



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

Processo n° 19515.720764/2017-08
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-003.869 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de maio de 2019
Matéria IRPJ- IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
Recorrente SÃO PAULO FUTEBOL CLUBE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

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

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.

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2012, 2013

COFINS. ISENÇÃO.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012, 2013

PIS. ISENÇÃO.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

DECADÊNCIA. PIS E COFINS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Constatada a existência de pagamento, na hipótese de lançamento por homologação, há de se reconhecer a decadência quando o lançamento de ofício ocorre após o prazo de 05 anos, contados da ocorrência do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencida a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite (relatora) que votou por lhe dar provimento parcial para reconhecer a decadência dos lançamentos de PIS e COFINS relativa aos períodos de jan/2012 a nov/2012. Designado o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto para redigir o voto vencedor.

(Assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Relatora.

(Assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente a Conselheira Bianca Felícia Rothschild, substituída pelo Conselheiro José Roberto Adelino da Silva.

Relatório

Trata o presente processo de lançamento IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referente aos anos-calendários 2012 e 2013, decorrente de omissão de receitas escrituradas e não declaradas, após reconhecida a suspensão de isenção através do Ato Declaratório nº 179 de 20/09/2017. Houve imposição de multa de ofício de 75% e acréscimo de juros moratórios.

O processo administrativo em comento é aquele em que foi proferido o Ato Declaratório para suspender a isenção do Recorrente, enquanto que o lançamento do crédito tributário se deu no processo administrativo nº 19515.721288/2017-34. Em razão de determinação contida no §9º do art. 32. da Lei nº 9430/96, os processos foram reunidos em um único processo, para que fosse decidido simultaneamente o ato de suspensão da isenção e o lançamento dele decorrente.

Por questão de sistemas da RFB, o crédito tributário foi transferido do processo nº 19515.721288/2017-34 para o presente processo. Tendo restado este processo (nº 19515.720764/2017-08) como principal e o processo nº 19515.721288/2017-34 como apensado.

Da Suspensão da Isenção

Inicialmente foi emitido o Termo de Notificação Fiscal de Suspensão de Isenção, na folha 451 e seguintes, datado de 04/08/2017, do qual consta os seguintes trechos:

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

a) 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;

b) 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;

c) 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;

(...)

f) 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.

(...)

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.

Em 20/09/2017, foi emitido o **Ato Declaratório nº 179**, de 20/09/2017 (fl.725), publicado no DOU em 26/09/2017, nos seguintes termos:

O DELEGADO DA DELEGACIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EM SÃO PAULO, no uso das atribuições (...) e tendo em vista o que consta no processo administrativo nº 19515.720764/2017-08:

Art. 1º Declara 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 SÃO PAULO FUTEBOL CLUBE, CNPJ: 60.517.984/0001-04 no período de 01/01/2012 a 31/12/2013.

Art. 2º Fica a pessoa jurídica mencionada 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.

Art. 3º O presente Ato Declaratório Executivo entra em vigor na data de sua publicação no DOU.

Da Autuação

Em 15/12/2017, foram lavrados os autos de infração de IRPJ e seus reflexos. Transcrevo trechos do TVF (fls. 12740 e ss) que descrevem os fundamentos da autuação:

*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**, (...), constatamos as irregularidades abaixo, cujo crédito tributário decorrente, será exigido através de Auto de Infração, face a **CONSTATAÇÃO DE UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE ISENÇÃO FISCAL**, nos anos calendário de 2012 e 2013 por parte do sujeito passivo deste procedimento fiscal, SÃO PAULO FUTEBOL CLUBE, CNPJ 60.517.984/0001-04, para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e seus reflexos.*

(...)

Segundo os ditames do parágrafo 13 da Lei 9.615/98, para os fins de fiscalização e controle do disposto, as atividades profissionais do São Paulo Futebol Clube equiparam-se às das sociedades empresárias, notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos.

Finalizando, temos que, para o período compreendido entre 01/01/2012 a 31/12/2013, o São Paulo Futebol Clube, CNPJ 60.517.984/0001-04, 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.

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.

(...)

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.

(...)

Finalizando, temos que, para o período compreendido entre 01/01/2012 e 31/12/2013, o São Paulo Futebol Clube, CNPJ 60.517.984/0001-04, Clube de Futebol Profissional, conforme o conjunto de fatos expostos, não é beneficiário das isenções previstas no artigo 15 da Lei 9.532/1997 e nos artigos 13 e 14 da Medida Provisória 2.158-35/2001, caracterizando-se, para efeitos de tributação, como sociedade comum equiparada à sociedade empresária, sujeitando-se às regras de apuração, declaração e pagamento do 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).

(...)

- Da Apuração do Crédito Tributário

Conforme é possível notar na descrição dos fatos, o contribuinte apresentou as demonstrações e livros fiscais e comerciais suficientes à apuração do Lucro Real.

(...)

CONCLUSÃO

*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\$ 82.473.681,04 (oitenta e dois milhões, quatrocentos e setenta e três mil, seiscentos e oitenta e um reais e quatro centavos)**, incluídos principal, multa e juros, protocolado em Processo Administrativo Fiscal nº 19515.721288/2017-34, referente ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.*

O presente procedimento está diretamente relacionado ao processo nº 19515- 720.764/2017-08, 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 179, de 20 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.

Da Impugnação

Ciente do Ato Declaratório de suspensão da isenção, bem como da autuação, o contribuinte apresentou impugnações. A DRJ julgou improcedente os recursos, através de acórdão único, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

CLUBES DE FUTEBOL. ASSOCIAÇÃO CIVIL. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. INOCORRÊNCIA.

As diversas atividades exercidas pelos clubes de futebol profissional não se albergam na figura legal da associação civil sem fins lucrativos, por se caracterizarem em verdadeiro exercício de atividade econômica, sendo inaplicável a isenção tributária estabelecida no art. 15, da Lei nº 9.532/97.

PERDA DE ISENÇÃO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO.

O Ato Declaratório de perda da isenção é o marco inicial para contagem do prazo decadencial do Fisco constituir o crédito.

Do Recurso Voluntário

Em **18/06/2018**, a Recorrente tomou ciência do acórdão da DRJ através do seu Domicílio Tributário Eletrônico-DTE, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem à fl. 13114. Não concordando com os termos da decisão, em **05/07/2018**, interpôs recurso voluntário conforme Termo de Solicitação de Juntada (fl.13115), no qual:

- Acerca da isenção, alega ser indevida restrição infralegal ao conceito de receitas das associações;
- Acrescenta que está constituído inequivocamente sob a forma de associação civil sem fins lucrativos e que essa ausência de finalidade lucrativa das associações civis levou o legislador a conferir-lhes isenções de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS ;
- Que, nos termos dos arts. 13, inc.IV, 14, inc. X e §1º da MP 2158-35/2001, as receitas das associações civis sem fins lucrativos são isentas do PIS e da COFINS, cabendo-lhes apenas o recolhimento do PIS com base na folha de salários, à alíquota de 1%, **o que foi devidamente recolhido pelo Recorrente nos anos de 2012 e 2013;**

-
- Defende que as instruções normativas, tal qual a IN SRF nº 247/2002 não podem impor limites divergentes da lei, nem podem inovar no ordenamento jurídico;
 - Argumenta que a legislação de que dispõe sobre isenção deve ser interpretada literalmente, nos termos do art.111 do CTN, por conseguinte, faz jus à isenção de acordo com artigo 15 da Lei nº 9.532/97 c/c os artigos 13 e 14 da MP 2.158-35/2001;
 - Argui entendimento equivocado da revogação da isenção pelo art.18 da Lei nº 9.532/97;
 - Argumenta que é uma faculdade a transformação das entidades de desporto profissional em sociedades empresárias, e afirma que podem os clubes de futebol profissional manter sua forma constitutiva como associações sem fins lucrativos, com o que, tal qual o Recorrente, fazem jus à isenção veiculada pela Lei nº 9.532/97 e pela MP 2.158-35/2001;
 - Alega ser indevida a equiparação das atividades profissionais das entidades esportivas às das sociedades empresárias para efeitos tributários, fiscais e previdenciários contida no parágrafo 13 do artigo 27 da Lei nº 9.615/97, nesse ponto revogada pela Lei nº 12.395/2011;
 - Argui decadência quanto ao PIS e à COFINS, como consequência da aplicação do art.150, §4º do CTN;
 - Argumenta que ainda que não fosse considerada entidade isenta, para efeitos de PIS e da COFINS haveria de ser excluída da base de cálculo as "contribuições sociais", eis que tais verbas perfazem a natureza de "contribuições associativas", as quais inequivocadamente são isentas do PIS e da COFINS;

Por fim, a Recorrente requereu que fosse reconhecida a isenção referente a IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, cancelando, consecutivamente, o Ato Declaratório Executivo, bem como os autos de infração; ou que os montantes devidos sejam revisados para excluir as contribuições associativas por ele recebidas que não devem compor as bases de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS; ou subsidiariamente, que seja reconhecida a decadência do PIS e da COFINS do ano-calendário 2012.

A Fazenda apresentou contrarrazões às fls. 13180-13213.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Do mérito.

O processo em comento trata da suspensão da isenção do Recorrente através do Ato Declaratório Executivo nº 179/2017 e, conseqüente lançamento dos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

O Recorrente afirma ser associação civil sem fins lucrativos e justifica seu direito à isenção, mediante interpretação da legislação tributária que rege a matéria. De outra banda, o órgão julgador de 1ª Instância ratificou o entendimento da autoridade fiscal, no sentido de que as atividades exercidas pelos clubes de futebol profissional não se enquadram na figura legal de associação civil sem fins lucrativos e, por conseguinte, seria inaplicável a isenção estabelecida no art. 15 da Lei nº 9.532/97.

O cerne do litígio reside portanto no enquadramento ou não do contribuinte como entidade sem fins lucrativos para fins de isenção dos tributos citados.

Primeiramente, faz-se mister demonstrar a evolução da legislação que dispõe acerca das isenções para entidades que exercem atividades ligadas ao desporto.

Até 1997, as entidades dedicadas à prática desportiva, seja de modo amador ou profissional, gozavam de isenção do IRPJ nos termos do art. 28 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943 e do art. 30 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. O Decreto de 1943 assim dispôs:

Decreto-Lei nº 5.844/43

Art. 28. Estão isentas do imposto de renda:

a) As sociedades e fundações de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, religioso, educativo, cultural, instrutivo, científico, artístico, literário, recreativo e esportivo;

(...)

Posteriormente, foi sancionada a Lei nº 4.506/1964 que manteve a isenção para as mesmas entidades, todavia com a imposição de novas condicionantes, nos seguintes termos:

Art. 30. As sociedades, associações e fundações referidas nas letras a e b do art. 28 do Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, gozarão de isenção do impôsto de renda, desde que:

I - Não remunerem os seus dirigentes e não distribuam lucros, a qualquer título;

II - Apliquem integralmente os seus recursos na manutenção e desenvolvimento, dos objetivos sociais;

III - Mantenham escrituração das suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

IV - Prestem à administração do impôsto as informações determinadas pela lei e recolham os tributos arrecadados sobre os rendimentos por elas pagos.

(...)

A Lei nº 9.532/97 revogou expressamente o art. 28 do Decreto-Lei nº 5.844/1943 e o art. 30 da Lei nº 4.506/1964:

Art. 82. Ficam revogados:

(...)

II - a partir de 1º de janeiro de 1998:

a) o art. 28 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943;

b) o art. 30 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964;

Apesar da revogação expressa dos arts. 28 e 30 supracitados, a Lei nº 9.532/97 em seus arts. 12 e 15 permitiu que instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, pudessem gozar da isenção, desde que atendessem aos requisitos legais:

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

(...)

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

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

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

(...)

Resta claro que a lei afastou do campo da isenção/imunidade as entidades que desenvolvam atividades empresariais, não importando a forma como se encontrem constituídas. As entidades que se dedicam às atividades relacionadas à prática do futebol profissional têm inequivocamente caráter empresarial e finalidade lucrativa. É suficiente analisar as atividades mercantis e comerciais que desenvolve, como a venda de ingressos, de direitos de transmissão dos jogos, negociação de contratos de patrocínio com empresas privada. Veja que, apenas a título exemplificativo:

Apenas em janeiro de 1982 é que o Conselho Nacional de Desportos passou a permitir patrocínios em camisas de clubes de futebol, porém, apenas para partidas no exterior.^[43] Ainda no mesmo ano o patrocínio estampado na camisa acabou permitido para jogos em território nacional, dessa maneira

o São Paulo ostentou a Cofap como patrocinadora do time na final do Campeonato Paulista de 1982.^[44] A sul-coreana LG Electronics teve sua marca exposta na frente e nas costas da camisa até 2010^[45] com valores próximos a 18 milhões de reais anuais (contando o aditamento do contrato anterior no valor de 16 milhões mais a atualização monetária pelo IGP-M),^{[46][47]} o que o credenciou a um dos maiores contratos de patrocínio do Brasil em 2009.

(...)

Além do patrocinador principal e das mangas, o clube tricolor sempre manteve alguns outros contratos de valores mais baixos, entre eles estão Volkswagen, Aché, Ambev, Copa Airlines,^[50] Habib's e Life Fitness, e diversas parcerias para alavancar recursos para o clube, como as próprias Volkswagen e Aché, a Applebee's e a ABIH. Esses contratos secundários rendem ao S. Paulo cerca de 20 milhões de reais anuais.¹

Do texto acima, restam patentes duas evidências: a primeira, a realização de atos de negócio mercantis com empresas privadas; a segunda, a constatação da alteração do perfil dos clubes de futebol profissional, no sentido de que apenas em 1982, o Conselho passou a permitir o patrocínio nos uniformes. Ou seja, na vigência do Decreto nº 5.844/1943 e da Lei nº 4.506/1964 e nos primórdios de sua criação, os clubes de futebol não possuíam esse perfil empresarial que as entidades ostentam hoje.

Foi justamente o reconhecimento da capacidade contributiva dos clubes de futebol profissional que levou o legislador a promover a revogação da isenção dessas entidades.

É de se observar que não obstante a revogação expressa do art. 82 da Lei nº 9.532/97 em relação aos arts. 28 do Decreto e 30 da Lei nº 4506/64, o art. 18 da Lei reforçou a revogação da isenção para as entidades que se dedicam à atividade de prática desportiva, de caráter profissional, *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:

(...)

IV - de prática desportiva, de caráter profissional;

No ano seguinte à promulgação da Lei nº 9.532/97, foi sancionada a Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé), a qual instituiu normas gerais sobre desporto. A referida lei traz logo em seu art.2º o estabelecimento da diferenciação entre o desporto profissional e não-profissional, consignado tratamento específico para cada modalidade:

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

(...)

¹ Fonte: wikipedia. Link https://pt.wikipedia.org/wiki/S%C3%A3o_Paulo_Futebol_Clube#Patrocinadores, em 11/03/2019.

VI - da diferenciação, consubstanciada no tratamento específico dado ao desporto profissional e não-profissional;

(...)

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

I - da transparência financeira e administrativa;(Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

II - da moralidade na gestão desportiva; (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

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

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

V - da participação na organização desportiva do País. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)(grifo nosso)

Tal diferenciação de tratamento encontra guarida no art.217 da Constituição Federal transcrito abaixo:

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

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

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

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

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

(...) (grifo nosso)

A Lei Pelé, em conformidade com a Constituição, conferiu tratamento diferenciado para o desporto profissional e não-profissional, e consignou expressamente que a exploração e a gestão do desporto profissional constituem exercício de **atividade econômica**. Tal dispositivo legal tem o objetivo de aplacar qualquer dúvida acerca da natureza jurídica das atividades desenvolvidas pelas entidades de desporto profissional.

Sendo assim, a negociação de patrocínio, a venda de ingressos, a comercialização de espaços de marketing nos estádios, negociação de contratos de patrocínio, venda dos direitos das transmissões dos jogos por emissoras de rádio e televisão e a venda e/ou

empréstimo dos direitos liberatórios e/ou econômicos dos atletas, tudo isso configura atividade econômica, e a renda dela decorrente deve ser tributada.

Os clubes de futebol profissional mudaram bastante ao longo dos anos. Isto pode ser constatado pelas cifras que movimentam, pelos salários pagos aos jogadores e pela soma de patrocínio que recebem, adquirindo inegavelmente um perfil empresarial.

O art.26 da Lei Pelé destaca que a prática desportiva profissional é aquela promovida para obter renda, através de atletas profissionais remunerados por contrato de trabalho desportivo:

DA PRÁTICA DESPORTIVA PROFISSIONAL

Art. 26. Atletas e entidades de prática desportiva são livres para organizar a atividade profissional, qualquer que seja sua modalidade, respeitados os termos desta Lei.

Parágrafo único. Considera-se competição profissional para os efeitos desta Lei aquela promovida para obter renda e disputada por atletas profissionais cuja remuneração decorra de contrato de trabalho desportivo.(Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)(grifei)

O objetivo da entidade de futebol profissional direcionado para a obtenção de renda não se coaduna com a finalidade de uma entidade sem fins lucrativos. É bem verdade que uma associação sem fins lucrativos por até obter "renda", no sentido de produzir um superávit, mas o objetivo de uma entidade sem fins lucrativos não é a renda e sim a prestação de um serviço para um determinado grupo de pessoas.

A Recorrente defende que podem os clubes de futebol profissional manter sua forma constitutiva como associações sem fins lucrativos, e como tal, fariam jus à isenção veiculada pela Lei nº 9.532/97 e pela MP 2.158-35/2001, e afirma:

Por isso, em que pesem as restrições contidas nos incisos do artigo 18 da Lei nº 9.532/95, ainda assim quis o legislador, no parágrafo único a ele acrescido, proteger aquelas entidades constituídas sob a forma de associação civil sem fins lucrativos, mesmo aquelas destinadas à prática desportiva em caráter profissional, não podendo a Administração Federal ignorar por completo o nítido comando do parágrafo único do artigo 18 da Lei nº 9.532/97.

Todavia, resta equivocada a interpretação realizada pela Recorrente, uma vez que a legislação determinou expressamente que as entidades dedicadas à prática desportiva profissional, mormente no que diz respeito ao futebol, são entidades empresárias, e não podem ser classificadas como instituições sem fins lucrativos, ainda que formalmente constituídas desta forma.

Veja que a legislação também determinou que os clubes de futebol profissionais alterassem sua forma de constituição. Todavia o Recorrente insiste em manter seus estatutos como entidades sem fins lucrativos com objetivo de gozar de uma isenção, que não lhe é mais aplicável.

A Recorrente argumenta que o art. 217, inciso I da Carta Magna impõe liberdade quanto à forma de organização das entidades desportivas dirigentes e das associações e que a Lei Pelé, em seu texto original, de fato pretendia impor a obrigatoriedade, às entidades de prática de esporte profissional, de organização em sociedades civis de fins econômicos ou sociedades comerciais. Porém, ainda em sua primeira infância, a Lei nº 9.615/98 foi alterada pela Lei nº 9.981/2000, que transformou a redação do citado artigo 27 para o seguinte:

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

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

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

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

Com efeito, o art.27 da Lei nº 9.615/98 inicialmente obrigava as entidades de desporto profissional a se constituírem sob uma das formas de sociedade empresária, ou que contratasse uma sociedade empresária para administrar suas atividades profissionais. Ou seja, em última análise, essa atividade seria privativa de sociedade empresária, diretamente ou por subcontratação.

A Lei nº 9.981/2000 alterou a redação original do art. 27 no sentido de transformar a obrigatoriedade em uma faculdade, mas manteve o tratamento dispensado às sociedades empresárias, independentemente da forma jurídica que adotassem. Em 2003, a redação deste artigo foi mais uma vez alterada pela Lei nº 10.672/2003 e, à época do lançamento, a Lei nº 9.615/98 possuía a seguinte redação, no que se refere ao art.27 e ao art.94 que trazem disposições para as entidades de desporto profissional e, especificamente, para os clubes de futebol profissional:

*Art. 27. As entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais e as entidades de administração de desporto ou ligas em que se organizarem, independentemente da forma jurídica adotada, sujeitam os bens particulares de seus dirigentes ao disposto no art. 50 da Lei nº10.406, de 10 de janeiro de 2002, além das sanções e responsabilidades previstas no **caput** do art. 1.017 da Lei nº10.406, de 10 de janeiro de 2002, na hipótese de aplicarem créditos ou bens sociais da entidade desportiva em proveito próprio ou de terceiros.*(Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

(...)

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

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

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

(...)

§ 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). (grifo nosso)

(...)

Art. 94. O disposto nos arts. 27, 27-A, 28, 29, 29-A, 30, 39, 43, 45 e no § 1º do art. 41 desta Lei será obrigatório exclusivamente para atletas e entidades de prática profissional da modalidade de futebol. (Redação dada pela Lei nº 12.395, de 2011).

Parágrafo único. É facultado às demais modalidades desportivas adotar os preceitos constantes dos dispositivos referidos no caput deste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

Vê-se portanto, que as entidades de futebol profissional, independente da forma que se encontrem constituídas, equiparam-se às sociedades empresárias e, por conseguinte, recebem o mesmo tratamento a estas dispensado.

Ainda no que concerne à liberdade de organização das entidades desportivas profissionais, há de se fazer uma interpretação do art. 217 da Constituição de maneira integral. Enquanto o inciso I garante a autonomia das entidades desportivas e associações, quanto à sua organização e funcionamento, também prevê um tratamento diferenciado para o desporto profissional e o não- profissional.

Esta liberdade de organização encontra-se balizada pela própria diferenciação entre o desporto profissional e não-profissional. Nessa linha, a Lei Pelé em seu art.27, §9º facultou que as entidades de desporto profissional se organizassem sob um dos tipos de sociedades empresárias regulados nos arts. 1.039 a 1.092 do Código Civil.

É possível que as entidades de desporto profissional adotem um dos tipos de sociedade empresária previstos no ordenamento, todavia não é admissível a adoção de um tipo de pessoa jurídica fora do escopo das sociedades empresárias, como a associação sem fins lucrativos.

A interpretação sistêmica garante a coerência do ordenamento, pois a liberdade de organização remanesce, mas dentro dos limites impostos pela lei, que garante o tratamento diferenciado para as entidades de desporto profissional e não-profissional.

Acrescente-se que não é a forma constante de seus estatutos que definirá a natureza jurídica da entidade, mas sim as atividades econômicas por ela desenvolvidas.

Em verdade, o §9º do art.27 basicamente reproduz o art. 983 do Código Civil que assim determina:

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

Por sua vez o art. 982, juntamente com os arts. 966 e 967 dão a compreensão de sociedade empresária, *in verbis*:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Art. 967. É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade.

Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais.(grifei)

Nesta seara, sociedade empresária é a que tem por objeto exercício de atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens e serviços. O parágrafo único do art. 2º da Lei Pelé estabelece que a exploração e a gestão do desporto profissional constituem exercício de atividade econômica.

Ao se analisar as atividades desenvolvidas pelos clubes de futebol nos dias atuais, não há como negar o caráter empresarial dessas entidades. Cite-se algumas das atividades elencadas no TVF (fl.12742): "*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*", ou seja, está-se diante de atividades notadamente de caráter econômico.

Nesse sentido, vale transcrever trecho do acórdão nº 1201-002.073:

O Santos Futebol Clube obtém suas receitas da exploração do futebol profissional, quais sejam, publicidade, marketing,

bilheteria, transmissão de jogos, prêmios, etc. O objetivo dos clubes de futebol profissional é o de vencer os diversos campeonatos de futebol dos quais participa, tanto em âmbito nacional, quanto internacional.

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

Esse entendimento dirige-se ao aspecto fiscal. Por óbvio que há, inclusive por disposição legal, autonomia para que as entidades desportivas definam sua forma de organização e funcionamento. Contudo, não é aceitável o uso dessa autonomia para que os clubes de futebol profissional se eximam de uma legítima incidência tributária.

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

A Recorrente alega ainda que nos termos §13º, do art.27 da Lei Pelé, equipara-se às sociedades empresárias apenas para fins de fiscalização e controle, mas não para os efeitos tributários, fiscais e previdenciários. Está é mais uma interpretação equivocada da Recorrente.

A redação original do §13º assim dispôs:

§ 13. Para os fins de fiscalização e controle do disposto nesta Lei, as atividades profissionais das entidades de prática desportiva, das entidades de administração de desporto e das ligas desportivas, independentemente da forma jurídica como estas estejam constituídas, equiparam-se às das sociedades empresárias, **notadamente** para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos.

A alteração promovida pela Lei nº 12.395/2011 apenas retirou a parte final do parágrafo, restando assim redigido:

§ 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).

O sentido de *notadamente*, constante da redação original, foi aquele de enfatizar alguns dos efeitos possíveis, mas sem qualquer pretensão de ser exaustivo. Seu caráter é meramente exemplificativo. A retirada do trecho final evita discussões acerca de outros efeitos não listados, e que as entidades poderiam alegar não ser aplicáveis, como os efeitos trabalhistas.

Veja que nos artigos seguintes, a Lei nº 9.506/98 disciplina a relação do atleta profissional com a entidade no que diz respeito ao contrato de trabalho. A mesma Lei nº 12.395/2011 que excluiu a parte final do §13º, incluiu disposições acerca do contrato de trabalho. O legislador deu preferência a retirar aquela parte final do parágrafo do que correr o risco de que os clubes alegassem que não se encontravam equiparados às sociedades empresárias para fins trabalhistas, posto que este efeito não se encontrava ali listado. Transcrevo alguns artigos que seguiram ao §13º do art. 27:

Art. 27-B. São nulas de pleno direito as cláusulas de contratos firmados entre as entidades de prática desportiva e terceiros, ou entre estes e atletas, que possam intervir ou influenciar nas transferências de atletas ou, ainda, que interfiram no desempenho do atleta ou da entidade de prática desportiva, exceto quando objeto de acordo ou convenção coletiva de trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.395, de 2011).

Art. 27-C. São nulos de pleno direito os contratos firmados pelo atleta ou por seu representante legal com agente desportivo, pessoa física ou jurídica, bem como as cláusulas contratuais ou de instrumentos procuratórios que: (Incluído pela Lei nº 12.395, de 2011).

(...)

Art. 28. A atividade do atleta profissional é caracterizada por remuneração pactuada em contrato especial de trabalho desportivo, firmado com entidade de prática desportiva, no qual deverá constar, obrigatoriamente: (Redação dada pela Lei nº 12.395, de 2011).

(...)

§ 4º Aplicam-se ao atleta profissional as normas gerais da legislação trabalhista e da Seguridade Social, ressalvadas as peculiaridades constantes desta Lei, especialmente as seguintes:(Redação dada pela Lei nº 12.395, de 2011).

(...)

Não resta dúvida de que um dos objetivos da Lei nº 12.395/2011 foi regulamentar o contrato de trabalho dos atletas profissionais, e a retirada da parte final do citado §13º afasta as discussões acerca equiparação das entidades de desporto profissional às sociedades empresárias para efeitos trabalhistas. Na medida em que os exemplos contidos no dispositivo foram retirados, impede a discussão acerca do caráter exemplificativo ou taxativo do rol dos efeitos contidos na norma.

O método de interpretação histórico-evolutivo mostra que a legislação sofreu alterações para expurgar isenções concedidas de maneira indiscriminada a todas as associações desportivas, quando saltava aos olhos o caráter empresarial dos times de futebol do país.

A legislação foi alterada com objetivo de tributar aqueles que atuavam no ramo do desporto profissional, desenvolvendo atividades tipicamente empresariais e buscando maior lucratividade, além do que, apresentavam elevada capacidade contributiva. Revogou-se então o art. 28 do Decreto-Lei nº 5.844/1943 e o art. 30 da Lei nº 4.506/1964 que concediam

isenção para as sociedades e fundações de prática desportiva, independente de seu caráter profissional ou não.

A Lei nº 9.532/97, em seus art.12 e 15, manteve a isenção para as instituições de assistência social, de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e associações civis, todos sem fins lucrativos. A citada lei em seu art. 18 revogou expressamente a isenção para as entidades de prática desportiva de caráter profissional. Enquanto que a Lei nº 9.615/98 definiu a prática do desporto profissional e não-profissional, e concedeu-lhes tratamento diferenciado, em conformidade com o preceito constitucional contido no art.217, inciso III, evidenciando o caráter empresarial do desporto profissional. E ainda tornou obrigatória a observância de determinados artigos para as entidades de prática profissional na modalidade de futebol (art. 94 da Lei nº 9.615/98).

A Recorrente cita ainda a Lei nº 11.345/2006 que teria estendido a isenção concedida aos clubes de futebol constituídos sob a forma de associação sem fins lucrativos para aqueles que exploram a mesma atividade, todavia sob a forma de sociedade empresarial.

Em verdade, não procede essa interpretação dada pela Recorrente.

A Lei nº 11.345/2006 que, entre outros temas, dispôs sobre o parcelamento denominado "Timemania", concedeu a isenção para os clubes de futebol profissional pelo prazo de 5 anos, nos termos dos arts. 13 e 13-A, *in verbis*:

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

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

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

A referida lei foi um estímulo à regularização dos times de futebol, tanto do ponto de vista das dívidas tributárias através do parcelamento, como também concedeu um incentivo à regularização formal, uma vez que a maioria dos clubes de futebol teve início a partir de associações e permaneciam constituídos desta forma, ainda que desempenhando o papel de empresas. Esse incentivo à regularização veio sob a forma de isenção pelo período de 05 anos, sendo assim vigorou até o ano-calendário de 2011.

Não há que se falar que houve uma extensão da isenção para os clubes constituídos sob a forma de sociedade empresária, mas sim da concessão de um incentivo para a regularização das entidades de prática de futebol profissional. Logo, tal benefício não

alcançou a Recorrente que não alterou seus estatutos e manteve-se constituída sob a forma de associação sem fins lucrativos, ainda que de fato atue como sociedade empresarial e receba tal tratamento por força do §13º do art. 27 da Lei 9.615/98, com redação dada pela Lei nº 12.935/2011, mais uma vez reproduzido abaixo:

§ 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).

É de se ressaltar que a Lei Pelé tentou inicialmente obrigar as entidades de prática de desporto profissional a se transformarem em sociedades empresariais através do art. 27 em sua redação inicial. Constatando que esta obrigatoriedade traria outros problemas, quais sejam, a suspensão dos clubes e o impedimento para participar de competições, preferiu converter em uma faculdade, mas o tratamento dado seria o de sociedades empresárias, não importando a forma que adotem. Sendo assim, desde a revogação da isenção pela Lei nº 9.532/97, as entidades que exploram a prática profissional de futebol devem sofrer a incidência tributária. A isenção foi uma excepcionalidade concedida aos clubes que decidiram se regularizar e adotar a forma de sociedade empresarial.

Dessarte, a Recorrente, ainda que formalmente constituída sob a forma de associação sem fins lucrativos, é contribuinte do IRPJ e da CSLL, pois de fato, desempenha atividade empresarial, conforme reconhecido por lei, na medida em que impõe o tratamento de sociedade empresária, independente da forma que adote.

Da Isenção para o PIS e a COFINS

Alega a Recorrente que nos termos dos arts. 13, inc.IV, 14, inc. X e §1º da MP 2.158-35/2001, as receitas das associações civis sem fins lucrativos são isentas do PIS e da COFINS, cabendo-lhes apenas o recolhimento do PIS com base na folha de salários, à alíquota de 1%, o que foi devidamente recolhido pelo Recorrente nos anos de 2012 e 2013.

Transcrevo os citados dispositivos:

MP 2158-35/2001

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

(...)

IV- instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

(...)

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

(...)

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

§1º-São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput. (grifei)

Não obstante a Recorrente se encontrar constituída sob a forma de associação sem fins lucrativos, de fato, desenvolve atividade empresarial e não se encontra enquadrada na hipótese de isenção constante do art. 15 da Lei nº 9.532/97. Por conseguinte, também não faz jus à isenção do PIS e da COFINS.

Torna-se portanto despicienda a análise dos requisitos constantes do art.12, §2º da Lei nº 9.532/97, uma vez que a Lei Pelé foi clara em classificar como empresarial as atividades desenvolvidas pelas entidades de desporto profissional.

Nesse sentido, a Recorrente também não faz jus à isenção do PIS e da COFINS, pois para todos os efeitos jurídicos, equipara-se à sociedade empresarial, independente da forma que esteja constituída.

Das Contribuições Associativas

A Recorrente se insurge contra a inclusão do valor da receita das contribuições associativas na base de cálculo dos tributos, nos seguintes termos:

(...), convém esclarecer que a d. fiscalização cometeu equívocos com relação aos lançamentos tributários relativos a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

141. Mais especificamente, é importante notar que a rubrica contábil “contribuições sociais” não compõe a base de cálculo das respectivas espécies tributárias, mormente diante do fato de que tal verba necessariamente é a principal fonte de recursos para a subsistência do Recorrente, tendo em vista que “inexiste atividade associativa realizada sem aporte direto ou indireto de recursos”.

142. A esse propósito, a mencionada rubrica corresponde, portanto, aos “meios de que dispõe a associação para financiar suas atividades” e decorrem da obrigatoriedade dos associados de pagar ao Recorrente tais valores por força do próprio ato de associação.

Em seguida, a Recorrente apresenta planilha de cálculos, onde demonstra quais seriam os valores devidos de PIS e COFINS para os anos-calendários 2012 e 2013 após a exclusão das "contribuições associativas" da base de cálculo das contribuições.

A Lei nº 9.615/98 quando equiparou as entidades de desporto profissional com as sociedades empresárias não fez qualquer distinção se a origem das receitas dessas entidades advém de contribuição de associados, de patrocinadores, de marketing ou outra origem qualquer.

Logo, não cabe a exclusão de verbas de associados da base de cálculo do PIS e da COFINS, pois uma vez que a Recorrente não se enquadra na hipótese de isenção do art. 15

da Lei nº 9.532/97, também não se subsume na norma do art.13 da MP nº 2158-35/2001 (isenção para o PIS), nem no art.14, inc. X (isenção da COFINS), que remete ao art.13.

Da Decadência

Argui a Recorrente decadência para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, para os quais há comprovação do pagamento, nos termos do art.150, §4º do Código Tributário Nacional e afirma que:

Nos termos da pacífica jurisprudência acima demonstrada, é certo que, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação e tendo havido pagamento antecipado parcial, eis que, em relação ao PIS, o Recorrente efetuou o recolhimento com base na folha de salários à alíquota de 1%, ao passo que a COFINS também foi recolhida conforme denotam os comprovantes de recolhimento anexados aos autos (fls. 1491/1.615), a decadência se opera no caso em tela em relação a todo o período de 2012!

Acerca da arguição de decadência, a decisão de piso manteve o lançamento sob o argumento de que não houve pagamento sobre os fatos geradores lançados e acrescenta que os recolhimentos efetuados pela autuada têm fatos geradores e códigos de receita distintos aos lançados. Transcrevo trecho do voto (fl.13100):

A contagem do prazo decadencial (a perda do direito do Fisco constituir um crédito) de 5 anos deve ser feita pelo art. art.150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

Em havendo pagamento antecipado, ou seja, recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, aplica-se a regra prevista no art. 150, § 4º.

Não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No presente caso, não houve recolhimento antecipado sobre os fatos geradores lançados. Os recolhimentos efetuados pela autuada têm fatos geradores e códigos de receita distintos aos lançados.

Neste ponto, merece ser acolhido os argumentos da Recorrente.

Resta pacificado o entendimento de que no lançamento por homologação, quando houver pagamento, o prazo decadencial é contado a partir da ocorrência do fato gerador, conforme interpretação do art.150, §4º do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifei)

Nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o prazo será contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte (art. 150, §4º, *in fine* c/c art. 173, I do CTN) bem como quando não houver pagamento.

No caso em comento, a autuada efetuou pagamentos de PIS e COFINS para todos os meses dos anos-calendários 2012 e 2013, com exceção para o PIS de dez/2013, de acordo com o TVF (fl.12788-89), os quais foram aproveitados pela autoridade fiscal para descontar do valor apurado e lançado no auto de infração. O auditor não informa qual foi o código de arrecadação utilizado para efetivar os recolhimentos, mas tal informação se mostra irrelevante.

A Recorrente recolheu PIS e a COFINS com se fosse entidade sem fins lucrativos. Para o PIS, efetivou recolhimento à alíquota de 1% com base na folha de salários, nos termos do art.13 da MP nº 2158-35/2001. Também apresentou DIPJ informando ser pessoa jurídica isenta.

O sujeito passivo em momento algum agiu com dolo ou omitiu informações ao Fisco federal, apenas apurou os tributos da forma que entendia devidos e efetuou os respectivos recolhimentos.

O Fisco tinha o prazo de 05 anos para rever as informações prestadas pelo contribuinte e não homologar o seu pagamento, informando-o dentro daquele prazo que seu entendimento encontrava-se equivocado e que o mesmo não tinha direito à isenção.

Ressalte-se que a partir do momento que a autoridade fiscal retirou a isenção da Recorrente, o PIS recolhido à alíquota de 1% deixou de ser devido e foi aproveitado para abater do lançamento.

Neste diapasão, é de se reconhecer a decadência dos lançamentos referentes ao PIS e à COFINS com períodos de apuração compreendidos de janeiro/2012 a outubro/2012, em face da ciência do auto de infração ter sido efetivada em 21/12/2017.

Conclusão

Por tudo ora exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para reconhecer a decadência dos lançamentos de PIS e COFINS com período de apuração compreendidos de jan/2012 a nov/2012.

(Assinado digitalmente)
Giovana Pereira de Paiva Leite

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto - Redator Designado.

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

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

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

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

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

*Art. 15. **Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.** (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

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

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

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

Além disso, o art. 27 da mesma lei estabeleceu que elas devessem se organizar sob certas formas societárias³ para participar de eventos profissionais. Logo em seguida, entretanto, o referido dispositivo foi objeto de alteração, por meio da **Lei nº 9.981/00**, que **deixou de impor que essas atividades fossem privativas de sociedades civis de fins econômicos, tornando a constituição das entidades arroladas nos incisos uma faculdade da entidade desportiva**. Vejamos o seu teor:

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

Por outro lado, a Lei nº 10.672/03 introduziu o §13º do art. 27 da Lei Pelé, que *estabelecia que a entidade desportiva se **equiparasse** a uma sociedade empresária* para fins de fiscalização e controle no disposto naquela lei, notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos, independente da forma que estivesse constituída⁴.

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

Ao estabelecer essa ficção, o legislador também dimensionou precisamente quais âmbitos de normatividade seriam afetados pelo tratamento fictício dado às entidades

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

Prossigamos.

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

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

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

§ 13. Para os fins de fiscalização e controle do disposto nesta Lei, as atividades profissionais das entidades de que trata o caput deste artigo, independentemente da forma jurídica sob a qual estejam constituídas, equiparam-se às das sociedades empresárias.

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

Com a devida vênia à posição da Conselheira Relatora, entender que o art. 27, §13 estabelece a equiparação das entidades desportivas a sociedades empresárias para fins tributários mesmo após a alteração feita pela Lei nº 12.395/2011 é o mesmo que esvaziar de sentido o §9º do mesmo artigo (§9º *É facultado às entidades desportivas profissionais constituírem-se regularmente em sociedade empresária, segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil*). O referido dispositivo dá às entidades desportivas a faculdade de se estabelecerem como sociedades empresárias, submetendo-se ao seu regime jurídico próprio para tudo aquilo que a ficção jurídica do §13 não estabelecer tratamento diverso.

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

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

A relatora aduz, em seu voto, que a Recorrente realiza atividades próprias de empresário (“venda de ingressos para jogos, licenciamento de marcas, exploração da venda de produtos ligados ao clube, comercialização de venda de placas nos estádios, negociação de contratos de patrocínio, venda dos direitos das transmissões dos jogos por emissoras de rádio e televisão (direito de arena) e a venda e/ou empréstimo dos direitos liberatórios e/ou econômicos dos atletas”), e que portanto se enquadraria na condição de sociedade empresária, com base no art. 982 do CC/02⁸.

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

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

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

Esse argumento, inclusive, embasou o posicionamento recente da 1ª CSRF, por meio do **Acórdão nº 9101-003.648**⁹, que pontuou que o art. 18, p.u., da Lei nº 9.532/97 autorizou expressamente a isenção às entidades desportivas de caráter profissional, o que pressupõe também que elas realizem atividades econômicas – caso contrário, o dispositivo simplesmente se confundiria com o que já dispõe o art. 15 daquela lei. Vejamos o seu teor:

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

I - educacionais;

II - de assistência à saúde;

III - de administração de planos de saúde;

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

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

É necessário distinguir, nessas associações civis, os “**fins**” e “**atividades**”. Não há qualquer impedimento para que uma associação sem fins econômicos desenvolvesse atividades econômicas para geração de renda, desde que não partilhe os resultados decorrentes entre os associados, destinando-os integralmente à consecução de seu objetivo social – postura coincidente com a definição de entidade sem fins lucrativos, do art. 13, §3º da Lei nº 9.532/97, *verbis*:

“§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, CASO O APRESENTE EM DETERMINADO EXERCÍCIO, DESTINE REFERIDO RESULTADO, INTEGRALMENTE, À MANUTENÇÃO E AO DESENVOLVIMENTO DOS SEUS OBJETIVOS SOCIAIS.”

Desse modo, não há qualquer dúvida que a Recorrente se enquadra como entidade sem fins lucrativos, fazendo jus à isenção do art. 15 da Lei nº 9.532/97.

Há ainda outra razão, de **ordem formal**.

A Advocacia-Geral da União (AGU) emitiu o *Parecer DENOR/CGU/AGU nº 4/2013*, que cuidou da minuta do decreto que regulamenta a Lei Pelé, aduzindo que a supressão da expressão “notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos” do §13º do art. 27 daquela lei teve como finalidade restringir o alcance da equiparação apenas às finalidades de “fiscalização e controle do disposto na lei”. Em razão disso, as entidades de prática desportiva profissionais e as entidades de administração de desporto ou ligas em que se organizarem podem adotar a forma jurídica de associação civil, fazendo jus aos benefícios fiscais legalmente instituídos.

Ao tomar ciência do referido Parecer e da sua aprovação pelo Ministro Advogado-Geral da União, a PGFN emitiu o **Parecer PGFN/CAT/Nº 587/2013**, vinculando-se às conclusões técnicas lá aduzidas, por força do art. 2º, §1º da Lei Complementar nº 73/93.

Em atenção aos pareceres acima indicados, a RFB exarou a **Solução de Consulta COSIT nº 231/2018**, concluindo que passou a ser possível o enquadramento das entidades desportivas profissionais na forma de associação sem fins lucrativos e ao disposto no art. 15 da Lei nº 9.532/97, **a partir da produção de efeitos da Lei nº 12.395/2011**, e desde que cumpridos os requisitos legais estipulados, além de reconhecer também a isenção no período subsequente à edição da Lei nº 11.345/2006 (Lei da Timemania). Frise-se que desde a edição da Instrução Normativa n. 1.434/2013, por meio de seu art. 9º¹⁰, tornou vinculante para a RFB o teor das soluções de consulta exaradas pela COSIT.

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

Por tudo isso, dou provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte para reconhecer a sua isenção.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto