assistência social com fins não lucrativos, motivo pelo qual o pleito da imunidade para o não pagamento de impostos e contribuições somente poderá ser efetivado por entidades de

prática desportiva não profissional, as quais, sujeitas à comprovação, são detentoras dos quesitos necessários à utilização do benefício constitucional.

Sobre a matéria, assim opinou o eminente Ministro do Supremo Tribunal Federal Gilmar Mendes, no artigo "Tendências e Expectativas do Direito Desportivo":

"No fundo, a lei simplesmente se curvou a uma realidade, deu desenho institucional adequado dentro do contexto da garantia institucional. Conferiu-se um desenho adequado às múltiplas formas possíveis que essas entidades podem ou poderiam assumir. De certa forma, também não se violentou a realidade. Falso era imaginar que as entidades esportivas de prática de esporte profissional estariam a desenvolver uma atividade que não fosse comercial. Com essa cantilena, nós não conseguimos convencer nem o mais cândido dos ingênuos.

Uma das críticas que realmente tem sido feita à Lei Pele é que ela pensou muito no futebol, e acabou por esquecer outros esportes e suas peculiaridades. É certo, porém, que nós não conseguimos convencer ninguém de que um negócio de treze milhões de dólares para cá, de quinze para lá ou um negócio de arena de uma centena de milhões de dólares continua ser uma atividade de cunho estritamente benemerente, equivalente à de uma Santa Casa de Misericórdia." (cf. Gilmar Ferreira Mendes - "Tendências e Expectativas do Direito Desportivo", in Direito Desportivo. Campinas, Editora Jurídica Mizuno).

O raciocínio do eminente Ministro reflete uma evidência dos dias atuais, a de que o futebol profissional constitui, de fato, atividade econômica e, por conseguinte, assume contornos empresariais.

- Da Isenção

No que se refere à Isenção tributária dos impostos, a qual, igualmente à imunidade, a maioria dos clubes de futebol profissional no Brasil usufruem, indevidamente, do direito, não apurando e não fazendo os pagamentos dos valores devidos ao fisco federal, foi extinta para as entidades de prática desportiva profissional a partir de 1º de janeiro de 1998, pelo art. 18 da Lei nº 9.532/97, Inciso IV, o qual revogou expressa e tacitamente a isenção concedida às entidades que se dedicam às atividades de prática desportiva, de caráter profissional:

"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: (...)

IV - de prática desportiva, de caráter profissional; (...)"

Os clubes de futebol profissional tiveram o benefício fiscal da isenção tributária dos impostos no período compreendido entre 1943 a 1997. Os dispositivos legais concessivos da isenção vigentes nesse período foram o art. 28 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943 e o art. 30 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

A primeira norma concessiva da isenção contemplando os clubes de futebol profissional foi o Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943 (o qual dispôs sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda), que isentou por intermédio de seu art. 28, em sua vigência, as sociedades e fundações de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, religioso, educativo, cultural, instrutivo, científico, artístico, literário, recreativo e esportivo.

[...]

Ulteriormente, em 30 de novembro de 1964, foi sancionada a Lei nº 4.506, que manteve no seu art. 30, a isenção às mesmas sociedades e fundações elencadas no art. 28 do Decreto-Lei nº 5.844/43, estabelecendo, somente, novas normas à época para sua fruição.

[...]

A Lei 9.532/97, além da revogação expressa em seu art. 18 da isenção tributária para as entidades de prática desportiva, de caráter profissional, até então vigente, revogou também, por intermédio do seu art. 82, o art. 28 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943 e o art. 30 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

[...]

Ao mesmo tempo em que revogou, expressamente, a partir de 01/01/1998, a isenção então existente em benefício das entidades que se dedicam às atividades de prática desportiva, de caráter profissional, a Lei nº 9.532/97, regulamentando o art. 150, inciso VI, da Constituição Federal, definiu em seus artigos 12 e 15, para as instituições, associações, e entidades sem fins lucrativos, as condições para usufruto, a partir de 1998, dos benefícios da imunidade e isenção, ficando explícito o destino exclusivo às entidades de práticas desportivas de caráter não profissional dos benefícios fiscais.

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

§ 1º. Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

(...)

§ 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 objetos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998).

(...)

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."

A Lei nº 9.532/97, no parágrafo 3º do art. 12, deixa bem distante o alcance da isenção/imunidade por parte dos clubes de futebol profissional, pois o cumprimento do mesmo os inviabilizariam totalmente no aspecto econômico e financeiro. Estas entidades de prática desportiva são necessariamente sociedade de fins lucrativos, queiram ou não, tenham-no declarado formalmente ou não. A gestão do futebol profissional implica nos dias de hoje, necessariamente, a busca do lucro. Dessa forma, nada mais legítimo, que o poder público aplique às entidades desportivas o tratamento fiscal correspondente, independentemente do tipo jurídico declarado nos atos constitutivos.

Devemos reconhecer, despidos da paixão futebolística que toma conta da maior parte dos brasileiros, direcionando nossos olhos e esforços para a construção de uma sociedade melhor, em busca constante da justiça fiscal, que a revogação expressa da isenção dos clubes de futebol profissional a partir de 01/01/1998, pelo art. 18 da Lei 9.532/97, veio, em muito, tardiamente.

Também em 1998, ano de início da produção dos efeitos da maioria dos dispositivos da Lei 9.532/97, foi sancionada a Lei nº 9.615/98, conhecida como "Lei Pelé", trazendo dois temas, à época, extremamente polêmicos. Primeiro, a transformação dos clubes em empresas e o segundo, a extinção gradual do passe do atleta de futebol profissional. A Lei nº 9.615/98 entrou em vigor na data de sua publicação, instituindo normas gerais sobre o desporto, regulando a previsão constitucional, por parte do Estado, de tratamento diferenciado para o esporte profissional e não profissional, trazendo em seu artigo 2º o princípio emanado da Carta Magna e a característica essencialmente econômica da exploração e gestão do desporto profissional (com alterações da Lei nº 10.672/2003).

Lei nº 9.615/98

"Dos Princípios Fundamentais

(...)

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

VI - da diferenciação, consubstanciado no tratamento específico dado ao desporto profissional e não-profissional; (...)

Parágrafo único. A exploração e gestão do desporto profissional constituem exercício de atividade econômica sujeitando-se, especificamente, à observância dos princípios (incluído pela Lei 10.672, de 2003):

(...)

IV - do tratamento diferenciado em relação ao desporto não profissional (incluído pela Lei 10.672, de 2003);"

A Lei nº 9.615/98, regulando as normas do desporto, no seu art. 3º dispôs sobre a caracterização tanto da atividade profissional como da não profissional para as entidades desportivas:

"Art. 3º O desporto pode ser reconhecido em qualquer das seguintes manifestações: (...)

Parágrafo único. O desporto de rendimento pode ser organizado e praticado: I - de modo profissional, caracterizado pela remuneração pactuada em contrato formal de trabalho entre o atleta e a entidade de prática desportiva.

II - de modo não-profissional, identificado pela liberdade de prática e pela inexistência de contrato de trabalho, sendo permitido o recebimento de incentivos materiais e de patrocínio, (redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)."

Dentre as várias alterações sofridas pela Lei 9.615/98 tivemos, de forma substancial, as promovidas pela Lei nº 10.672, de 15 de maio de 2003. Com um novo texto, a Lei nº 10.672 que decorre da Medida Provisória nº 79, de 27 de novembro de 2002. A Exposição de Motivos do Ministro do Esporte e Turismo, Caio Luiz de Carvalho) nº 49, de 05 de novembro de 2002, para a MP nº 79, caracteriza, essencialmente, a exploração e gestão do desporto como atividade econômica, de fins lucrativos, própria das sociedades empresariais:

"Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

A prática do desporto profissional tem se tornado cada vez mais comum no Brasil. Esse fato deve-se a variados fatores, dentre eles, principalmente, a habilidade dos atletas nacionais e a ampla difusão do esporte por todos os cantos deste imenso país.

Ocorre, entretanto, que o esporte profissional não é somente patrimônio cultural de interesse geral, mas, também, configura atividade econômica. Patrocínios, transações envolvendo jogadores, venda dos direitos de transmissão, enfim, a atividade envolve contratos milionários e tem, como principal objetivo, a obtenção de lucro.

Desse modo, não há como negar a natureza econômica da gestão e exploração do desporto profissional.

Hoje, entretanto, as entidades desportivas envolvidas em competições de desporto profissional - entidades de prática desportiva, entidades de administração do desporto e ligas - têm a natureza jurídica de associações civis. Esse fato impede a fiscalização, seja por parte do Governo, dos eventuais investidores, seja dos próprios associados, que não dispõem de instrumentos para obrigar seus dirigentes a adotar políticas de austeridade e transparência dentro das entidades esportivas.

(...)

7. Como atividade econômica que é, a formação de atletas pelas entidades desportivas requer urgente regulamentação para proteger aqueles que investem nessa atividade. (...)

A presente proposta de medida provisória pretende solucionar esses aspectos por meio da regulamentação da gestão e exploração do desporto profissional.

Os artigos 1º a 3º tratam da caracterização da exploração e gestão do desporto profissional como atividade econômica, inclusive para os fins do disposto na Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (o Novo Código Civil). Para tornar aplicável esse documento legal que entrará em vigor no dia 11 de janeiro de 2003, o art. 15 da medida provisória determinou que apenas para os fins nela dispostos, o Novo Código Civil entrará em vigor na data da publicação da medida provisória.

As consequências da não transformação das entidades esportivas em sociedades empresariais estão dispostas no art. 6º. Já os artigos 7º, 8º e 9º dispõem sobre o dever da publicação das demonstrações financeiras e sobre ra o caso de seus descumprimentos."

A natureza empresarial da atividade de exploração e gestão dos clubes de futebol profissional é, nos dias atuais, incontestável. Promoções de torneios e competições, licenciamento de marcas e produtos, cessão de direitos de transmissão de eventos, contratos de patrocínio, exploração comercial da imagem de atletas profissionais, entre outras atividades, evidenciam a realidade empresarial do desporto profissional. Constituem claramente exercício de atividade econômica organizada.

Ora, se a atividade exercida assume características empresariais, a sociedade que a pratica é naturalmente empresária. Segundo os doutos na matéria, é a natureza da atividade que revela o caráter empresarial ou civil da sociedade. A transformação de clubes em empresa é, sobretudo, uma questão de adequação da forma societária à atividade praticada.

No art. 27 da Lei nº 9.615/98 (Lei Pele - alterada pelas Leis nº 10.672/2003 e 12.395/2011), temos, no aspecto diretamente relacionado à tributação dos clubes de futebol profissional no Brasil, a considerar principalmente os parágrafos 9º, 11 e 13.

O parágrafo 9º, incluído pela Lei 10.672/2003, faculta às entidades desportivas - clubes de futebol - profissionais constituírem-se em sociedades empresariais nos termos do Código Civil. O parágrafo 11, na redação original de inclusão pela Lei 10.672/2003, que vigorou até a alteração efetuada pela Lei nº 12.395/2011, estipulou que aquelas entidades que não se utilizassem da faculdade concedida no parágrafo 9º, constituindo-se regularmente em sociedade empresarial, ficariam sujeitas ao regime de sociedade em comum; e, por fim, o parágrafo 13, que, igualmente ao 11, teve sua redação alterada pela Lei 12.392/2011, que rege as entidades desportivas - clubes de futebol - profissional, independentemente da forma jurídica como forem constituídas, equiparam-se, para fins de fiscalização e controle, às sociedades empresariais, notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos:

[...]

Não obstante, em seu parágrafo 9º, a Lei 9.615/98 faculta as entidades desportivas profissionais constituírem-se regularmente em sociedade empresária (empresa), vemos no seu art. 94 que a faculdade, na realidade, aplica-se somente para as modalidades esportivas que não explorem a prática do futebol, visto que para as entidades exploradoras da prática de futebol profissional está expressa a obrigatoriedade da constituição:

[...]

Sociedade em comum é uma sociedade de fato, não personificada, ou seja, aquela que existe, mas ainda não teve os seus atos constitutivos devidamente registrados nos órgãos competentes, estando disciplinada no Código Civil nos artigos 986 a 990, tendo como referencial as antigas sociedades irregulares e de fato. Os indivíduos que fazem parte do quadro social destas entidades (sociedades em comum), que não se transmudaram em sociedade empresária, podem, em tese, ter executado seus bens particulares, caso não seja suficiente para pagar os débitos da entidade de prática desportiva, os bens pertencentes a esta e, bem assim, aqueles da titularidade de quem contratou os serviços em seu nome, visto a responsabilidade ilimitada e solidária prevista no art. 990 do Código Civil.

As sociedades empresárias são aquelas que têm uma organização voltada ao exercício de atividade econômica, realidade atual dos clubes de futebol profissional, estando previstas nos artigos 1.039 a 1.092 do Código Civil, sendo cinco as espécies de sociedades empresárias personificadas: por nome coletivo, por comandita simples, em comandita por ações, anônima e limitada.

Quando constituídas sob a forma de associação de fins não econômicos e/ou não lucrativos, as entidades de prática desportiva profissional, ao exercerem atividade econômica decorrente da exploração e gestão do futebol, contradizem frontalmente a essência do art. 53 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), visto a previsão contida neste de que uma associação sem fins lucrativos organizar-se justamente para fins não econômicos,

o que, como já vimos, ser, atualmente, até em termos de sobrevivência, totalmente incompatível para os clubes de futebol profissional:

[...]

Cabe salientar que os clubes de futebol profissional, em geral, no período de 01/01/1998 a 15/09/2006, não tiveram a seu favor nenhum benefício fiscal relacionado a impostos ou contribuições, estando, todos, sujeitos ao seu pagamento integral, como as demais pessoas jurídicas que exerçam atividade econômica.

Em 15/09/2006 foi publicada a Lei nº 11.345/06 (Lei da Timemania), concedendo, condicionado ao cumprimento da condição imposta, às entidades desportivas da modalidade futebol, por intermédio de seu art. 13, pelo prazo específico de cinco anos a partir de sua publicação, o regime de que tratam o art. 15 da Lei nº 9.532/97 e os arts. 13 e 14 da MP nº 2.15835/01 (isenção do IRPJ, CSLL e COFINS e pagamento do PIS com base na folha de salários).

O benefício fiscal acima citado, com prazo de término fixado para 14/09/2011, acabou sendo na prática de alcance de pouquíssimos clubes de futebol profissional, visto a condição imposta de que somente, e tão somente, tem direito ao usufruto do benefício da isenção os clubes transformados, ou constituídos, segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 do Código Civil (Lei 10.406/02), sendo que, como já vimos, esta condição enfrenta e enfrentará muita resistência por parte dos dirigentes dos clubes.

Por conseguinte, temos que, para habilitar-se ao benefício fiscal previsto no art. 13 da Lei nº 11.345/06, faz-se necessário que a entidade de prática desportiva de futebol seja transformada, ou constituída, como sociedade empresária (empresa) segundo as disposições do Código Civil. Continuará a ter direito à isenção quando, preenchendo as condições de transformação ou constituição como sociedade empresária, contratar para a administração do departamento de futebol pessoa jurídica regularmente constituída segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 do Código Civil (Lei nº 10.406/02).

Dever-se-á ter em conta que, além do não benefício do gozo da isenção para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, os clubes de futebol profissional, igualmente, também não fazem jus ao benefício para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Contribuição para o Programa da Integração Social - PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

Com relação ao PIS e a COFINS, consoante o entendimento exarado na Solução de Consulta Interna nº 11 - COSIT, de 30 de março de 2004, e na Solução de Consulta SRRF/5ª RF/DISIT nº 23, de 13 de abril de 2004, depreende-se que a Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998 (Lei Pele), e alterações posteriores, perpetraram alterações na forma jurídica em que se constituíam as entidades desportivas, passando a equipará-las a sociedades comerciais ou empresárias, tendo em vista a natureza eminentemente empresarial de suas atividades, com o escopo de lucro ou resultado econômico.

Os clubes de futebol profissional ao perderem a natureza de associação civil sem fins lucrativos, perderam, conseqüentemente, os benefícios dados a estas associações pela legislação do PIS e COFINS, não fazendo jus às disposições do art. 13, inciso IV, e do art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, equiparando-se, por conseguinte, à sociedade empresária, e sujeitando-se, independentemente da forma jurídica adotada, à incidência do PIS e COFINS sobre o faturamento nos termos do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

Conclusão - Da tributação

Temos, no cenário da tributação dos clubes de futebol profissional, que:

Os clubes de futebol profissional, organizados, sejam na forma de associações ou de sociedades empresárias, não se beneficiam da Imunidade Constitucional referente aos impostos, definida no art. 150 da Constituição Federal, por diferirem das entidades ali previstas;

A isenção que os clubes de profissional desfrutaram no período de 1943 a 1997 foi expressamente revogada, a partir de 1998, pelo art. 18 da Lei 9.532/1997;

Como sociedades em comum dedicadas à prática desportiva de caráter profissional, em pleno exercício da atividade econômica na exploração e gestão do futebol, os clubes não se enquadram literalmente entre as entidades elencadas nos arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532/97, de vez que não são "instituição de caráter filantrópico, recreativo, cultural ou científico", ou "associação civil que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição do grupo de pessoa a que se destina, sem fins lucrativos", não fazendo jus, portanto, à isenção àquelas concedidas;

Somente tem direito à isenção prevista no art. 13 da Lei nº 11.345/06 (timemania) os clubes de futebol profissional transformados, ou constituídos, como sociedade empresária (empresa), 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 art. 94 da Lei nº 9.615/98 obriga os clubes de futebol profissional a constituírem-se regularmente em sociedade empresária;

Independentemente da forma jurídica adotada, os clubes de futebol profissional, equiparando-se à sociedade empresária sujeitam-se à incidência do PIS e COFINS sobre o faturamento.

Mesmo que os clubes de futebol profissional continuem constituídos, em sua grande maioria, como associação de fins não econômicos / não lucrativos, a exploração e gestão do futebol profissional os caracterizam como entidades que exercem atividade econômica, não tendo direito, portanto, para efeitos de tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, a utilizarem-se do benefício isencional a que tem direito as associações sem fins lucrativos, submetendo-se, dessa forma, ao regime tributário dispensado às demais pessoas jurídicas. Os clubes de futebol profissional, historicamente, acumulam dívidas tributárias e previdenciárias milionárias, contando sempre com a complacência dos governadores de plantão, os quais constantemente os privilegiam ao invés de tratá-los igualmente às demais pessoas jurídicas. O que não pode acontecer é que, sob o manto protetor da natureza formalmente associativa e, portanto, sem fins lucrativos, de entidade desportiva, clubes de futebol profissional sejam tratados como tivessem objetivos e motivações meramente beneficentes.

Dessa forma, temos que a quase totalidade dos clubes de futebol profissional do Brasil não tem direito a isenção do IRPJ e CSLL desde 01/01/1998. Inicialmente, no período de 01/01/1998 a 14/09/2006, pelo fato da não existência de nenhum benefício isencional aos clubes, e, sequencialmente, para o período de 15/09/2006 até esta data, visto não estarem contemplados pela isenção prevista no art. 13 da Lei nº 11.345/06 (período de 15/09/2006 a 14/09/2011), por não estarem, os clubes, transformados ou constituídos como sociedade empresária.

Caracterizam-se, os clubes de futebol profissional, para efeito de tributação do imposto de renda, como sociedades em comum equiparadas às sociedades empresárias, sujeitando-se as regras de apuração, declaração e pagamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL impostas às demais pessoas jurídicas, adotando-se os regimes de tributação existentes: Lucro Real, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado.

- Das manifestações da Receita Federal do Brasil relacionadas ao não benefício do gozo de isenção por parte dos clubes de futebol profissional

Em 2002, por intermédio da Solução de Consulta nº 78, de 14 de agosto de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, representada pela Superintendência Regional da Receita Federal, 10ª Região Fiscal, manifestou-se expressamente no sentido de que as entidades de prática desportiva, de caráter profissional, não gozam de isenção do imposto de renda, conforme texto a seguir, parcialmente reproduzido:

"[...]

7. As entidades de prática desportiva, de caráter profissional, não gozam de isenção do imposto de renda, submetendo-se à tributação das demais pessoas jurídicas de acordo com a legislação aplicável."

Em 18 de novembro de 2002, mediante a Solução de Consulta nº 167, da Superintendência Regional da Receita Federal, 6ª Região Fiscal, temos o entendimento de que não se caracterizam como entidades isentas as associações civis praticantes em caráter habitual de atividades de natureza econômica, ficando sujeita aos tributos e contribuições federais como as demais pessoas jurídicas:

"EMENTA: ISENÇÃO. A associação civil que pratica em caráter habitual atividade de natureza econômica, concorrendo no mercado com outras pessoas jurídicas de maneira não equitativa, não se caracteriza como entidade isenta, estando sujeita aos tributos e contribuições federais como as pessoas jurídicas de natureza comercial. DISPOSITIVOS LEGAIS: RIR/1999, art. 174; ON CST nº 162/1974."

Já em 2004, a Solução de Consulta Interna nº 11-Cosit, de 30.03.2004, da Coordenação Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal, atendendo a DISIT da SRRF05, abordou a questão do não gozo do benefício da isenção do PIS e da COFINS pelas "Federações Estaduais de Futebol" e "Clubes Desportivos", constituídos sob o formato de "para fins não econômicos", a qual concluiu que tanto as entidades de administração de desporto profissionais

(Federações), como as entidades de prática desportiva envolvidas em competições de atletas profissionais (Clubes), unificadas em termos de legislação conforme parágrafo único do art. 1º da MP nº 79, de 27 de novembro de 2002, se equiparam às sociedades comerciais ou empresariais, inclusive para efeitos tributários e fiscais, ficando descaracterizada a condição de "associações civis sem fins lucrativos":

[...]

Sobre o tema, também em 2004, a Superintendência Regional da Receita Federal, 5ª Região Fiscal, mediante a Solução de Consulta SRRF/5ªRF/DISIT nº 23, de 13.04.2004, posicionou-se no sentido do não gozo do benefício da isenção do PIS e da COFINS por "Federação Estadual de Futebol", Entidade de Administração de Desporto Profissional, constituída sob o formato de associação civil de direito privado, sem fins lucrativos, de finalidade desportiva:

[...]

Ainda em 2004, foi publicada a Solução de Consulta nº 76, de 25 de outubro de 2004, pela qual a Superintendência Regional da Receita Federal, 1ª Região Fiscal expressou-se sobre a inocorrência de isenção do IRPJ e da Cofins nos seguintes termos:

[...]

Posteriormente a 2004, no ano de 2005, os Acórdãos 6371 e 6372, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis-SC, de 16.09.2005, trataram da questão do não gozo da isenção do PIS e da COFINS pelas entidades do desporto profissional, independente da forma jurídica adotada, equiparando-se à sociedade empresária, devendo estas, a partir de 26 de fevereiro de 2003, proceder a apuração e pagamento do PIS e da COFINS com base no faturamento:

[...]

Em 2006, novamente pela Superintendência Regional da Receita Federal, 6ª Região Fiscal, temos pela solução de Consulta nº 249, de 16 de outubro de 2006, a manifestação sobre o não gozo da isenção do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS pelas entidades desportivas, de caráter profissional, conforme trechos a seguir transcritos:

[...]

- Da Manifestação sobre a Utilização da Isenção Fiscal por Parte da Sociedade Esportiva Palmeiras

Especificamente, com relação ao sujeito passivo deste procedimento fiscal, Sociedade Esportiva Palmeiras, CNPJ 61.750.345/0001-57, constatamos que os sistemas internos da Receita Federal do Brasil apontam, para os anos-calendário 2012 e 2013, a apresentação das Declarações de Informações Econômico- Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ na situação "Isenta de IRPJ", não efetuando, concomitantemente, nenhum pagamento aos

cofres da Fazenda Nacional a título de IRPJ e CSLL no período de 01/01/2012 a 31/12/2013.

A Sociedade Esportiva Palmeiras teve ingressos a títulos de receitas nos anos- calendário de 2012 e 2013 nos montantes informados no quadro abaixo, conforme constam nas DIPJ "Isentas de IRPJ", em Balanço Patrimonial e em resposta a esta fiscalização:

Ano-Calendário	Número da Declaração	Receitas Informadas como Isentas
2012	1020909	250.046.450,71
2013	1297630	185.480.445,37

Em atendimento à intimação da fiscalização, em 19/03/2015, o contribuinte se manifesta sobre os dispositivos legais entendidos como de direito para a utilização do benefício fiscal da isenção para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

O contribuinte, nos documentos e alegações apresentados, ratifica seu entendimento no sentido de considerar-se, legalmente, beneficiário do instituto da isenção para o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, argumentando inicialmente sobre as disposições gerais acerca da isenção do IRPJ e CSLL das associações sem fins lucrativos, conforme transcrito abaixo:

[...]

Como já mencionado anteriormente, a isenção tributária para os clubes de futebol profissional, do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, foi expressamente revogada pelo artigo 18 da Lei nº 9.532/1997, inciso IV.

A Lei 9.615/98 (Lei Pele), em seu artigo 2º, parágrafo único, dispõe taxativamente que a exploração e a gestão do desporto profissional constituem de atividade econômica.

A Sociedade Esportiva Palmeiras tem como atividade principal a exploração e gestão do futebol profissional, possuindo contornos empresariais clara e perfeitamente definidos, sendo uma associação que exerce atividade econômica na forma disposta pelo artigo 2º da Lei 9.615/98, não obstante sua constituição na forma de associação de pessoas para fins não econômicos.

O artigo 53 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil) prevê a constituição das associações pela união de pessoas que se organizam para fins não econômicos, condição esta que a Sociedade Esportiva Palmeiras deixa de satisfazer quando da exploração e gestão do futebol profissional.

Finalizando, temos que, para o período compreendido entre 01/01/2012 a 31/12/2013, a Sociedade Esportiva Palmeiras, CNPJ 61.750.345/0001-57, clube de futebol profissional, conforme o conjunto de fatos retro exposto, não é beneficiário da isenção prevista no artigo 15 da Lei nº 9.532/1997, caracterizando-se para efeito de tributação, como sociedade em comum equiparada à sociedade empresária, sujeitando-se às regras de apuração, declaração e pagamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) imposta às demais pessoas jurídicas.

Igualmente, com relação à Contribuição para o Programa de Interação Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), para o mesmo período de 01/01/2012 a 31/12/2013, a Sociedade Esportiva Palmeiras, dedicando-se à prática desportiva de caráter profissional e equiparando-se a sociedade empresária, não é beneficiário da isenção prevista no artigo 13, Inciso IV, e art. 14, Inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, estando sujeito a incidência sobre o faturamento apurado, nos moldes definidos pelo art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998 e alterações posteriores.

CONCLUSÃO

Conforme evidenciado pelo conjunto de fatos expostos, constatamos que o sujeito passivo deste procedimento fiscal, Sociedade Esportiva Palmeiras, CNPJ 61.750.345/0001-57, nos termos dos arts. 15 e 18 da Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997, combinado com o inciso

VI e parágrafo único do art. 2º; inciso I, parágrafo único do art. 18; parágrafos 11 e 13 do art. 27 (redação da inclusão pela Lei nº 10.672, de 2003) e art.94 (redação dada pela Lei 9.981, de 2000), todos da Lei 9.615, de 24 de março de 1998 (Lei Pele), utilizou-se indevidamente de isenção fiscal no período de 01/01/2012 a 31/12/2013 para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, bem como, para Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e para Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, deixando de apurar, declarar e pagar os tributos devidos.

Por fim, consoante o art. 32, e seus parágrafos, da Lei nº 9.430/1996, lavra-se o presente "Termo de Notificação Fiscal de Suspensão de Isenção", produzindo-se o respectivo Processo Administrativo Fiscal sob o nº 19515-720.637/2017-09, com o fito da suspensão da isenção indevidamente utilizada para o período de 01/01/2012 a 31/12/2013, por intermédio de devido "Ato Declaratório Suspensivo", e exigência de ofício, ulterior, dos impostos e contribuições não levados aos cofres da Fazenda Nacional.

Nos termos do art. 32 da Lei nº 9.430/1996, conforme comando do seu parágrafo 2º, cientifica-se o sujeito passivo que no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência deste, poderá apresentar as alegações e provas que entender necessárias e de direito para a não efetivação da suspensão da isenção usufruída nos anos- calendário de 2012 e 2013.

[...]

1.2. O Contribuinte tomou ciência do Termo acima em 15/07/2017 (fl. 448), vindo a se manifestar, conforme espaço que lhe é conferido pelo art. 32, §2º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em 02/08/2017 (fls. 450/474), face ao que a Delegacia de origem, nos termos do art. 32, §3º, Lei nº 9.430 de 1996, produziu o Parecer de fls. 548/556, de que se extraem os excertos que se seguem (destaques do original):

RELATÓRIO

A pessoa jurídica objeto desta representação, a teor de seu Estatuto Social, compreende associação desportiva e recreativa, possuindo personalidade jurídica de direito privado, constituída formalmente como associação civil, sem fins lucrativos.

Conforme Representação, a entidade entende estar amparada pela isenção do IRPJ, prevista nos artigos 12 e 15 da Lei 9.532/97, por se considerar uma associação civil sem fins lucrativos.

Além das atividades de educação física, desportos em geral, formais e não formais, culturas morais, artísticas, cívicas, sociais, recreativas e educacionais, além de todas as atividades complementares inerentes ao alcance dos objetivos sociais, podendo participar de outras sociedades, como quotista ou acionista.

DA IMPUGNAÇÃO DA ENTIDADE

Preliminarmente a entidade alega que o auditor-fiscal não tinha autorização para emissão do Termo de Suspensão, pois o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal autorizava apenas a análise do IRPJ. Para tanto avoca os arts. 2º, 3º e 5º da Portaria 1.687 de 2014.

A entidade questiona a validade deste ato administrativo praticado pelo auditor- fiscal, alegando que o Termo de Suspensão não estaria previsto normativamente.

Alega que o § único do art. 18 da Lei 9.532/97, permitiu que as unidades de prática desportiva de caráter profissional permanecessem usufruindo da isenção caso se organizasse na forma de associação civil sem fins lucrativos.

Que ao longo de dois anos apresentou documentos comprobatórios do cumprimento dos requisitos constantes dos arts. 12 e 15 da Lei 9.532/97 os quais qualificam a entidade como isenta de IRPJ e CSLL.

Que é uma associação civil sem fins lucrativos conforme o art. 1º de seu Estatuto Social. Que a ausência de finalidade lucrativa não é apenas teórica, prevista no Estatuto, mas verificada e comprovada na prática durante a fiscalização.

Que a SEP não distribui qualquer resultado e quando tem superávit em suas contas aplica-o integralmente nos seus objetivos.

Que o trabalho fiscal não demonstra que a entidade tem finalidade lucrativa.

Que os argumentos aduzidos no Termo de Suspensão mostram-se muito além do que diz a lei, calcando-se em juízos de valor.

Que a entidade não tem finalidade lucrativa, sendo que a finalidade lucrativa não se encontra na pessoa jurídica e sim em seus titulares, ou seja seus associados e não se pode afirmar que a vontade de seus associados e de seus dirigentes é auferir lucro com as operações do clube.

Que na verdade o que se observa é o potencial de explorar economicamente o mundo do futebol profissional, mas para que isso ocorra é necessária a mudança completa de seus objetivos e, a intenção de lucro decorrente da transformação em sociedade empresária.

Que o art. 94 da Lei 9.615/98 reforça a faculdade de os clubes se organizarem ou não sob a forma de sociedades empresárias e reitera que a equiparação não se aplica para fins tributários, fiscais e previdenciários ao fazer a remissão a todo o art. 27.

E que a equiparação às sociedades empresárias presta-se à fiscalização e controle dos mecanismos restantes da Lei Pelé, nada tendo a ver com a questão tributária. E como não há qualquer equiparação legal ou efetiva (pois ausente a finalidade lucrativa) das associações às sociedades empresárias, não há que se falar na incidência de PIS e COFINS sobre suas receitas.

FUNDAMENTOS

As ações fiscais objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias relativas aos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil- RFB, bem assim da correta aplicação da legislação, podendo resultar em constituição de crédito tributário, conforme Portaria RFB nº 11.371/07, art. 3º.

No decorrer do procedimento fiscal o auditor-fiscal deverá lavrar termos relativos aos acontecimentos relevantes que ocorrerem durante a fiscalização.

A fiscalização dos impostos e contribuições federais de competência da Receita Federal do Brasil é atribuída aos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, mediante procedimento fiscal destinado a verificar o cumprimento da legislação tributária.

Nos termos da Lei 10.593/02, art. 6º, com nova redação dada pelo art. 9º da Lei 11.457/2007, são atribuições dos auditores-fiscais:

- *constituir, mediante lançamento, o crédito tributário;*

executar procedimentos fiscais, objetivando verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, praticando todos os atos definidos na legislação específica, incluídos os relativos à apreensão de mercadorias, livros, documentos e assemelhados.

Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais, e instaurados mediante Procedimento Fiscal.

A Portaria nº 1.687 de 17 de setembro de 2014, dispõe em seu art. 3º:

[...]

Já o art. 5º nos dá o conteúdo do TDPF.

[...]

Afora a Portaria RFB 1687/2014 o próprio Decreto 3.000 de 26 de março de 1999, em seu art. 904 dispõe sobre a competência do auditor-fiscal:

[...]

Os normativos citados mostram a legalidade do ato administrativo do auditor-fiscal, qual seja a emissão de um termo em que constata que a entidade não está conforme a legislação de regência.

Passemos ao item seguinte, a forma societária da entidade.

De acordo com a Constituição Federal, artigo 5, inciso XVII e XVIII as associações são constituídas a partir da união de pessoas, físicas ou jurídicas, em exercício de uma liberdade garantida. Uma entidade sem fins econômicos pode exercer atividades comerciais e ser até acionista ou cotista de uma sociedade comercial, no entanto há se tomar cuidado para não descaracterizar a entidade.

Em princípio uma associação sem fins lucrativos é uma organização sem fins econômicos, ao contrário de uma sociedade empresarial, havendo, portanto, uma incompatibilidade entre ambas. Não está inserida nas finalidades de uma associação a obtenção de lucro, o que não acontece com a sociedade empresarial que distribui parcela de sua receita a título de lucro ou participação no resultado a seus sócios.

[...]

A própria impugnante alega que se enquadra nos arts. 12 e 15 da Lei 9.532/97.

Conforme destacamos acima o caput do art.12 estabelece que as entidades fazem jus a imunidade desde que prestem serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição da população em geral.

Não nos parece ser o caso dos clubes de futebol, os projetos e objetivos sociais não são colocados à disposição da população em geral, mas apenas para seus associados, além disso o art. 12 traz em seu bojo especificamente “instituição de educação ou de assistência social”, atividades para as quais os clubes de futebol não se dedicam. Logo, afasta-se o art. 12 da entidade.

Vejamos o art. 15 do mesmo normativo:

[...]

Em tese a entidade estaria enquadrada neste artigo, não fosse o art. 18 da Lei 9.532/97, in verbis:

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

- educacionais;*
- de assistência à saúde;*
- de administração de planos de saúde;*
- de prática desportiva, de caráter profissional;*
- 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.

Bem como a Lei nº 9.615/98, a chamada Lei Pelé, no parágrafo único do artigo 2º, in verbis:

a exploração e a gestão do desporto profissional constituem exercício de atividade econômica sujeitando-se, especificamente, à observância dos princípios:

- da transparência financeira e administrativa;*
- da moralidade na gestão desportiva;*
- da responsabilidade social de seus dirigentes;*

IV – do tratamento diferenciado em relação ao desporto não profissional; e

V – da participação na organização desportiva do País.

A entidade avoca o art. 27 da Lei 9.615/98, o qual equipara as atividades profissionais das entidades às sociedades empresárias, no parágrafo 13:

[...]

Na mesma esteira vem o entendimento da Solução de Consulta nº 167 de 18 de novembro de 2002, que decidiu que a associação civil que se dedique ao desporto profissional não se

caracteriza como entidade isenta, estando portanto sujeita aos tributos e contribuições federais como pessoas jurídicas de natureza comercial.

Se a legislação equipara os clubes de futebol profissional às sociedades empresárias logo aplicar-se-ão as disposições pertinentes às entidades empresárias.

CONCLUSÃO

A fim de verificar a regularidade fiscal, para os anos-calendário 2012 e 2013, assim entendido como o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo, foi editado e distribuído o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF nº 0819000-2015-00270-4.

O procedimento fiscal teve início com ciência do sujeito passivo em 19/03/2015, com a emissão do Termo de Início de Procedimento Fiscal o qual foi recebido nessa data.

A Representação em questão, traz de forma pormenorizada, as razões pelas quais, a fiscalização conclui que o sujeito passivo não pode usufruir dos benefício da isenção do IRPJ, assim definida nos termos dos artigos 15 e 18 da Lei nº 9.532/97, bem como, pelos parágrafos 11 e 13 do art. 27 e art. 94 da Lei nº 9.615/98.

Cientificada, por via postal do Termo de Notificação Fiscal de Suspensão de Isenção, conforme AR, recebido em 15/07/2017, a entidade apresentou suas alegações dentro do prazo legal.

Não tendo a entidade logrado êxito em afastar as irregularidades identificadas, deve a isenção ser suspensa, com observância ao rito estabelecido pelo artigo 32 da Lei nº 9.430/96, emitindo-se desde logo o “Ato Declaratório Executivo de Suspensão da Isenção”.

[...]

E assim foi feito. Como se vê à fl. 558, foi expedido o Ato Declaratório Executivo nº 177, de 19 de setembro de 2017, que determinou a "suspensão da isenção tributária de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, da pessoa jurídica SOCIEDADE ESPORTIVA PALMEIRAS, CNPJ: 61.750.345/0001-57, no período de

01/01/2012 a 31/12/2013". De logo foi também anotado que a pessoa jurídica em epígrafe ficaria "sujeita aos lançamentos de ofício para a constituição dos créditos tributários relativos aos tributos e contribuições devidos e administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, cujos fatos geradores ocorreram no período abrangido pela suspensão da isenção tributária aqui especificada".

O Contribuinte disso tomou ciência em 05/10/2017 (fls. 565/567), vindo a colacionar sua insurgência em 31/10/2017 (fls. 571/590). Alega: a) não teria "fins econômicos lucrativos" (fl. 575) e, d'outro lado, nem a Fiscalização comprovara "algum desvio de finalidade" (fl. 576), isto é, não teria por propósito a percepção de "receitas para satisfazer um fim econômico e lucrativo em prol de determinadas pessoas (que não a própria Associação)" (fl. 577; destaques do original); b) nesse sentido, afirma que "as fontes de receita [...] (venda de ingressos para jogos, licenciamento de marcas, venda de produtos ligados ao clube, contratos de patrocínio, venda dos direitos de transmissão dos jogos, etc), são TODAS, sem exceção, reinvestidas na Associação [...]" (fl. 577; destaques do original); c) o gozo da regra isencional em conta independência de reconhecimento de ofício, nos termos do art. 181 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99; d) ao contrário da inteligência da Fiscalização, o art. 18, inciso IV, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, não teria ditado a revogação da isenção sob discussão, conclusão essa a que se chegaria a partir dos dizeres do parágrafo único ali inserto: "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"; e) nesse passo, já demonstrara à Fiscalização o cumprimento das mencionadas condições; f) nas alterações sucessivas experimentadas pela Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, ficaria evidente a faculdade - e não obrigatoriedade - conferida às entidades desportivas profissionais de constituírem-se sob a forma empresária, dentre uma daquelas reguladas entre os arts. 1.039 a 1.092 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, Código Civil - CC; g) não exercida referida faculdade, disso não se poderia deduzir a sua equiparação à sociedade em comum, vista a alteração

promovida pela Lei nº 12.395, de 16 de março de 2011, ao art. 27, § 11, da Lei nº 9.615, de 1998; **h)** o art. 27, § 13, da Lei nº 9.615, de 1998, na redação que lhe fora conferida pela Lei nº 12.395, de 16 de março de 2011, afastara a dúvida de interpretação sobre aquele mesmo art. 27, § 13, da Lei nº 9.615, de 1998, então conforme a redação que lhe fora dada pela Lei nº 10.672, de 15 de maio de 2003; **i)** a dizer, a equiparação com sociedades empresárias, assim prevista no art. 27, § 13, da Lei nº 9.615, de 1998, cingir-se-ia aos escopos de aplicação dessa última lei e não a uma possível equivalência de âmbito mais genérico a conglobar efeitos "*tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos*" (essa foi, justamente, a porção de texto subtraída do art. 27, § 13, da Lei nº 9.615, de 1998, entre a Lei nº 10.672, de 2003, e a Lei nº 12.395, de 2011); **j)** particularmente no que atina às entidades voltadas à exploração da prática profissional da modalidade futebol, o art. 94 da Lei nº 9.615, de 1998, "**reforça a faculdade de os clubes se organizarem ou não sob a forma de sociedades empresárias e reitera que a equiparação não se aplica para fins tributários, fiscais e previdenciários, ao fazer a remissão a todo o art. 27**" (fl. 587; destaques do original).

1.5. Em adendo, mais à frente, em 14/12/2017 (fls. 735/736), o Interessado atravessa petição e junto a essa colaciona exemplares de jurisprudência tirados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF (fls. 736/789), os quais, entende, vêm ao encontro da tese isencional que presentemente defende.

2. DOS AUTOS SOB Nº 19515.720438/2017-92: EXIGÊNCIAS DE IRPJ, CSLL, CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS.

2.1. À conta da suspensão da isenção tratada no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, assim cuidada nos autos sob nº 19515.720637/2017-09, sobrevieram autuações a título de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins (fls. 586/661). Eis excertos do arrazoado da Fiscalização (fls. 523/585; destaques do original):

[...]

No mesmo dia 05/10/2017, após a ciência da expedição do Ato Declaratório Executivo nº 177, o contribuinte tomou ciência do Termo de Constatação e Intimação Fiscal, em seu Domicílio Tributário Eletrônico, que se encontrava disponível em sua Caixa Postal desde 03/10/2017, no qual intimamos a Sociedade Esportiva Palmeiras a apresentar à fiscalização os elementos necessários à constituição de ofício dos valores devidos a título de Imposto de

Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, conforme abaixo:

“No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em trabalho de ação fiscal sobre o IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, anos calendário 2012 e 2013, determinado pelo TDPF identificado acima, e com fundamento nos artigos 904, 927 e 928 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000/99 de 26.03.99, CONSTATAMOS A SUSPENSÃO DE ISENÇÃO FISCAL INDEVIDAMENTE UTILIZADA PELO SUJEITO PASSIVO (SOCIEDADE ESPORTIVA PALMEIRAS, CNPJ 61.750.345/0001-57), no

período compreendido entre 01/01/2012 a 31/12/2013, conforme ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO nº 177, de 19 de setembro de 2017, publicado no D.O.U., de 26 de setembro de 2017, expedido pelo Sr.Delegado da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo – DERAT, tendo em vista o ocorrido, de acordo com o descrito no Processo Administrativo nº 19515.720637/2017-09.

Dessa forma, temos que, suspensa a isenção fiscal indevidamente utilizada no período de 01/01/2012 a 31/12/2013, resta a inserção da Sociedade Esportiva Palmeiras no universo das demais pessoas jurídicas sujeitas a regra de apuração, declaração e pagamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o

Financiamento da Seguridade Social (COFINS), ficando o mesmo obrigado, para o período que teve suspensa a isenção fiscal, à manutenção e apresentação da escrituração contábil com observância das leis comerciais e fiscais, conforme previsto no artigo 7º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, base legal do artigo 251 do Regulamento do Imposto de Renda/99, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, devendo o resultado do período ser submetido à incidência tributária prevista em lei.

Consequentemente, igualado às demais pessoas jurídicas com a cassação da isenção, verifica-se estar o sujeito passivo obrigado à apuração por períodos trimestrais do imposto de renda com base no regime de tributação do Lucro Real, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, para o período compreendido entre 01/01/2012 a 31/12/2013.

*Assim, para apuração dos impostos e contribuições não declarados, nem pagos, pelo sujeito passivo em face da utilização indevida de isenção fiscal, **INTIMAMOS** o contribuinte acima identificado a apresentar a esta fiscalização, no **prazo de 20 (vinte) dias**, a contar da data do recebimento desta, nos termos dos artigos 915, 927 e 928 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99, referentes aos anos calendário 2012 e 2013:*

Transmitir/apresentar, pelo sítio da Receita Federal do Brasil a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ retificadora com a pertinente apuração do Lucro Real Trimestral. Apresentar a esta fiscalização a declaração retificada e o respectivo recibo de entrega;

Demonstração do Resultado do Exercício – DRE – Trimestral, com apuração do Lucro Líquido ou Prejuízo, como determinado pelo artigo 187 da Lei nº 6.404, de 1976;

Balço Patrimonial – Trimestral, com indicação das contas relacionadas ao Lucro Líquido ou Prejuízo Acumulado apurado;

4. Livros Diário e Razão e Balancetes Analíticos;

- *Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, lucro real tributável ou prejuízo fiscal apurado trimestralmente, conforme artigos 247, 248, 249, 250 e 262 do RIR/99;*

Demonstrativo Mensal analítico das receitas apuradas, individualizando Receitas Operacionais, Receitas não Operacionais e Outras Entradas;

Demonstrativo da apuração dos créditos não cumulativos de PIS e COFINS (ativados contabilmente em conta de ativo circulante), com indicação das contas contábeis utilizadas na apuração dos referidos créditos;

Demonstrativo analítico da formação e apuração da COFINS e PIS a pagar, apuração não cumulativa, com indicação das contas contábeis utilizadas neste procedimento.

Fica, o contribuinte, ciente que, o não atendimento a esta intimação no prazo acima fixado, deixando de apresentar as demonstrações financeiras e os livros comerciais e fiscais obrigatórios, assim como os valores do Lucro Líquido ou Prejuízo e apuração do Lucro Real ou Prejuízo Fiscal, por períodos trimestrais, concernentes aos anos calendários 2012 e 2013, implicará na obrigatoriedade de adoção pela fiscalização do regime de tributação do LUCRO ARBITRADO para apuração do imposto e contribuições devidos, conforme prescreve o art. 530 do RIR/99.

A resposta à presente notificação deverá ser realizada via Programa Gerador de Solicitação de Juntada (PGS), conforme previsto na IN 1608/2016 que alterou a IN 1412/2013.

Para tanto, foi disponibilizado um e-dossiê específico para a presente intimação, com permissão de acesso ao CPF do Responsável Legal pela empresa perante a RFB, cuja numeração segue a seguir e deverá ser utilizada por ocasião da solicitação de juntada da resposta à presente intimação.

Nº do e-dossiê: 10010.049561/0817-01

Todos os esclarecimentos devem ser prestados por escrito, assinado pelo representante legal ou procurador da empresa, legalmente constituído”.

Em 26/10/2017 o contribuinte protocolou junto a esta fiscalização documento em que alega não estar obrigado a apresentar a documentação solicitada pois está amparado pelo prazo legal para apresentar impugnação e recurso questionando o Ato Declaratório Executivo nº 177, de 19 de setembro de 2017, que suspendeu sua isenção tributária.

“Ilustríssimo Senhor Delegado da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização – DIFIS.

TDPF nº 08190.00-2015-00270-4 Processo Administrativo nº 19515- 720.637/2017-09 Dossiê: 10010.049561/0817-01.

Sociedade Esportiva Palmeiras (“SEP”), associação civil sem fins lucrativos, devidamente qualificada no processo administrativo em epígrafe, por seu advogado ao final assinado, vem à presença de V. Sas., em atenção à intimação recebida por meio do Termo de Notificação Fiscal lavrado em 03 de outubro de 2017, fls. 37-39, expor e requerer o que segue:

Nesta Intimação, foi requerido que a SEP apresentasse toda a documentação relativa à apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), Contribuição para o Programa de Integração Social (“PIS”) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”), referente aos anos de 2012 e 2013, além das respectivas obrigações acessórias aplicáveis.

Ocorre que tal solicitação é, ainda, precipitada, uma vez que o processo administrativo ainda não foi finalizado e é passível de impugnação e recurso. Com isso, tal solicitação poderá perder por completo o seu objeto, pois a SEP ainda perseguirá a completa revisão do presente Termo de cassação da isenção, mantendo-se a isenção da SEP nos termos dos artigos 12 e 15 da Lei 9.532, por ser medida de direito.

Ademais, estando em curso o prazo de impugnação, que será cumprido tempestivamente, aplica-se o efeito suspensivo da medida, conforme artigo 151, III, do CTN. Na eventualidade de se manter a cassação, o que se admite por hipótese, teria cabimento a adoção das medidas em questão. Ademais, ao longo dos últimos anos foi amplamente atendido a apresentação dos documentos a viabilizar a apuração em questão.

Nestes termos, pede deferimento. São Paulo, 24 de outubro de 2017 Flávio de Haro Sanches OAB/SP nº 192.102”

- Do Arbitramento do Lucro

Conforme é possível notar na descrição dos fatos, os livros fiscais ou comerciais não foram apresentados a esta fiscalização, deixando evidente a dificuldade de se apurar o lucro da empresa.

Dessa forma, não restou alternativa que não fosse a utilização do instituto do arbitramento do lucro, que, longe de ser uma penalidade à empresa, é a forma lícita de se apurar a base de cálculo do imposto de renda, por ausência absoluta de outros elementos que tenham condições de aproximar-se deste objetivo, de acordo com o previsto no art. 530 do RIR/99:

[...]

CONCLUSÃO

Tendo, o contribuinte, informado no documento protocolizado em 26/10/2017, que não iria efetivar a apresentação à fiscalização dos livros fiscais e comerciais obrigatórios, assim como os valores de seu Lucro ou Prejuízo Líquido e Lucro Real ou Prejuízo Fiscal, por períodos trimestrais, concernentes aos anos- calendário de 2012 e 2013 e estando o contribuinte ciente que tal procedimento ensejaria a adoção, de ofício, da apuração pelo regime de tributação do Lucro Arbitrado conforme prescreve o art. 530 do RIR/99, passamos a demonstrar a base de cálculo desta medida.

A Sociedade Esportiva Palmeiras teve ingressos a títulos de receitas nos anos- calendário de 2012 e 2013 nos montantes informados no quadro abaixo, conforme constam nas DIPJ “Isentas de IRPJ”, em Balanço Patrimonial e em resposta a esta fiscalização:

RECEITAS RECEBIDAS		
MÊS	2012	2013
JAN	16.068.560,20	11.076.480,15
FEV	13.472.061,58	12.183.910,74
MAR	10.944.791,78	15.929.717,43
ABR	10.873.607,99	12.954.887,83
MAI	15.075.204,81	16.841.513,13
JUN	15.463.830,53	14.376.353,51
JUL	26.652.225,63	15.991.358,10
AGO	15.653.493,37	17.367.793,76
SET	17.734.655,95	16.146.695,92
OUT	15.223.886,17	16.015.685,87
NOV	15.384.915,47	17.794.880,02
DEZ	76.531.226,93	17.322.191,14

Dessa forma, demonstramos, nos quadros a seguir, as receitas mensais, de acordo com as Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ e informações contábeis entregues pelo contribuinte a esta fiscalização, e a apuração da base de cálculo do Lucro Arbitrado, por trimestre, para os anos calendário 2012 e 2013:

Ano Calendário 2012	Receita Mensal	Receita Trimestral	Percentual de Arbitramento da Atividade - 38,4%	Receita Financeira	Lucro Arbitrado Trimestral
JAN	16.068.041,96	40.480.108,37	15.544.361,61	518,24	15.549.666,80
FEV	13.470.458,64			1.602,94	
MAR	10.941.607,77			3.184,01	
ABR	10.870.221,12	41.404.720,48	15.899.412,66	3.386,87	15.907.335,51
MAI	15.071.351,43			3.853,38	
JUN	15.463.147,93			682,60	
JUL	26.648.762,21	60.014.703,46	23.045.646,13	3.463,42	23.071.317,62
AGO	15.635.419,29			18.074,08	
SET	17.730.521,96			4.133,99	
OUT	15.219.981,50	107.133.050,21	41.139.091,28	3.904,67	41.146.069,64
NOV	15.384.336,69			578,78	
DEZ	76.528.732,02			2.494,91	

Ano Calendário 2013	Receita Mensal	Receita Trimestral	Percentual de Arbitramento da Atividade - 38,4%	Receita Financeira	Lucro Arbitrado Trimestral
JAN	11.075.551,66	39.184.925,82	15.047.011,51	928,49	15.052.194,01
FEV	12.181.888,89			2.021,85	
MAR	15.927.485,27			2.232,16	
ABR	12.951.328,93	43.988.747,43	16.891.679,01	3.558,90	17.075.686,05
MAI	16.662.936,81			178.576,32	
JUN	14.374.481,69			1.871,82	
JUL	15.987.544,26	49.493.648,67	19.005.561,09	3.813,84	19.017.760,20
AGO	17.363.502,59			4.291,17	
SET	16.142.601,82			4.094,10	
OUT	15.994.820,13	51.100.396,35	19.622.552,20	20.865,74	19.654.912,88
NOV	17.790.253,26			4.626,76	
DEZ	17.315.322,96			6.868,18	

Verificamos que o sujeito passivo consignou em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF relativas aos anos-calendário 2012 e 2013, os valores a seguir discriminados, sob o código 8301 – PIS sobre a Folha de Pagamento, os quais serão amortizados dos valores a serem exigidos em auto de infração:

Ano Calendário 2012	Valor	Ano Calendário 2013	Valor
JAN	41.077,71	JAN	49.757,34
FEV	48.030,48	FEV	57.561,08
MAR	46.031,41	MAR	55.953,76
ABR	53.677,04	ABR	56.828,46
MAI	48.182,64	MAI	54.351,00
JUN	49.831,50	JUN	54.719,88
JUL	61.739,15	JUL	60.740,27
AGO	59.119,06	AGO	57.992,75
SET	59.380,70	SET	51.229,63
OUT	55.661,45	OUT	50.666,11
NOV	48.927,08	NOV	0,00
DEZ	96.243,24	DEZ	104.954,19

Por tudo exposto, será constituído de ofício crédito tributário em favor da Fazenda Federal através da lavratura de Auto de Infração no montante de R\$ 155.959.984,30 (cento e cinquenta e cinco milhões, novecentos e cinquenta e nove mil, novecentos e oitenta e quatro reais e trinta centavos), incluídos principal, multa e juros, protocolado em Processo Administrativo Fiscal nº 19515.720438/2017-92, referente ao IRPJ, com reflexos na CSLL, PIS e COFINS, tendo como fato gerador as receitas auferidas pelo sujeito passivo no período compreendido entre o dia 01/01/2012 e 31/12/2013, método de apuração o Lucro Arbitrado, regime de tributação Trimestral.

O presente procedimento está diretamente relacionado ao processo nº 19515-720.637/2017-09, que versa sobre a SUSPENSÃO DE ISENÇÃO usufruída pelo sujeito passivo no período de 01/01/2012 a 31/12/2013, devendo, pois, ser APENSADO a este para, havendo impugnações contra o Ato Declaratório Executivo nº 177, de 19 de setembro de 2017, publicado no D.O.U., de 26 de setembro de 2017, expedido pelo Sr. Delegado da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo – DERAT e contra a exigência do crédito tributário, serem decididas simultaneamente, nos termos do § 9º do art. 32 da Lei nº 9.430/1996.

[...]

2.2. O Contribuinte disso tomou ciência em 14/12/2017 (fls. 668/669), vindo a colacionar sua insurgência em 26/12/2017 (fls. 674/710). Alega: **a)** prejudicialidade do que a decidir nos autos sob nº 19515.720637/2017-09 (suspensão de isenção) sobre o corrente processado (exigências de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins); **b)** que se tenha por incorporadas, aqui, as argumentações lá deduzidas, em particular, que se levem em conta os exemplares da jurisprudência administrativa recolhidos junto ao CARF que tratariam da mesmíssima questão em face d'outros clubes de futebol; **c)** em função da apontada prejudicialidade, a exigência de livros e documentos contábil-fiscais, como lhe fora solicitado mediante Termo de Constatação e Intimação Fiscal de fls. 514/516, seria prematura, vista a discussão ainda em aberto nos autos sob nº 19515.720637/2017-09 (suspensão de isenção); **d)** não se teria negado à apresentação de tais livros/documentos; **e)** a propósito, caberia, antes, que lhe fossem dirigidas re-intimações; **f)** já provera à Fiscalização documentos "que perfeitamente poderiam ser utilizados para fazer os lançamentos necessários" (fl. 679), o que afastaria a hipótese de arbitramento; **g)** o tanto que lhe fora solicitado mediante Termo de Constatação e Intimação Fiscal de fls. 514/516

invertera os papéis entre Fiscalização e Contribuinte, ao se exigir deste último verdadeiro trabalho apuratório de seu lucro, "passando este a constar de suas obrigações acessórias, válidas para todos os fins, gerando débitos declarados e não pagos" (fl. 696); **h**) teria escrita contábil-fiscal avalizada por auditoria independente, que apurara, inclusive, situação de "déficit (R\$ 24,621 MM) em 2012 e superávit bem menor (R\$ 31,864 MM) em 2013" (fl. 702); **i**) jurisprudência administrativa tirada junto ao CARF lhe renderia suporte, certo que, naquela instância, ter-se-ia firmado o entendimento de que "haja situações severas para que se adote validamente a extrema medida que é o arbitramento" (fl. 703), tais quais a inexistência de "dados relevantes como contas contábeis" (fl. 703), "franco desatendimento à Fiscalização" (fl. 704; destaques do original), "Fraude, interposição de pessoas, falsificação documental" (fl. 706), situações essas não experimentadas pela Fiscalização junto a ele, Contribuinte; **j**) no mesmo sentido estaria a doutrina que colaciona.

Em sessão 07 de novembro de 2018, a **15ª Turma da DRJ/RPO** decidiu

IMPROCEDENTE O PEDIDO VEICULADO EM MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE, conforme processado nos autos sob nº 19515.720637/2017-09.

IMPROCEDENTE O PEDIDO VEICULADO EM IMPUGNAÇÃO, conforme processado nos autos sob nº 19515.720438/2017-92.

Nos termos da ementa abaixo transcrita (fls. 841/884 do *e-processo*):

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

ANO-CALENDÁRIO: 2012, 2013

Clubes de Futebol Profissional. Isenção.

As entidades desportivas de caráter profissional na modalidade futebol não gozam de isenção, por se enquadrarem como sociedades empresárias (rectius, com propósito lucrativo) 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.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013 IRPJ. Arbitramento.

O contribuinte que deixar de apresentar, regularmente intimado, à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal fica sujeito ao arbitramento de seu lucro, conforme prescrito na legislação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. PIS/PASEP.

Aplicam-se às contribuições sociais - CSLL, COFINS, PIS/PASEP -, no que couber, o que foi decidido para a obrigação matriz (IRPJ), dada a íntima relação de causa e efeito que as une, especialmente no campo probatório das imprecisões.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado com o que fora decidido pela **15ª Turma da DRJ/RPO**, a contribuinte apresenta recurso voluntário, por meio do qual reitera os fundamentos de suas impugnações anteriores.

Intimada a PGFN apresenta contrarrazões em que alega que o art. 18 da Lei 9.532/97 revogou a isenção de imposto de renda para entidades que se dediquem às atividades educacionais, de assistência à saúde, de administração de planos de saúde, de prática desportiva de caráter profissional e de administração do desporto. Mas ressalvou a isenção para as entidades que se enquadrarem nas condições do art. 15 da mesma Lei 9.532/97.

Acresce que as associações que tivessem fins lucrativos já não poderiam gozar da isenção sob a égide do próprio art. 30, I e §1º da Lei 4.506/64. Portanto, por exclusão, só se pode concluir que o art. 18 da Lei 9.532/97 revogou a isenção concedida para as associações sem fins lucrativos. E a lei assim o fez porque equiparou essas associações às sociedades empresariais.

Ou seja, a partir do art. 18 da Lei 9.532/97, as associações que realizarem as atividades descritas no artigo não mais estão isentas do IRPJ e da CSSL, tenham ou não fins lucrativos.

Assevera que o Recorrente, por ser uma entidade que, notoriamente, explora a atividade de prática desportiva de futebol com caráter eminentemente empresarial, e auferir seus ganhos a partir do oferecimento de bens e serviços ao público em geral, não está mais abrangida pela isenção do IRPJ e da CSSL, mesmo que não possua a forma jurídica de sociedade mercantil.

Apenas para fins de confirmação do argumento acima desenvolvido, é válido analisar o disposto na Lei 9.615/98 (“Lei Pelé”), que, diga-se, não se trata de uma lei tributária, mas ao instituir as normas gerais sobre o desporto, fixou muito claramente que as pessoas jurídicas que se dedicam à prática desportiva de caráter profissional estão exercendo atividade econômica, mercantil, sendo irrelevante a forma societária adotada para viabilizar tal atividade.

A Lei 9.615/98 não transforma a associação em sociedade empresarial. Mas a Lei equipara a associação sem fins lucrativos, que explora a atividade de desporto profissional, à sociedade empresária. Como se trata de exercício de atividade econômica, a pessoa jurídica terá os deveres da sociedade empresária, mesmo que se organize como associação.

Veja-se, portanto, que a Lei 9.615/98 e a Lei 9.532/97 estão em total sintonia.

A Lei 9.532/97 definiu, para fins de IRPJ e CSSL, que a associação que se dedica às atividades de prática desportiva profissional, auferindo os ganhos decorrentes desta atividade mediante oferta de bens e serviços ao público em geral, não goza de isenção tributária, independentemente da distribuição ou não dos lucros.

A Lei 9.615/98 definiu que a exploração da prática desportiva profissional é exercício de atividade econômica, ainda que desempenhada por meio de associação civil, que não distribui lucros. Pode-se inclusive dizer que a Lei 9.615/98 estende a regra aplicável para fins tributários (art. 18 da Lei 9.532/97) a todos os demais ramos do direito.

Não há, na atividade da Sociedade Esportiva Palmeiras, filantropia, cultura, recreação ou pesquisa científica. Sobre a cadeia econômica-produtiva do futebol e dos clubes envolvidos, diversos economistas já se debruçaram sobre o tema.

No caso, uma vez apurado que o Recorrente não possui direito ao gozo da isenção prevista no art. 15 da Lei 9.532/97, correto o lançamento de IRPJ e de CSSL, bem como o de COFINS e PIS sobre a folha de salários, com base nos arts. 13, IV e 14, X, da MP 2.158-35/2001. Correta a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

No que diz respeito ao arbitramento dos lucros do Recorrente, trata-se, nesse ponto, de questão de ordem fática. É que o arbitramento só se faz indispensável quando não for possível, à autoridade fiscal, apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSSL com base na contabilidade.

É o relatório do necessário.

VOTO

Conselheiro **Maurício Novaes Ferreira**, Redator *ad hoc*

Como Redator *ad hoc* designado, sirvo-me das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo Relator original, Conselheira Marcelo José Luz de Macedo, no diretório corporativo do CARF, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o deste Redator.

Tempestividade

O contribuinte foi intimado do acórdão da DRJ em 09/11/2018 (fls. 895 do *e-processo*) e apresentou recurso voluntário tempestivo na mesma data (fls. 896 do *e-processo*).

Mérito

Conforme relatado, a questão de mérito diz respeito à possibilidade ou não de sociedades desportivas que possuam time profissional de futebol, conforme se extrai do Parecer DEFIS que motivou o ADE 177, combatido:

A própria impugnante alega que se enquadra nos arts. 12 e 15 da Lei 9.532/97.

Conforme destacamos acima o caput do art.12 estabelece que as entidades fazem jus a imunidade desde que prestem serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição da população em geral.

Não nos parece ser o caso dos clubes de futebol, os projetos e objetivos sociais não são colocados à disposição da população em geral, mas apenas para seus associados, além disso o art. 12 traz em seu bojo especificamente “instituição de educação ou de assistência social”, atividades para as quais os clubes de futebol não se dedicam. . Logo, afasta-se o art. 12 da entidade.

(...)

Em tese a entidade estaria enquadrada neste artigo, não fosse o art. 18 da Lei 9.532/97,

Portanto, a princípio seria admitido o enquadramento não fosse o disposto no art. 18 da Lei 9.532/97 e no parágrafo único do art. 2º da Lei 9.615/1998:

Art. 18. Fica revogada a isenção concedida em virtude do art. 30 da Lei nº 4.506, de 1964, e alterações

posteriores, às entidades que se dediquem às seguintes atividades:

I- educacionais;

II- de assistência à saúde;

III - de administração de planos de saúde;

IV- de prática desportiva, de caráter profissional;

V - de administração do desporto.

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

*(***)*

“a exploração e a gestão do desporto profissional constituem exercício de atividade econômica sujeitando-se, especificamente, à observância dos princípios:

I – da transparência financeira e administrativa;

II – da moralidade na gestão desportiva;

III – da responsabilidade social de seus dirigentes;

IV – do tratamento diferenciado em relação ao desporto não profissional; e

V – da participação na organização desportiva do País.

Portanto, a questão de fundo é saber se a Lei Pelé veda que sociedades desportivas sejam enquadradas nos arts. 12 e 15 da Lei Pelé.

Por sua pertinência e por bem esclarecer a evolução legislativa em relação à matéria, transcrevo excerto da Solução de Consulta Cosit n. 231/2018:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

EMENTA: No período de 25 de março de 1998 até 16 de julho de 2000, por força da redação original do art. 27 da Lei nº 9.615, 1998, as entidades desportivas de futebol profissional eram consideradas sociedades com fins lucrativos, não podendo usufruir da isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, ressalvado o prazo de adaptação do art. 94 do mesmo diploma legal.

Com a edição da Lei nº 9.981, de 2000, que alterou os arts. 27 e 94 da Lei nº 9.615, 1998, foi revogado o prazo de adaptação das entidades desportivas às disposições do art. 27 da mesma lei, não sendo possível o enquadramento das entidades de prática desportiva profissional de futebol organizadas na forma de associação sem fins lucrativos ao disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, no período de 17 de julho de 2000 até 15 de maio de 2003.

No período de 16 de maio de 2003 a 16 de março de 2011, por força da Lei nº 10.672, de 2003, que alterou os arts. 2º e 27 da Lei nº 9.615, de 1998, as entidades desportivas de futebol profissional eram consideradas sociedades com fins lucrativos, não podendo usufruir da isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

No período de 15 de setembro de 2006 a 15 de setembro de 2011, a Lei nº 11.345, de 2006, assegurou 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 do Código Civil, a isenção do IRPJ, da CSLL e da Cofins e a incidência de PIS à alíquota de 1% sobre a folha de salários, normalmente destinadas a associações sem fins lucrativos.

Tornou-se possível o enquadramento das entidades de prática desportiva profissional de futebol organizadas na forma de associação sem fins lucrativos ao disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, a partir do dia 17 de março de 2011, quando começou a produzir efeitos a Lei nº 12.395, de 2011, que alterou os §§ 11 e 13 do art. 27 da Lei nº 9.615, de 1998, desde que elas cumprissem com todos os requisitos necessários estipulados pelas respectivas legislações.

A partir de 16 de outubro de 2013, quando começou a produzir efeitos a Lei nº 12.868, de 2013, para o gozo do disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, pelas entidades elencadas no parágrafo único do art. 13 da Lei nº 9.615, de 1998, organizadas na forma de associação sem fins lucrativos, elas deviam atender, além dos requisitos previstos na própria Lei nº 9.532, de 1997, também as condições previstas nos incisos I a VIII do art. 18-A.

DISPOSITIVOS LEGAIS: arts 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 1997; arts. 13, 18-A, 27 e 94 da Lei nº 9.615, de 1998; arts. 53, 966 e 983 da Lei nº 10.406, de 2002 e arts. 13 e 13-A da Lei nº 11.345, de 2006.

(...)

32. Observa-se que foi expurgado do § 13 do art. 27 a expressão “notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos”. E também foi expurgada do §11 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.

33. A esse respeito, a Advocacia-Geral da União (AGU) expendeu o Parecer DENOR/CGU/AGU nº 4, de 2013, que cuidou da minuta de decreto regulamentador da Lei nº 9.615, de 1998 [grifos não são do original]:

4. Tivemos acesso ao Parecer da PGFN sobre o tema (documento anexo). A partir do histórico da legislação (que sofreu diversas alterações ao longo do tempo), extraímos o seguinte do referido Parecer:

Desde a edição da Lei 10.672/2003, é possível que as entidades de prática desportiva profissional adotem qualquer forma jurídica, inclusive a de associação civil (beneficiária da isenção em tela);

A mesma lei, contudo, equiparou essas entidades, independentemente da forma adotada, às sociedades empresárias, "notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos". (§ 13 do art. 27 da Lei 9.615/98 incluído pela Lei nº 10.672 de 2003);

Assim, apesar de adotarem a forma de associações civis, as entidades de prática desportiva profissional não gozavam da isenção, por estarem equiparadas às sociedades empresárias "para efeitos tributários";

Em 2011, a Lei nº 12.395 suprimiu a parte final do § 13, acima mencionado, retirando-lhe o seguinte trecho: "notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos".

O Parecer da PGFN sustenta que, apesar da supressão já descrita permanece a equiparação tributária das associações civis às sociedades empresárias. Para tanto, utiliza o argumento de que a redação anterior valia-se da expressão "notadamente", o que demonstraria o caráter meramente explicativo da parte final do dispositivo alterado.

5. Contudo, essa não parece ser a melhor interpretação do dispositivo hoje vigente, que apresenta a seguinte redação: § 13. Para os fins de fiscalização e controle do disposto nesta Lei, as atividades profissionais das entidades de que trata o caput deste artigo, independentemente da forma jurídica sob a qual estejam constituídas, equiparam-se às das sociedades empresárias. (Redação dada pela Lei nº 12.395, de 2011).

6. Verifica-se que, na redação atual, a equiparação das associações civis às sociedades empresárias restringe-se aos "fins de fiscalização e controle". Não parece possível concluir que a equiparação "para fins de fiscalização e controle" levaria à adoção do mesmo regime tributário das sociedades empresárias, impedindo o gozo da isenção concedida às associações civis.

7. De fato, estar sujeito ao mesmo tipo de fiscalização e controle (atividades procedimentais) não significa estar sujeito ao mesmo tratamento tributário (material).

Conclui-se, portanto:

a) a isenção de que trata o art. 15 da Lei 9.532/98 (sic) aplica-se às associações civis sem fins lucrativos que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam;

b) as entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais e as entidades de administração de esporte ou ligas em que se organizarem podem adotar a forma jurídica de associação civil; e

c) a equiparação das associações civis às sociedades empresárias "para fins de fiscalização e controle" (art. 27, § 13, da Lei 9.615/98) não implica equiparação para fins de direito material tributário e, portanto, não impede que tais associações gozem de determinado benefício fiscal, legalmente instituído.

9. Registra-se ainda que a isenção não será concedida pelo Decreto, mas regulamentada por este. Isso implica dizer que seus efeitos iniciaram quando da vigência da Lei 12.935, de 2011, que alterou o § 13 do art. 27 da Lei 9.615/98. Assim, deve-se atentar para as consequências financeiras da medida, notadamente a possibilidade de restituição de valores pagos desde aquela data.

(...)

Verifica-se da referida Solução de Consulta que a existência de time profissional de futebol não impede per se o gozo da isenção de que trata os arts. 12 e 15 da Lei 9532/97.

Tal entendimento não passou despercebido ao CARF, como ilustra o acórdão n. 9101-006.133, Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2011, 2012 ISENÇÃO. ENTIDADES DE ESPORTE 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.

E mais recentemente o acórdão n. 9202-010.589, que tratou dos mesmos períodos aqui autuados para outro clube esportivo de São Paulo:

Numero do processo: 19515.720764/2017-08

Data da sessão: Tue Dec 20 00:00:00 UTC 2022

Data da publicação: Thu Feb 16 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2012, 2013 ENTIDADE DE DESPORTO PROFISSIONAL DE FUTEBOL. FORMA DE ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. DIREITO À ISENÇÃO. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS As entidades desportivas de caráter profissional na modalidade futebol gozam de isenção, quando 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 institucionais. 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. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) Ano-calendário: 2012, 2013 CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO. Aplica-se a mesma solução dada ao IRPJ, em razão do lançamento estar apoiado nos mesmos elementos de convicção.

Numero da decisão: 9202-010.589

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. (documento assinado digitalmente) Carlos Henrique de Oliveira – Presidente (documento assinado digitalmente) Ana Cecilia Lustosa da Cruz - Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Eduardo Newman de Mattered Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mario Pereira de Pinho Filho, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sonia de Queiroz Accioly (suplente convocado(a)), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Mauricio Nogueira Righetti, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Sonia de Queiroz Accioly, o conselheiro(a) Sheila Aires Cartaxo Gomes.

Nome do relator: ANA CECILIA LUSTOSA DA CRUZ

Da leitura do ADE 177, nota-se evidente o direito à isenção da Recorrente, o que é admitido pela própria Fiscalização, conforme excerto supratranscrito, nos termos do art. 15, considerando, inclusive, que a fiscalização não apontou o descumprimento dos requisitos elencados.

No tocante à alegada revogação da isenção pelo art. 18 da Lei 9.532/97, também não assiste razão à PGFN, pois o dispositivo remete à revogação da isenção concedida com base no art. 30 da Lei nº 4.506, de 1964, e seu parágrafo único esclarece a manutenção da isenção com base no art. 12 ou 15 da Lei 9.532/97.

Diante do exposto, entendo que o clube de futebol profissional pode ser constituído sob a forma de associação civil sem fins lucrativos e, cumpridos os requisitos legais, gozam do direito à isenção sobre o IRPJ e a CSLL, motivo pelo qual mantenho o acórdão recorrido.

Conclusões

Em vista do exposto, conheço do Recurso Voluntário para dar-lhe provimento, reconhecendo o direito à imunidade.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira