



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.721916/2016-53
ACÓRDÃO	3101-004.323 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ASSOCIAÇÃO ATLÉTICA PONTE PRETA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

ENTIDADE DESPORTIVA PROFISSIONAL. FUTEBOL. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. ISENÇÃO. MARCO TEMPORAL. LEI Nº 12.395/2011.

A entidade de prática desportiva profissional da modalidade futebol, organizada sob a forma de associação civil sem fins lucrativos, pode usufruir da isenção da COFINS prevista no art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, desde que atendidos os requisitos estabelecidos nos arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532/1997.

A equiparação às sociedades empresárias prevista no art. 27 da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé) configura ficção jurídica de alcance restrito, limitada aos fins de fiscalização e controle do regime desportivo, não se estendendo automaticamente ao regime tributário.

Com a alteração promovida pela Lei nº 12.395/2011, tornou-se juridicamente viável, a partir de 17 de março de 2011, o enquadramento das entidades desportivas profissionais organizadas como associações sem fins lucrativos no regime de isenção da COFINS.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

ENTIDADE DESPORTIVA PROFISSIONAL. FUTEBOL. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. INCIDÊNCIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. MARCO TEMPORAL.

A entidade de prática desportiva profissional da modalidade futebol, constituída como associação civil sem fins lucrativos, pode apurar a contribuição ao PIS com base na folha de salários, à alíquota de 1%, nos termos do art. 13, inciso IV, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, desde que cumpridos os requisitos legais aplicáveis.

A caracterização da atividade como econômica não afasta, por si só, a natureza de associação sem fins lucrativos, desde que inexistente distribuição de resultados e observada a destinação institucional dos superávits.

O enquadramento no regime previsto no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 somente é juridicamente possível a partir de 17 de março de 2011, com a entrada em vigor das alterações introduzidas pela Lei nº 12.395/2011 no art. 27 da Lei nº 9.615/1998.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a isenção do PIS e da Cofins a partir de 17/03/2011, quando começou a produzir efeitos a Lei nº 12.395/2011. Vencidos Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho que negou provimento ao recurso e o Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (relator) que deu provimento integral ao recurso. Designada a Conselheira Laura Baptista Borges para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP):

1. A empresa acima identificada foi submetida a procedimento fiscal, que resultou na lavratura de Autos de Infração para a constituição dos créditos tributários do Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, abaixo descritos, relativos à falta de recolhimentos nos períodos de apuração de janeiro/2011 a dezembro/2013, tendo em vista a expedição do Ato Declaratório Executivo nº 12, em 20 de junho de 2016, suspendendo a isenção utilizada indevidamente pela Associação Atlética Ponte Preta no período de 01/01/2011 a 31/12/2013, ficando a mesma sujeita às regras impostas pela legislação às demais pessoas jurídicas para apuração, declaração e pagamento das referidas contribuições:

- Auto de Infração de PIS não cumulativo (fls. 8.596/8.606), que inclui o tributo calculado, multa de ofício e juros de mora calculados até 09/2016, num total de R\$ 2.305.736,53 (dois milhões, trezentos e cinco mil, setecentos e trinta e seis reais e cinquenta e três centavos).
- Auto de Infração da COFINS não cumulativa (fls. 8.608/8.618), que inclui o tributo calculado, multa de ofício e juros de mora calculados até 09/2016, num total de R\$ 10.620.719,60 (dez milhões, seiscentos e vinte mil, setecentos e dezenove reais e vinte centavos).

2. Os demonstrativos de apuração, cálculo dos juros e demais acréscimos legais, bem como o enquadramento legal, fazem parte dos referidos Autos de Infração.

3. O procedimento fiscal foi realizado, tendo em vista que a contribuinte utilizou o benefício de isenção das contribuições para o PIS e a COFINS referentes aos anos calendários de 2011, 2012 e 2013.

4. Após o procedimento fiscal, foi lavrado o Termo de Suspensão de Isenção nº 00145/15/008 (fls. 8.079/8.119), no qual concluiu-se pela suspensão da isenção indevidamente utilizada no período de 01/01/2011 a 31/12/2013. Deste Termo, se extrai os seguintes trechos:

(...)

3. As Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) correspondentes aos anos-calendário 2011, 2012 e 2013, apresentadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil, apontam que a Associação Atlética Ponte Preta seria "Isenta de IRPJ".

4. Não foram efetuados quaisquer recolhimentos à Fazenda Nacional a título de IRPJ, CSLL, COFINS (não cumulativo ou faturamento) e PIS (não cumulativo ou faturamento) decorrentes de fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2013. Quanto ao PIS, tendo em vista que a entidade se declara isenta, foi recolhida a contribuição na modalidade PIS Folha de Pagamentos.

(...)

6. Em 22/04/2015 o contribuinte apresentou resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal nº 00145/15/001, apresentando parte da documentação solicitada e os seguintes esclarecimentos:

No tocante ao enquadramento legal utilizado para fundamentar a isenção do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, a Entidade informa que tem observado os seguintes dispositivos da legislação tributária: (i) IRPJ e CSL: art. 15 da Lei nº 9.532/97; (ii) PIS: art. 13, IV, da MP nº 2. 158/35-01; (iii) COFINS: art. 14, X, da MP nº 2.158/35-01.

II - DA TRIBUTAÇÃO SOBRE OS CLUBES DE FUTEBOL PROFISSIONAL

7. A ASSOCIAÇÃO ATLÉTICA PONTE PRETA, apesar de ter por objetivo social a prática de esportes em geral e atividades recreativas sociais, culturais e cívicas, em verdade têm como atividade principal a exploração e a gestão do futebol profissional, que por si só constitui exercício de atividade econômica, conforme prescreve de forma clara e incontrovertida o parágrafo único do artigo 2º da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998...

8. A ASSOCIAÇÃO ATLÉTICA PONTE PRETA, possui contornos empresariais clara e perfeitamente definidos, sendo constituída sob a forma de associação de fins não econômicos e/ou não lucrativos, gozando indevidamente de pretensa IMUNIDADE e/ou ISENÇÃO para não pagamento de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal...

III - DA IMUNIDADE

(...)

12. Dentre os atos de negócio praticados pela ASSOCIAÇÃO ATLÉTICA PONTE PRETA temos como exemplo: 1 - venda de ingressos para jogos, 2 - licenciamento de marcas, 3 - exploração da venda de produtos ligados ao clube, 4 - comercialização de placas nos estádios, 5 - negociação de contratos de patrocínio, 6 - venda dos direitos das transmissões dos jogos para emissoras de rádio e televisão (Direito de Arena) e 7 – a venda e/ou empréstimo dos direitos liberatórios e/ou econômicos dos atletas, por valores que alcançam hoje em dia somas milionárias.

13. A Constituição Federal, art. 150, VI, "c" e artigo 195, parágrafo 7º, impôs à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios limitações ao poder de tributar que resguardam, dentre outras as instituições de assistência social sem fins lucrativos, mas, claramente desampararam e não se estendem aos clubes de futebol profissional.

(...)

15. A leitura do artigo 203 da Constituição Federal de 1988 deixa claro que as entidades de prática desportiva profissional (Clubes de Futebol), constituídas sob o formato de associações, não se enquadram como entidades de assistência social.

(...)

17. Por sua vez, o artigo 12 da Lei 9.532/1997 prevê que 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 em geral, em caráter complementar às

atividades do Estado, sem fins lucrativos. Entretanto, para que este artigo não sirva de abrigo a alegações de imunidade, lembremos que a Associação Atlética Ponte Preta restringe seu atendimento ao seu quadro associativo não o estendendo à sociedade em geral.

(...)

IV - DA ISENÇÃO

(...)

22. Entretanto, o benefício fiscal da isenção foi extinto para as entidades de prática desportiva profissional a partir de 1º de janeiro de 1998, pelo art. 18 da Lei 9.532/97, inciso IV, que revogou expressamente a isenção concedida às entidades que se dedicam as atividades de prática desportiva de caráter profissional

(...)

27. 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 que tais benefícios seriam de usufruto exclusivo das entidades de práticas desportivas de caráter não profissional.

(...)

38. A Lei nº 9.615/98 entrou em vigor na data de sua publicação instituindo normas gerais sobre o desporto, regulando a previsão constitucional de tratamento diferenciado para o esporte profissional e o não profissional por parte do Estado. Trouxe em seu artigo 2º o princípio emanado da Carta Magna e a característica essencialmente econômica da exploração e gestão do desporto profissional (com as alterações da Lei nº 10.672/2003)...

39. Ainda, a Lei 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...

(...)

44. No art. 27 da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé - alterada pelas Leis nº10.672/2003 e 12.395/2011), temos no aspecto diretamente relacionado à tributação dos clubes de futebol profissional no Brasil, a considerar especialmente os parágrafos 9º, 11º e 13º. Há que se ressalvar que os parágrafos 11º e 13º sofreram alterações introduzidas pela Lei 12.395, de março de 2011, portanto, durante ano-calendário sob ação fiscal...

(...)

49. Não obstante, em seu parágrafo 9º, a Lei nº 9.615/98 facultar as entidades esportivas profissionais constituírem-se regularmente em sociedade (empresa), vemos no seu art. 94 que a faculdade, na realidade, aplica-se somente para as modalidades esportivas que não explorem a prática esportiva do futebol, visto que

para as entidades exploradoras da prática de futebol profissional está expressa a obrigatoriedade de constituição.

(...)

54. Em 15/09/2006 foi publicada a Lei 11.345/06 (Lei da "TIMEMANIA"), concedendo, condicionado ao cumprimento da condição imposta, às entidades desportivas da modalidade futebol, por intermédio do seu art. 13º, pelo prazo específico de cinco anos a partir de sua publicação, o regime de que tratam o artigo 15º da Lei nº 9.532/97 e os art. 13 e 14 da MP nº 2.158-35/01 (isenção do IRPJ, CSLL, COFINS e pagamento do PIS com base na folha de salários).

(...)

58. Prosseguindo o clube como uma pretensa associação sem fins não lucrativos, não se transformando em um dos tipos societários do Código Civil, equiparando-se (sociedade em comum), portanto, a uma sociedade empresária em conformidade com o artigo 94 da Lei nº 9.615/98, também não terá direito à isenção prevista no art. 13 da Lei 11.345/06 nas situações em que terceirizar a administração do seu departamento de futebol, visto essa atividade de gestão do futebol por terceira empresa ser executada por conta e ordem do clube (o qual não é sociedade empresária).

(...)

60. 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 Pelé), 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.

61. Os clubes de futebol profissional ao perderem a natureza de associação civil sem fins lucrativos, perderam consequentemente os benefícios dados as 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 MP 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.

(...)

VIII - DA CONSTATAÇÃO DA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DA ISENÇÃO FISCAL POR PARTE DO ASSOCIAÇÃO ATLÉTICA PONTE PRETA

84. O ASSOCIAÇÃO ATLÉTICA PONTE PRETA tem como atividade principal a exploração e a gestão do futebol profissional, possuindo contornos empresariais claros e perfeitamente definidos, sendo uma associação que exerce atividade econômica na forma disposta pelo artigo 2º da Lei 9.615/98, não obstante a sua constituição na forma de associação de pessoas para fins não econômicos.

85. O artigo 53 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil) prevê a constituição das associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos,

condição que o Associação Atlética Ponte Preta deixa de satisfazer quando da exploração e gestão do futebol profissional.

(...)

91. *Os clubes de futebol profissional sujeitos ao regime da sociedade em comum independentemente da forma jurídica como estejam constituídos equiparam-se às sociedades empresárias, nos termos do parágrafo 13 do artigo 27 da Lei 9.615/98, com a nova redação dada pela Lei nº 12.395/2011.*

92. *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.*

93. *Pelos motivos exaustivamente expostos e discutidos nos itens acima deste relatório concluímos que, para o período sob ação fiscal de janeiro de 2011 a dezembro de 2013, o sujeito passivo desta ação fiscal Associação Atlética Ponte Preta, CNPJ 46.125.175/0001-26, clube de futebol profissional, 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 Pessoa Jurídica(IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido impostas às demais pessoas jurídicas.*

94. *Igualmente com relação à Contribuição Para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), para o período sob ação fiscal de janeiro de 2011 a dezembro de 2013, o Associação Atlética Ponte Preta, por se dedicar a prática desportiva de caráter profissional e por se equiparar a sociedade empresária, não é beneficiário da isenção prevista no artigo 13, inciso IV e artigo 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, estando sujeito à incidência sobre o faturamento apurado, nos moldes definidos pelo artigo 3º da Lei nº 9.718 de 1998 e alterações posteriores.*

(...)

5. A contribuinte tomou ciência do Termo em 30/03/16 (fl. 8.121), e apresentou impugnação (fls. 8.122/8.156) em 29/04/2016, alegando, em síntese, que:

- *A data de interposição da defesa é tempestiva.*
- *Ao motivar a suspensão da isenção, a autoridade fiscal aponta como fundamento legal o artigo 32 da Lei nº 9.430/96. Cita referido artigo, e os arts. 9º, § 1º, e 14 do Código Tributário Nacional e afirma que, a Impugnante não deixou de observar qualquer condição prevista na legislação tributária para fruição da isenção prevista nos artigos 15, da Lei nº 9.532/97; 13, IV, e 14, X, da MP nº 2.158/35-01, não havendo substrato fático, portanto, para a aplicação do art. 32 da Lei nº 9.430/96, mesmo porque em momento algum a autoridade fiscal comprovou ofensa ao disposto nos referidos dispositivos, e muito menos nos incisos I, II e III do art. 14 do Código Tributário Nacional. Ou seja, não há acusação ou comprovação pelo fisco de; (i) distribuição de parcela do patrimônio ou das rendas da Impugnante, a qualquer título; (ii) não aplicação integral,*

no País, dos recursos da Impugnante na manutenção de seus objetivos institucionais; ou ainda, de iii) ausência de escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

- *A lavratura do Termo de Suspensão de Isenção é contraditória, tendo em vista que, no entendimento da autoridade fiscal, a isenção a que faria jus a Impugnante foi revogada pelo art. 18 da Lei nº 9.532/97. Se admitida como verdadeira essa interpretação, não há que se falar em descumprimento por parte da Impugnante das condições ou requisitos impostos pela legislação de regência para a fruição da isenção de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, assegurada nos arts. 15 da Lei nº 9.532/97; 13, IV, e 14, X, da MP nº 2.158/35-01.*
- *A autoridade fiscal parte de premissas equivocadas para motivar a suspensão da isenção, seja mediante a adoção de interpretação destituída de lastro na legislação e na doutrina, pois o auditor fiscal confunde o simples exercício de atividade econômica com o exercício de atividade econômica que almeja finalidade lucrativa, tendente a promover a distribuição dos resultados entre os que a promovem, seja mediante a aplicação de dispositivos da legislação expressamente revogados, pois afirma que as entidades que não se "transformaram" ou constituíram em sociedades empresárias, na forma do art. 13 da Lei nº 11.345/06 (Lei da "Timemania"), constituem "sociedades em comum equiparadas a sociedades empresárias", estribando seu raciocínio nos §§ 11º e 13º do art. 27 da Lei nº 9.615/98 (Lei Pele), inseridos pela Lei nº 10.672/03, entretanto, referidos parágrafos foram reformados pela Lei nº 12.395/11, que (i) extinguiu a sujeição ao regime de sociedade em comum para as entidades desportivas profissionais que não se constituírem na forma de sociedade empresária (§ 11º), e (ii) baniu do ordenamento jurídico a expressão "notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos" (§ 13º).*
- *É o que se depreende da leitura do item 72 do Termo de Suspensão de Isenção, e na conclusão do Termo de Suspensão, em que a autoridade fiscal evidencia o uso de dispositivos revogados da legislação para embasar seu equivocado entendimento (cita item 93).*
- *Como se vê, a motivação adotada pela autoridade fiscal para suspender a isenção da Impugnante está calcada em dispositivos da legislação expressamente revogados, razão pela qual não deve prevalecer.*
- *a Impugnante está regularmente constituída como associação sem finalidade lucrativa há mais de 115 (cento e quinze anos), preenchendo todos os requisitos jurídicos necessários a lhe assegurar os respectivos tratamentos nas esferas cível e tributária.*

- *Entretanto, a autoridade fiscal afirma que a Impugnante "possui contornos empresariais clara e perfeitamente definidos, sendo constituída sob a forma de associação de fins não econômicos e/ou não lucrativos, gozando indevidamente de pretensa IMUNIDADE e/ou ISENÇÃO para não pagamento de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal" (item 08).*
- *A conclusão equivocada decorre da constatação da exploração e gestão do futebol profissional, que por caracterizar o exercício de atividade econômica, na ótica equivocada da fiscalização ensejaria por si só a suspensão das isenções.*
- *No entanto, esta interpretação decorre de inaceitável confusão entre os conceitos de sociedade empresária e associação sem fins lucrativos, somado ao entendimento equivocado quanto à possibilidade da Impugnante praticar "atos de negócio", e à imposição de exigências por parte da autoridade fiscal que não encontram previsão legal nos dispositivos legais por ele apontados.*
- *A autoridade fiscal confunde as formas de constituição de pessoas jurídicas "sociedade empresária" e "associação".*
- *O Código Civil define a figura de sociedade empresária em seu art. 982 combinado com o art. 966.*
- *Depreende-se da leitura dos dispositivos legais que sociedade empresária, entendida como empresa, é uma organização da atividade econômica, cujo objetivo é a produção ou circulação de riquezas. Assim a finalidade da sociedade empresária é simplesmente auferir lucros através da atividade a que se propõe, para que ao final sejam distribuídos entre os sócios.*
- *Assim, a finalidade específica de qualquer sociedade empresária é a vantagem econômica, diferenciando-se da outra espécie de sociedade trazida pelo Código Civil, no parágrafo único do art. 966, a sociedade simples, que tem como finalidade, além da obtenção de lucros, explorar atividades econômicas específicas de natureza intelectual, científica, literária ou artística, como as sociedades de profissionais liberais: médicos, advogados, arquitetos, etc.*
- *Já a associação, diferentemente das sociedades empresária e simples, não possui como objetivo auferir vantagem econômica para seus associados, mas sim direcionar o resultado para outras finalidades para a qual for criada, geralmente visando interesses sociais, comunitários, culturais, recreativos, esportivos, de classes de profissionais. O Código Civil a define no artigo 53...*
- *Evidente, portanto, que a grande diferença entre as sociedades (empresária e simples) e associação está na finalidade para a qual foram criadas, enquanto nas primeiras a obtenção de lucros para distribuição*

entre os sócios é essencial e sua razão de existir, na segunda não se almeja a finalidade econômica para seus associados.

- *Tanto é assim que o Código Civil determina, no art. 1007, que salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas na proporção das respectivas quotas, estabelecendo, ainda, no art. 1008, ser nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas. Estes dispositivos ressaltam a importância da participação na distribuição dos lucros auferidos nas sociedades empresárias.*
- *Não ter finalidade econômica, entretanto, não significa que não possa realizar atividades lucrativas. O fato juridicamente relevante e que diferencia o lucro auferido nas sociedades econômica e simples e nas associações será a destinação que se dará a este lucro, se for distribuído aos sócios será sociedade, se for revertido para a finalidade que se propõe, para a manutenção e benfeitorias da própria organização, não descaracteriza a natureza de associação, sendo perfeitamente aceitável.*
- *Cita doutrinas para corroborar seus entendimentos. Cita também entendimento trazido pelo Enunciado 534 do Conselho de Justiça, segundo o qual “as associações podem desenvolver atividade econômica, desde que não haja finalidade lucrativa”.*
- *Cita o § 3º, do art. 12 da Lei nº 9.532/97, com redação dada pela Lei nº 9.718/97.*
- *Portanto, não merece prosperar o entendimento da fiscalização de que pelo exercício de atividade econômica, através da exploração do desporto profissional, por exemplo, pela venda de ingressos a associados e visitantes, pela venda de produtos ligados ao clube, etc, a Impugnante não poderia ser qualificada como entidade “sem fins lucrativos”, pois tal posicionamento não encontra respaldo na literatura jurídica, na legislação, e nem mesmo na jurisprudência das Delegacias de Julgamento e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme abaixo...*
- *Portanto, resta caracterizado que a Impugnante, de fato, é uma associação civil que apesar de explorar atividades econômicas, este não é seu objetivo social e, ainda, destina os frutos dessa atividade à finalidade para a qual foi criada...*
- *Ao sustentar o tratamento diferenciado entre o desporto profissional e o não profissional, a autoridade fiscal transcreve os artigos 150, VI, “c”; 195, § 7º, e 203, todos da Constituição Federal, enfatizando que as entidades de prática desportiva profissional, constituídas sob o formato de associações, não se enquadram como entidades de assistência social.*
- *em momento algum a Impugnante alegou ser destinatária da regra de imunidade consagrada nos artigos supracitados, mas ao contrário, na*

resposta ao Termo de Intimação Fiscal apresentada em 24.04.2015, informou ser beneficiária da isenção assegurada nos artigos 15, da Lei nº 9.532/97: 13, IV, e 14, X, da MP nº 2.158/05-01, vigentes no período fiscalizado e em momento algum contestados pela autoridade fiscal no Termo de Suspensão de Isenção ora impugnado.

- *Reitera seu inconformismo em relação à tentativa da autoridade fiscal de desqualificar a isenção assegurada à Impugnante sob a alegação da prática de "atos de negócios", que justificariam a adoção de tratamento tributário diferenciado entre associações de desporto profissional e não-profissional.*
- *Este tema já foi enfrentado e pacificado há muito tempo pelo Supremo Tribunal Federal, que tratando justamente da regra de imunidade para instituições de educação e assistência social, firmou entendimento no sentido de que tais entidades não estão proibidas de exercerem outras atividades - que corresponderiam aos "atos de negócios" mencionados pela autoridade fiscal e muito menos de receber contraprestação pelo seu exercício.*
- *Valendo-se do mesmo raciocínio, conclui-se que a Impugnante não está impedida de praticar os "atos de negócio" apontados pela autoridade fiscal, desde que o resultado destas atividades seja direcionado ao exercício das atividades previstas em seu Estatuto Social, realidade esta comprovada nos documentos apresentados durante o procedimento fiscal e em momento algum questionada pela fiscalização.*
- *O inciso I do mesmo artigo 217 da Constituição Federal, mencionado pela fiscalização, impõe ao Estado o dever de observar "a autonomia das entidades desportivas dirigentes e associações, quanto a sua organização e funcionamento", mandamento este que afasta por si só a alegação de que todas as entidades desportivas constituídas sob a forma de associação sem fins lucrativos deveriam ter se "transformado" em sociedades empresárias*
- *A mesma autonomia vem assegurada nos artigos 2º, II; 27, § 9º, e 46-A, caput, todos da Lei Pelé...*
- *O artigo 27 em seu §9º prevê, ainda, a faculdade de entidades de desporto profissional se constituírem em sociedades empresárias. É notório que essa norma jurídica se aplica às entidades de desporto profissional que não sejam sociedades empresárias e que, portanto, se dirige às associações civis sem fins lucrativos, como no caso da Impugnante, porém, mister notar que a norma jurídica traz uma faculdade (normas dispositivas) e não uma obrigação (normas impositivas). como deixa subentendido a r. fiscalização.*
- *Cita doutrina para corroborar seus entendimentos.*

- *No entanto, entende a fiscalização, com supedâneo no artigo 94 da Lei 9.615/98, que a faculdade disposta no §9º do artigo 27 se tornou obrigatória...*
- *o intuito do artigo 27 é equiparar entidades desportivas profissionais às sociedades quanto à responsabilidade patrimonial de seus dirigentes, dispostas nos artigos 50 e 1.017 do Código Civil...*
- *Não se pode concluir que a faculdade de entidades de desporto profissional se constituírem em sociedades empresárias se tornou uma obrigação. Esse pensamento fere a hermenêutica jurídica e princípios basilares como a liberdade de associação (art. 5º, XVII, Constituição Federal). A fim de ratificar a faculdade conferida pelo §9º do artigo 27, da Lei 9.615/98, o Decreto nº 7.984/2013, que regulamenta a Lei nº 9.615/98, traz expressamente a mencionada norma dispositiva... Cita art. 42.*
- *Ora, se admitida a tese no sentido de que as entidades desportivas profissionais deveriam ser constituídas apenas sob a modalidade de sociedade empresária, a Lei nº 13.155/15, que estabeleceu o Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro (PROFUT), não traria regra expressa reconhecendo a liberdade de associação, ao admitir entidade desportiva de futebol de qualquer tipo (associação ou sociedade), independentemente da forma jurídica adotada. Cita art. 24.*
- *Outro aspecto relevante diz respeito às obrigações impostas pela Lei Pelé às entidades de prática desportiva, que demandam fontes de renda para seu custeio. Cita art. 29 e 29-A.*
- *Como se vê, o mesmo ordenamento que admite a organização de entidade de prática desportiva profissional "independentemente da forma jurídica adotada", prevê diferentes tipos de fontes de rendas para que as entidades possam suportar as responsabilidades estabelecidas na mesma legislação, inerentes à prática do desporto.*
- *A Impugnante, na condição de associação sem fins lucrativos, não perdeu o direito à fruição da isenção, a qual o art. 18, IV, da Lei nº 9.532/97, revogou.*
- *Com efeito, a Impugnante se enquadra perfeitamente nas condições do artigo 12 e 15 da Lei nº 9.532/97, pois constitui associação sem fins lucrativos que presta serviços para os quais foi instituída, colocando à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, requisito este disposto no caput do artigo 15, e que quando obtém vantagem financeira com a prática de atividades econômicas, destina integralmente estes resultados à finalidade social da instituição. Vale destacar, ainda, que seus dirigentes não recebem qualquer remuneração pelos serviços prestados, além de*

apresentar anualmente à Secretaria da Receita Federal a Declaração de Rendimentos, cumprindo, igualmente, os requisitos estabelecidos pelo artigo 12.

- *Não há nos artigos 12 e 15, menção de que entidades de desporto profissional não podem usufruir de isenção fiscal, mas ao contrário, tais dispositivos delimitam estes benefícios às entidades que cumpram os requisitos das regras concessivas*
- *Com o intuito de retirar o caráter de associativismo da Impugnante e tributá-la como sociedade empresária, o Auditor Fiscal equiparou as entidades de prática desportiva profissional às sociedades empresárias, sob o enfoque do art. 27 da Lei Pelé (9.615/98)...*
- *Pela leitura atenta do supracitado artigo 27, caput, a equiparação das entidades desportivas profissionais às sociedades se dá tão somente no tocante para os fins de fiscalização e controle do disposto na Lei Pele, e à responsabilidade patrimonial de seus dirigentes, dispostas nos artigos 50 e 1.017 do Código Civil.*
- *Não há qualquer menção na atual redação do artigo 27, especialmente, de seus parágrafos 11 e 13, que a equiparação se dá também quanto à tributação das entidades desportivas, mesmo tendo o fiscal, de modo tendencioso, fundamentado seu entendimento citando os referidos parágrafos em suas redações antigas dadas pela Lei nº 10.672/2003, que previa a equiparação para fins tributários e previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos, tendo sido revogada pela atual redação (Lei 12.395/2011), que prevê a equiparação apenas para fins de fiscalização e controle relativo à responsabilização de dirigentes e administradores.*
- *a benesse fiscal concedida no art. 13 da Lei nº 11.345/06, em momento algum revoga ou de qualquer forma restringe a liberdade assegurada na Lei nº 9.615/98 às entidades de prática desportiva, de escolherem qualquer formato jurídico para sua organização. Tanto é assim que a Lei nº 11.345/06 não atribuiu nova redação a qualquer dispositivo da Lei nº 9.615/98, assim como não revogou a isenção prevista nos artigos 15, da Lei nº 9.532/97; 13, IV, e 14, X, da MP nº 2.158/35-01.*
- *Da mesma forma, revela-se equivocado o entendimento descrito no item 60, concernente ao PIS e à COFINS... Em momento algum a Lei nº 9.615/98 perpetrhou alteração na forma jurídica em que se constituíam as entidades desportivas. Ao contrário, a referida norma, com as alterações posteriores vigentes no período fiscalizado, asseguraram de forma categórica a liberdade no formato jurídico a ser adotado, facultando a constituição na forma de sociedade empresária.*
- *não há no ordenamento jurídico regra prevendo que a entidade sem fins lucrativos de futebol profissional está sujeita à incidência do PIS e da*

COFINS, independentemente da forma jurídica adotada, pelo simples fato de ter sido equiparada, no art. § 9º do art. 27 da Lei nº 9.615/98, à sociedade empresária. Esta é uma construção da autoridade fiscal totalmente avessa ao princípio da legalidade, por ser notoriamente destituída de embasamento legal.

- *a equivocada equiparação à entidade empresarial "para efeitos tributários", inserida no art. 27 da Lei nº 9.615/98, pela Lei nº 10.672/03, foi categoricamente extinta do ordenamento jurídico pela redação dada ao mesmo artigo pela Lei nº 12.395/11.*
- *Cita números de decisões da DRJ de Curitiba e do Conselho Administrativos de Recursos Fiscais para corroborar seus entendimentos.*
- *requer a Impugnante seja revogado o Termo de Suspensão de Isenção ora impugnado, referente aos anos-calendário de 2011 a 2013, sendo assegurada à Impugnante a isenção de prevista nos artigos nos artigos 15, da Lei nº 9.532/97; 13, inciso IV, e 14, inciso X, da MP nº 2.158/35-01.*
- *Outrossim, protesta pela produção de todas as provas admitidas em Direito, especialmente pela posterior juntada de novos documentos capazes de corroborar as presentes alegações.*

6. Com a defesa, junta os documentos de fls. 8.157/8.212.

7. Em consequência do Termo de Suspensão de Isenção nº 00145/15/008, houve a emissão do Ato Declaratório Executivo nº 006, de 05 de maio de 2016 (fl. 8.213), que suspendeu a fruição das isenções tributárias condicionadas, relativas ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, previstas no art. 15 da Lei nº 9.532/1997, e, consequentemente, da isenção da COFINS e da apuração da contribuição para o PIS/PASEP sobre a folha de salários, conforme disposto nos artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, à pessoa jurídica Associação Atlética Ponte Preta, CNPJ nº 46.125.175/0001-26.

8. A contribuinte tomou ciência do referido Ato Declaratório em 13/05/2016 (fl. 8.392/8.393), quando recebeu também o Termo de Intimação nº 00145/15/009 (fls. 8.389/8.391), intimado-a, em face da suspensão da isenção fiscal, a apresentar documentos/esclarecimentos referentes à apuração dos tributos devidos.

9. Em 03/06/2016 (fl. 8.309), a interessada protocolou petição (fls. 8.310/8.311) solicitando prazo para juntada de outros documentos comprobatórios.

10. Em 13/06/2016 (fl. 8.339), apresentou impugnação ao Ato Declaratório Executivo nº 006 de 05/05/2016 (fls. 8.340/8.380), na qual:

- *alega a tempestividade da apresentação da defesa*
- *em preliminares, alega nulidade do ato administrativo, argumentando que sua expedição foi efetuada por agente público incompetente, e*

também que a autoridade administrativa agiu em afronta ao princípio da motivação dos atos administrativos.

- Tendo em vista que o Ato Declaratório foi embasado nos mesmos dispositivos legais indicados no Termo de Suspensão, reitera e reproduz as alegações já apresentadas anteriormente.
- Por fim, requer: 1) seja declarada a nulidade do Ato Declaratório Executivo nº 006, de 05/05/16; 2) em não sendo declarada a NULIDADE do Ato Declaratório, seja o referido Ato integralmente REVOGADO, sendo assegurada à Impugnante o direito à isenção de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, prevista nos artigos 15, da Lei nº 9.532/97; 13, inciso IV, e 14, inciso X, da MP nº 2.158/35-01.
- protesta pela produção de todas as provas admitidas em Direito, especialmente pela posterior juntada de novos documentos capazes de corroborar as presentes alegações.

11. Com a apresentação da defesa, juntou a Portaria nº 22, de 21/02/2011, referente a delegação de competência na Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Campinas - SP (fls. 8.382/8.386).

12. Foi então publicado o ADE nº 012, de 23 de Junho de 2016 (fls. 8.451/8.452), promovendo o cancelamento do ADE nº 006, de 05 de maio de 2016, e declarando a suspensão da fruição das isenções tributárias condicionadas, relativas ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, previstas no art. 15 da Lei nº 9.532/1997, e, consequentemente, da isenção da COFINS e da apuração da contribuição para o PIS/PASEP sobre a folha de salários, conforme disposto nos artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, à pessoa jurídica Associação Atlética Ponte Preta, tendo como termo inicial o ano-calendário de 2011 e como termo final o ano-calendário de 2013, inclusive.

13. A contribuinte tomou ciência do ADE nº 012 em 05/07/2016 (fls. 8.456/8.457), momento em recebeu também o Termo de Intimação nº 00145/15/010 (fls. 8.453/8.455) que, em face da suspensão da isenção fiscal, novamente a intimou a apresentar documentos/esclarecimentos referentes à apuração dos tributos devidos.

14. Os documentos/esclarecimentos apresentados pela interessada encontram-se juntados aos autos (fls. 8.459/8.551).

15. Em 04/08/2016 (fl. 8.554), apresentou impugnação (fls. 8.555/8.591) ao ADE nº 012, de 23 de Junho de 2016, na qual:

- alega a tempestividade da impugnação.
- em preliminares, alega que, ainda que tenha sido superada a nulidade consubstanciada no Ato Declaratório anterior, o Ato Declaratório ora impugnado há de ser integralmente revogado, pois a autoridade administrativa agiu em afronta ao princípio da motivação dos atos

administrativos, previsto no art. 2º da Lei nº 9.784/99, tendo em vista que não traz em seu inteiro teor e muito menos vem acompanhado de motivação expressa suficiente o bastante para demonstrar a alegada ofensa aos requisitos previstos na legislação tributária que asseguram à Impugnante o direito à isenção do IRPJ, CSLL PIS e COFINS.

- O art. 50 da mesma Lei é taxativo ao estabelecer, no § 1º, que a motivação deve ser explícita, clara e congruente, não se resumindo, portanto, à mera indicação de dispositivos legais como foi feito no Ato Declaratório em questão.
- com fundamento no § 2º do art. 32 da Lei nº 9.430/96, a Impugnante apresentou sólidas alegações de fato e de direito, que demonstram a inconsistência da suspensão da isenção. Em consequência, diante das razões apresentadas, deveria o i. Delegado da Receita Federal em Campinas motivar sua decisão, ainda que fosse negativa, enfrentando as alegações de defesa apresentadas pela Impugnante.
- Quanto às alegações de fato e direito, considerando que o Ato Declaratório foi embasado nos mesmos dispositivos legais indicados no Termo de Suspensão já enfrentado, reitera e reproduz as alegações já apresentadas anteriormente.
- Por fim, requer: a revogação do Ato Declaratório Executivo nº 012, de 23/06/16, sendo-lhe assegurado o direito à isenção de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, previsto nos artigos 15, da Lei nº 9.532/97; 13, inciso IV, e 14. inciso X, da MP nº 2.158/35-01.
- protesta pela produção de todas as provas admitidas em Direito, especialmente pela posterior juntada de novos documentos capazes de corroborar as presentes alegações.

16. Dando continuidade ao procedimento fiscal, foram então lavrados os autos de infração ora em análise.

17. No Relatório Fiscal referente às autuações (fls. 8.620/8.632) consta informações sobre: a ação fiscal; a empresa fiscalizada, seu objeto social e declarações apresentadas; o procedimento fiscal realizado; da tributação da pessoa jurídica fiscalizada; dos valores lançados a título de PIS e COFINS. Do Relatório, extrai-se os seguintes trechos:

(...)

8. Assim sendo, a fiscalizada não consignou em DIPJ e DACON e efetivamente não recolheu, para os anos-calendário 2011, 2012 e 2013, o IRPJ, a CSLL, o PIS não cumulativo e a COFINS não cumulativa.

9. Com relação aos anos-calendário 2011, 2012 e 2013, a fiscalizada não declarou em DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) quaisquer valores devidos a título de COFINS não cumulativo e PIS não cumulativo.

(...)

22. A Associação Atlética Ponte Preta, clube de futebol profissional, organizado na forma de associação, não se beneficia da Imunidade Constitucional referente aos impostos, definida no art. 150 da Constituição Federal, por diferir das entidades beneficiadas neste artigo constitucional.

23. A isenção que os clubes de futebol profissional desfrutaram no período de 1943 a 1977 foi expressamente revogada a partir de 1988 pelo artigo 18 da Lei nº 9.532/1997.

24. Como associação dedicada à prática desportiva de caráter profissional, em pleno exercício da atividade econômica de exploração e gestão do futebol profissional, a Associação Atlética Ponte Preta não se enquadra entre as entidades elencadas nos arts. 12 e 15 da Lei 9.532/97...

25. 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.

26. O artigo 94 da Lei 9.615/98 obriga os clubes de futebol profissional a constituírem-se regularmente em sociedade empresária;

27. A Associação Atlética Ponte Preta, independentemente da forma jurídica como esteja constituída equipara-se às demais empresas, nos termos do parágrafo 13 do artigo 27 da Lei 9.615/98, com a nova redação dada pela Lei nº 12.395/2011, sujeitando-se à incidência do PIS e COFINS sobre o faturamento.

(...)

31. Levando-se em conta os fatos apontados, o Delegado da Receita Federal do Brasil em Campinas/SP no uso das atribuições que lhe foram conferidas pelo art. 32, § 3º e § 10, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e tendo em vista o que consta do processo administrativo no 10830.721.916/2016-53, expediu o ADE - Ato Declaratório Executivo Nº 012 de 20 de Junho de 2016...

32. A fiscalizada respondeu às solicitações de justificativas contidas nos termos de intimação lavrados e apresentou Livros e documentos, relativos a todo o período de que trata a Ação Fiscal.

33. A fiscalizada procedeu à recomposição de sua escrituração contábil, acrescentando que a recomposição foi feita apenas motivada por intimação fiscal tendo em vista alegar estar enquadrada dentro da legislação que concede isenção às suas atividades.

34. Com relação ao PIS e à COFINS, a fiscalizada apurou os valores que seriam devidos para aos anos-calendário 2011, 2012 e 2013 através de planilhas que apontam esses montantes caso, porventura, sua alegação de isenção seja indeferida em julgamento.

Essas planilhas estão inseridas nas seguintes folhas:

- Folhas 8.480 a 8.515 - Planilhas de Apuração do PIS;
- Folhas 8.516 a 8.551 - Planilhas de Apuração da COFINS.

35. Tendo em vista que a própria fiscalizada confeccionou planilhas apurando suas bases de cálculo e os valores devidos a título do PIS e da COFINS, estes documentos serão tomados no presente lançamento de ofício relativo aos anos-calendário 2011, 2012 e 2013.

(...)

40. Com relação aos períodos de apuração compreendidos dentro dos anos-calendário 2011, 2012 e 2013, a fiscalizada não recolheu montante algum a título de PIS ou COFINS na modalidade não cumulativa, razão pela qual a contagem do prazo decadencial obedece ao mandamento contido no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional (Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

(...)

18. Consta no Relatório Fiscal (fl. 8.631), quadro contendo o resumo dos valores lançados a título de PIS e COFINS.

19. A interessada tomou ciência dos Autos de Infração em 15/09/2016 (fls. 8.635/8.636), e interpôs a impugnação de fls. 8.642/8.695 em 17/10/2016 (fl. 8.641), na qual alega, em síntese:

- A tempestividade da impugnação.
- Narra os fatos e fundamentos da autuação.
- Em preliminares, alega a decadência do PIS no período entre 31 de janeiro a 15 de setembro de 2011
- Isto porque, em que pese a fiscalização ter entendido que o prazo decadencial do PIS devesse obedecer ao inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional, por não ter a Impugnante efetuado qualquer recolhimento no regime não cumulativo no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2013, a Impugnante recolheu a contribuição exigida sobre a folha de pagamento neste período, e por este motivo a regra do prazo decadencial deve obedecer ao artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.
- Cita decisões administrativas referentes ao prazo decadencial e Súmula 99 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais referente a prazo para as contribuições previdenciárias.
- Traz demonstrativo dos valores recolhidos para o PIS sobre a folha de salários no período, afirmando que o mesmo evidencia a incerteza e iliquidez das exigências impugnadas, que também por esta razão devem ser integralmente canceladas.
- A autoridade autuante desde o primeiro ato expedido nesse Processo Administrativo utilizou-se de dois argumentos contrários entre si para fundamentar a suspensão da isenção da Impugnante.
- O primeiro argumento reside na alegação de que a Impugnante não faz jus à isenção de tributos concedida pela Lei nº 4.506/1964, pois no

equivocado entendimento da fiscalização o artigo 18, da Lei 9.532/97, revogou tal isenção a partir de 1º de janeiro de 1998

- *o mesmo artigo 18, que revogou a regra geral concessiva de isenção, possui em seu parágrafo único hipótese expressa de exceção à revogação, ou seja, as entidades educacionais, de assistência à saúde, de administração de planos de saúde, de prática desportiva de caráter profissional e de administração do desporto que tiveram a isenção revogada, ainda podem usufruí-la caso se enquadrem nas condições do artigo 12 (imunidade) ou do artigo 15 (isenção) da mencionada legislação.*
- *Noutro giro, contraditoriamente, o i. Fiscal afirma que os benefícios de imunidade e isenção previstos nos artigos 12 e 15, da Lei nº 9.532/97 são de usufruto exclusivo das entidades desportivas não profissionais, e que por esse motivo, a Impugnante estaria descumprindo os requisitos ou condições para usufruir das isenções, razão pela qual não poderia mais usufruí-las.*
- *não há nos artigos transcritos qualquer menção no sentido de que as isenções são para uso “exclusivo das entidades desportivas não profissionais”, e pela simples leitura dos artigos já se nota que a Impugnante não descumpriu nenhum requisito das normas que concedem a isenção*
- *Ora, como pode a Impugnante perder a isenção pela revogação da lei que a concedia, e ao mesmo tempo perde-la por ter supostamente descumprido os requisitos para sua concessão?*
- *Assevera-se, por relevante, que a autoridade fiscal não logrou êxito em provar a ofensa aos dispositivos mencionados.*
- *o d. Fiscal não se manifesta, em momento algum no curso do processo administrativo, sobre os artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que tratam da isenção do PIS e da COFINS, não tendo feito acusação nem demonstrado qual ofensa a Impugnante teria cometido para afastar a fruição da isenção condicionada. As menções a esses artigos são feitas de forma pontual, sem qualquer vinculação a fatos ou documentos.*
- *Cita doutrina para corroborar seu entendimento.*
- *Destarte, o ônus da prova pertence ao fisco, que não pode simplesmente alegar que o contribuinte “descumpriu” a legislação e lavrar autuação milionária sem ter comprovado a prática de infrações pelo contribuinte que seriam essenciais para justificar a suspensão da isenção, motivo pelo qual a autuação deve ser cancelada.*
- *Em seguida, reitera as razões de defesa já apresentadas, corroboradas com novas decisões proferidas pelo CARF.*

- Ao motivar a suspensão da isenção, a autoridade fiscal aponta como fundamento legal o artigo 32 da Lei nº 9.430/96. Cita referido artigo, e os arts. 9º, § 1º, e 14 do Código Tributário Nacional e afirma que, a Impugnante não deixou de observar qualquer condição prevista na legislação tributária para fruição da isenção prevista nos artigos 15, da Lei nº 9.532/97; 13, IV, e 14, X, da MP nº 2.158/35-01, não havendo substrato fático, portanto, para a aplicação do art. 32 da Lei nº 9.430/96, mesmo porque em momento algum a autoridade fiscal comprovou ofensa ao disposto nos referidos dispositivos, e muito menos nos incisos I, II e III do art. 14 do Código Tributário Nacional. Ou seja, não há acusação ou comprovação pelo fisco de; (i) distribuição de parcela do patrimônio ou das rendas da Impugnante, a qualquer título; (ii) não aplicação integral, no País, dos recursos da Impugnante na manutenção de seus objetivos institucionais; ou ainda, de (iii) ausência de escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.
- Destaca que o art. 32 da Lei nº 9.430/96, utilizado no ADE nº 12 e pela autoridade autuante em sua fundamentação, traz regra geral para suspensão da imunidade, sendo aplicável às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas somente quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência, ou seja, a suspensão da isenção levada a efeito com base neste dispositivo somente pode ser implementada se comprovada ofensa aos dispositivos mencionados no parágrafo anterior.
- A lavratura do Termo de Suspensão de Isenção é contraditória, tendo em vista que, no entendimento da autoridade fiscal, a isenção a que faria jus a Impugnante foi revogada pelo art. 18 da Lei nº 9.532/97. Se admitida como verdadeira essa interpretação, não há que se falar em descumprimento por parte da Impugnante das condições ou requisitos impostos pela legislação de regência para a fruição da isenção de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, assegurada nos arts. 15 da Lei nº 9.532/97; 13, IV, e 14, X, da MP nº 2.158/35-01.
- A autoridade fiscal parte de premissas equivocadas para motivar a suspensão da isenção, seja mediante a adoção de interpretação destituída de lastro na legislação e na doutrina, pois o auditor fiscal confunde o simples exercício de atividade econômica com o exercício de atividade econômica que almeja finalidade lucrativa, tendente a promover a distribuição dos resultados entre os que a promovem, seja mediante a aplicação de dispositivos da legislação expressamente revogados, pois afirma que as entidades que não se "transformaram" ou constituíram em sociedades empresárias, na forma do art. 13 da Lei nº 11.345/06 (Lei da "Timemania"), constituem "sociedades em comum equiparadas a sociedades empresárias", estribando seu raciocínio nos §§ 11º e 13º do

art. 27 da Lei nº 9.615/98 (*Lei Pele*), inseridos pela Lei nº 10.672/03, entretanto, referidos parágrafos foram reformados pela Lei nº 12.395/11, que (i) extinguiu a sujeição ao regime de sociedade em comum para as entidades desportivas profissionais que não se constituírem na forma de sociedade empresária (§ 11º), e (ii) baniu do ordenamento jurídico a expressão "notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos" (§ 13º).

- É o que se depreende da leitura do item 72 do Termo de Suspensão de Isenção, e na conclusão do Termo de Suspensão, em que a autoridade fiscal evidencia o uso de dispositivos revogados da legislação para embasar seu equivocado entendimento (cita item 93).
- Como se vê, a motivação adotada pela autoridade fiscal para suspender a isenção da Impugnante está calcada em dispositivos da legislação expressamente revogados, razão pela qual não deve prevalecer.
- a Impugnante está regularmente constituída como associação sem finalidade lucrativa há mais de 115 (cento e quinze anos), preenchendo todos os requisitos jurídicos necessários a lhe assegurar os respectivos tratamentos nas esferas cível e tributária.
- Entretanto, a autoridade fiscal afirma que a Impugnante "possui contornos empresariais clara e perfeitamente definidos, sendo constituída sob a forma de associação de fins não econômicos e/ou não lucrativos, gozando indevidamente de pretensa IMUNIDADE e/ou ISENÇÃO para não pagamento de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal" (item 08).
- A conclusão equivocada decorre da constatação da exploração e gestão do futebol profissional, que por caracterizar o exercício de atividade econômica, na ótica equivocada da fiscalização ensejaria por si só a suspensão das isenções.
- No entanto, esta interpretação decorre de inaceitável confusão entre os conceitos de sociedade empresária e associação sem fins lucrativos, somado ao entendimento equivocado quanto à possibilidade da Impugnante praticar "atos de negócio", e à imposição de exigências por parte da autoridade fiscal que não encontram previsão legal nos dispositivos legais por ele apontados.
- A autoridade fiscal confunde as formas de constituição de pessoas jurídicas "sociedade empresária" e "associação".
- O Código Civil define a figura de sociedade empresária em seu art. 982 combinado com o art. 966.
- Depreende-se da leitura dos dispositivos legais que sociedade empresária, entendida como empresa, é uma organização da atividade econômica,

cujo objetivo é a produção ou circulação de riquezas. Assim a finalidade da sociedade empresária é simplesmente auferir lucros através da atividade a que se propõe, para que ao final sejam distribuídos entre os sócios.

- *Assim, a finalidade específica de qualquer sociedade empresária é a vantagem econômica, diferenciando-se da outra espécie de sociedade trazida pelo Código Civil, no parágrafo único do art. 966, a sociedade simples, que tem como finalidade, além da obtenção de lucros, explorar atividades econômicas específicas de natureza intelectual, científica, literária ou artística, como as sociedades de profissionais liberais: médicos, advogados, arquitetos, etc.*
- *Já a associação, diferentemente das sociedades empresária e simples, não possui como objetivo auferir vantagem econômica para seus associados, mas sim direcionar o resultado para outras finalidades para a qual for criada, geralmente visando interesses sociais, comunitários, culturais, recreativos, esportivos, de classes de profissionais. O Código Civil a define no artigo 53...*
- *Evidente, portanto, que a grande diferença entre as sociedades (empresária e simples) e associação está na finalidade para a qual foram criadas, enquanto nas primeiras a obtenção de lucros para distribuição entre os sócios é essencial e sua razão de existir, na segunda não se almeja a finalidade econômica para seus associados.*
- *Tanto é assim que o Código Civil determina, no art. 1007, que salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas na proporção das respectivas quotas, estabelecendo, ainda, no art. 1008, ser nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas. Estes dispositivos ressaltam a importância da participação na distribuição dos lucros auferidos nas sociedades empresárias.*
- *Não ter finalidade econômica, entretanto, não significa que não possa realizar atividades lucrativas. O fato juridicamente relevante e que diferencia o lucro auferido nas sociedades econômica e simples e nas associações será a destinação que se dará a este lucro, se for distribuído aos sócios será sociedade, se for revertido para a finalidade que se propõe, para a manutenção e benfeitorias da própria organização, não descharacteriza a natureza de associação, sendo perfeitamente aceitável.*
- *Cita doutrinas para corroborar seus entendimentos. Cita também entendimento trazido pelo Enunciado 534 do Conselho de Justiça, segundo o qual “as associações podem desenvolver atividade econômica, desde que não haja finalidade lucrativa”.*
- *Cita o § 3º, do art. 12 da Lei nº 9.532/97, com redação dada pela Lei nº 9.718/97.*

- Portanto, não merece prosperar o entendimento da fiscalização de que pelo exercício de atividade econômica, através da exploração do desporto profissional, por exemplo, pela venda de ingressos a associados e visitantes, pela venda de produtos ligados ao clube, etc, a Impugnante não poderia ser qualificada como entidade "sem fins lucrativos", pois tal posicionamento não encontra respaldo na literatura jurídica, na legislação, e nem mesmo na jurisprudência das Delegacias de Julgamento e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme abaixo...
- Portanto, resta caracterizado que a Impugnante, de fato, é uma associação civil que apesar de explorar atividades econômicas, este não é seu objetivo social e, ainda, destina os frutos dessa atividade à finalidade para a qual foi criada...
- Ao sustentar o tratamento diferenciado entre o desporto profissional e o não profissional, a autoridade fiscal transcreve os artigos 150, VI, "c"; 195, § 7º, e 203, todos da Constituição Federal, enfatizando que as entidades de prática desportiva profissional, constituídas sob o formato de associações, não se enquadram como entidades de assistência social.
- em momento algum a Impugnante alegou ser destinatária da regra de imunidade consagrada nos artigos supracitados, mas ao contrário, na resposta ao Termo de Intimação Fiscal apresentada em 24.04.2015, informou ser beneficiária da isenção assegurada nos artigos 15, da Lei nº 9.532/97: 13, IV, e 14, X, da MP nº 2.158/05-01, vigentes no período fiscalizado e em momento algum contestados pela autoridade fiscal no Termo de Suspensão de Isenção ora impugnado.
- Reitera seu inconformismo em relação à tentativa da autoridade fiscal de desqualificar a isenção assegurada à Impugnante sob a alegação da prática de "atos de negócios", que justificariam a adoção de tratamento tributário diferenciado entre associações de desporto profissional e não-profissional.
- Este tema já foi enfrentado e pacificado há muito tempo pelo Supremo Tribunal Federal, que tratando justamente da regra de imunidade para instituições de educação e assistência social, firmou entendimento no sentido de que tais entidades não estão proibidas de exercerem outras atividades - que corresponderiam aos "atos de negócios" mencionados pela autoridade fiscal e muito menos de receber contraprestação pelo seu exercício.
- Valendo-se do mesmo raciocínio, conclui-se que a Impugnante não está impedida de praticar os "atos de negócio" apontados pela autoridade fiscal, desde que o resultado destas atividades seja direcionado ao exercício das atividades previstas em seu Estatuto Social, realidade esta

comprovada nos documentos apresentados durante o procedimento fiscal e em momento algum questionada pela fiscalização.

- *O inciso I do mesmo artigo 217 da Constituição Federal, mencionado pela fiscalização, impõe ao Estado o dever de observar "a autonomia das entidades desportivas dirigentes e associações, quanto a sua organização e funcionamento", mandamento este que afasta por si só a alegação de que todas as entidades desportivas constituídas sob a forma de associação sem fins lucrativos deveriam ter se "transformado" em sociedades empresárias*
- *A mesma autonomia vem assegurada nos artigos 2º, II; 27, § 9º, e 46-A, caput, todos da Lei Pelé...*
- *O artigo 27 em seu §9º prevê, ainda, a faculdade de entidades de desporto profissional se constituírem em sociedades empresárias. É notório que essa norma jurídica se aplica às entidades de desporto profissional que não sejam sociedades empresárias e que, portanto, se dirige às associações civis sem fins lucrativos, como no caso da Impugnante, porém, mister notar que a norma jurídica traz uma faculdade (normas dispositivas) e não uma obrigação (normas impositivas), como deixa subentendido a r. fiscalização.*
- *Cita doutrina para corroborar seus entendimentos.*
- *No entanto, entende a fiscalização, com supedâneo no artigo 94 da Lei 9.615/98, que a faculdade disposta no §9º do artigo 27 se tornou obrigatória...*
- *o intuito do artigo 27 é equiparar entidades desportivas profissionais às sociedades quanto à responsabilidade patrimonial de seus dirigentes, dispostas nos artigos 50 e 1.017 do Código Civil...*
- *Não se pode concluir que a faculdade de entidades de desporto profissional se constituírem em sociedades empresárias se tornou uma obrigação. Esse pensamento fere a hermenêutica jurídica e princípios basilares como a liberdade de associação (art. 5º, XVII, Constituição Federal). A fim de ratificar a faculdade conferida pelo §9º do artigo 27, da Lei 9.615/98, o Decreto nº 7.984/2013, que regulamenta a Lei nº 9.615/98, traz expressamente a mencionada norma dispositiva... Cita art. 42.*
- *Ora, se admitida a tese no sentido de que as entidades desportivas profissionais deveriam ser constituídas apenas sob a modalidade de sociedade empresária, a Lei nº 13.155/15, que estabeleceu o Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro (PROFUT), não traria regra expressa reconhecendo a liberdade de associação, ao admitir entidade desportiva de futebol de qualquer tipo*

(associação ou sociedade), independentemente da forma jurídica adotada. Cita art. 24.

- Outro aspecto relevante diz respeito às obrigações impostas pela Lei Pelé às entidades de prática desportiva, que demandam fontes de renda para seu custeio. Cita art. 29 e 29-A.
- Como se vê, o mesmo ordenamento que admite a organização de entidade de prática desportiva profissional "independentemente da forma jurídica adotada", prevê diferentes tipos de fontes de rendas para que as entidades possam suportar as responsabilidades estabelecidas na mesma legislação, inerentes à prática do desporto.
- A Impugnante, na condição de associação sem fins lucrativos, não perdeu o direito à fruição da isenção, a qual o art. 18, IV, da Lei nº 9.532/97, revogou.
- Com efeito, a Impugnante se enquadra perfeitamente nas condições do artigo 12 e 15 da Lei nº 9.532/97, pois constitui associação sem fins lucrativos que presta serviços para os quais foi instituída, colocando à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, requisito este disposto no caput do artigo 15, e que quando obtém vantagem financeira com a prática de atividades econômicas, destina integralmente estes resultados à finalidade social da instituição. Vale destacar, ainda, que seus dirigentes não recebem qualquer remuneração pelos serviços prestados, além de apresentar anualmente à Secretaria da Receita Federal a Declaração de Rendimentos, cumprindo, igualmente, os requisitos estabelecidos pelo artigo 12.
- Não há nos artigos 12 e 15, menção de que entidades de desporto profissional não podem usufruir de isenção fiscal, mas ao contrário, tais dispositivos delimitam estes benefícios às entidades que cumpram os requisitos das regras concessivas
- Com o intuito de retirar o caráter de associativismo da Impugnante e tributá-la como sociedade empresária, o Auditor Fiscal equiparou as entidades de prática desportiva profissional às sociedades empresárias, sob o enfoque do art. 27 da Lei Pelé (9.615/98).
- Pela leitura atenta do supracitado artigo 27, caput, a equiparação das entidades desportivas profissionais às sociedades se dá tão somente no tocante para os fins de fiscalização e controle do disposto na Lei Pele, e à responsabilidade patrimonial de seus dirigentes, dispostas nos artigos 50 e 1.017 do Código Civil.
- Não há qualquer menção na atual redação do artigo 27, especialmente, de seus parágrafos 11 e 13, que a equiparação se dá também quanto à tributação das entidades desportivas, mesmo tendo o fiscal, de modo tendencioso, fundamentado seu entendimento citando os referidos

parágrafos em suas redações antigas dadas pela Lei nº 10.672/2003, que previa a equiparação para fins tributários e previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos, tendo sido revogada pela atual redação (Lei 12.395/2011), que prevê a equiparação apenas para fins de fiscalização e controle relativo à responsabilização de dirigentes e administradores.

- *a benesse fiscal concedida no art. 13 da Lei nº 11.345/06, em momento algum revoga ou de qualquer forma restringe a liberdade assegurada na Lei nº 9.615/98 às entidades de prática desportiva, de escolherem qualquer formato jurídico para sua organização. Tanto é assim que a Lei nº 11.345/06 não atribuiu nova redação a qualquer dispositivo da Lei nº 9.615/98, assim como não revogou a isenção prevista nos artigos 15, da Lei nº 9.532/97; 13, IV, e 14, X, da MP nº 2.158/35-01.*
- *Da mesma forma, revela-se equivocado o entendimento descrito no item 60, concernente ao PIS e à COFINS... Em momento algum a Lei nº 9.615/98 perpetrhou alteração na forma jurídica em que se constituíam as entidades desportivas. Ao contrário, a referida norma, com as alterações posteriores vigentes no período fiscalizado, asseguraram de forma categórica a liberdade no formato jurídico a ser adotado, facultando a constituição na forma de sociedade empresária.*
- *não há no ordenamento jurídico regra prevendo que a entidade sem fins lucrativos de futebol profissional está sujeita à incidência do PIS e da COFÍNS, independentemente da forma jurídica adotada, pelo simples fato de ter sido equiparada, no art. § 9º do art. 27 da Lei nº 9.615/98, à sociedade empresária. Esta é uma construção da autoridade fiscal totalmente avessa ao princípio da legalidade, por ser notoriamente destinada de embasamento legal.*
- *a equivocada equiparação à entidade empresarial "para efeitos tributários", inserida no art. 27 da Lei nº 9.615/98, pela Lei nº 10.672/03, foi categoricamente extinta do ordenamento jurídico pela redação dada ao mesmo artigo pela Lei nº 12.395/11.*
- *Cita números de decisões da DRJ de Curitiba e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para corroborar seus entendimentos.*
- *requer seja acatada a presente Impugnação para que, no exercício das nobres funções exercidas pelas autoridades julgadoras na esfera administrativa, seja decretado o cancelamento das exigências a título de PIS e COFINS constituídas ao arreio dos comandos da legislação vigente, que asseguram à Impugnante a fruição da isenção das referidas Contribuições.*
- *Outrossim, protesta pela posterior juntada de outros documentos necessários para provar o alegado, por todas as provas admitidas em direito*

20. Os documentos apresentados pela contribuinte juntamente com a impugnação encontram-se juntados ao processo (fls. 8.696/8.777).

21. É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP), por meio do Acórdão nº 16-81.213, de 24 de janeiro de 2018, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação ao ADE nº 12, de 20/06/2016 e ao lançamento da COFINS e procedente em parte a impugnação ao lançamento de PIS, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

CITAÇÕES DE JURISPRUDÊNCIA, DECISÕES ADMINISTRATIVAS E DOUTRINA.

No julgamento de primeira instância, a autoridade administrativa observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB) expresso em atos normativos de observância obrigatória, não estando vinculada às decisões administrativas ou judiciais proferidas em processos dos quais não participe a interessada ou que não possuam eficácia erga omnes, e nem a opiniões doutrinárias sobre determinadas matérias.

SUSPENSÃO DE ISENÇÃO. ENTIDADE DESPORTIVA DE FUTEBOL PROFISSIONAL.

Deve ser suspensa a apuração da contribuição para o PIS/PASEP sobre a folha de salários, e a isenção da COFINS, previstas nos art. 13, inciso IV e art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35, quando ficar demonstrado que a pessoa jurídica não faz jus a tal benefício.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

Consideram-se não formulados os pedidos de diligência e perícia que deixam de atender aos requisitos previstos em lei.

IMPUGNAÇÃO. PRODUÇÃO DE PROVAS.

No processo administrativo fiscal, as provas documentais devem ser apresentadas juntamente com a impugnação do lançamento, salvo nos casos previstos no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972. A alegação sem produção de provas impossibilita a revisão do lançamento.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

PRAZO PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA.

Na hipótese de tributo sujeito ao lançamento por homologação, verificado o pagamento antecipado e ausente o evidente intuito de dolo, fraude ou simulação,

o prazo de que dispõe o Fisco para a constituição do crédito tributário é regido pelo disposto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Não existindo pagamento antecipado, aplica-se a norma contida no art. 173, inciso I, do CTN.

PAGAMENTOS ANTECIPADOS.

Os pagamentos antecipados efetuados para a contribuição para o PIS devem ser considerados na apuração do crédito tributário.

INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO.

Constatada a falta de declaração e de recolhimento de débitos pelo sujeito passivo, deve ser formalizado o crédito tributário pelo lançamento.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO.

Constatada a falta de declaração e de recolhimento de débitos pelo sujeito passivo, deve ser formalizado o crédito tributário pelo lançamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A recorrente ASSOCIAÇÃO ATLÉTICA PONTE PRETA interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na impugnação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

1 DO DIREITO À FRUIÇÃO DA ISENÇÃO PREVISTA NOS ARTIGOS 12 E 15 DA LEI Nº 9.532/97 C/C ARTIGOS 13, INCISO IV, E 14, INCISO X, DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35, DE 2001, POR ENTIDADE DESPORTIVA PROFISSIONAL

Conforme supra relatado, com base no Termo de Suspensão de Isenção nº 145/15/008, foi editado o Ato Declaratório Executivo nº 12, de 23 de junho de 2016, no qual foi “[...] suspensa a fruição das isenções tributárias condicionadas, relativas ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, previstas nº art. 15 da Lei nº 9.532/1997, e, consequentemente, da isenção da COFINS e da apuração da contribuição para o PIS/PASEP sobre a folha de salários, conforme disposto nos artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, à

pessoa jurídica Associação Atlética Ponte Preta, CNPJ nº 46.125.175/0001-26", tendo tal suspensão como termo inicial o ano-calendário de 2011 e como termo final o ano-calendário de 2013, inclusive.

Com base nisso, foram lavrados os autos de infração exigindo as diferenças que a contribuinte deixou de recolher a título de contribuições ao PIS e da COFINS no referido período, sendo que tanto o ADE nº 12, de 23 de junho de 2016, quanto as referidas autuações, são objeto do presente processo administrativo.

Em breve síntese, a fiscalização manifestou o entendimento de que: (i) a contribuinte, como clube de futebol profissional, organizado na forma de associação, não se beneficia de imunidade referente aos impostos, definida no art. 150 da Constituição Federal, por diferir das entidades beneficiadas neste artigo constitucional; (ii) a isenção que os clubes de futebol desfrutaram no período de 1943 a 1977 foi expressamente revogada a partir de 1998 pelo artigo 18 da Lei nº 9.532/97; (iii) como associação dedicada à prática desportiva de caráter profissional, em pleno exercício da atividade econômica de exploração e gestão do futebol profissional, a contribuinte não se enquadra entre as entidades elencadas nos arts. 12 e 15 da Lei 9.532/97, visto que não é "instituição de educação ou de assistência social", nem se caracteriza como "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 pessoas a que se destina, sem fins lucrativos", não fazendo jus, portanto, à isenção àquelas concedidas; e (iv) 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.

Considerando que a controvérsia reside especialmente no tópico III, cumpre reproduzir os fundamentos da fiscalização para entender que a recorrente não se enquadra entre as entidades elencadas nos artigos 12 e 15 da Lei nº 9.532/97, os quais foram assim sintetizados no Relatório de Ação Fiscal nº 0145/15/011:

26. *O artigo 94 da Lei 9.615/98 obriga os clubes de futebol profissional a constituírem-se regularmente em sociedade empresária;*

27. *A Associação Atlética Ponte Preta, independentemente da forma jurídica como esteja constituída equipara-se às demais empresas, nos termos do parágrafo 13 do artigo 27 da Lei 9.615/98, com a nova redação dada pela Lei nº 12.395/2011, sujeitando-se à incidência do PIS e COFINS sobre o faturamento.*

28. *Mesmo que a Associação Atlética Ponte Preta continue constituída como associação de fins não econômicos/não lucrativos, a exploração e a gestão do futebol profissional a caracteriza como entidade que exerce atividade econômica, não tendo direito, portanto, para efeitos de tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, a utilizarem-se do benefício de isenção a que tem direito as associações sem fins*

lucrativos, submetendo-se, desta forma, ao regime tributário dispensado às demais pessoas jurídicas.

Por pertinente, cumpre destacar também os seguintes fundamentos expostos em sede de Termo de Suspensão de Isenção:

(i) diante da revogação da isenção para entidades que se dedicam às atividades de prática desportiva de caráter profissional, os artigos 12 e 15 da Lei nº 9.532/97 seriam de usufruto exclusivo das entidades de práticas desportivas de caráter não profissional;

(ii) a gestão do futebol profissional implica nos dias de hoje, necessariamente, na obtenção de lucro;

(iii) a Lei nº 9.615/98, conhecida como “Lei Pelé”, transformou os clubes em empresas, ressaltou que a exploração e a gestão do desporto profissional constituem exercício de atividade econômica, e estabeleceu distinção entre a atividade profissional e não profissional para as entidades desportivas; (iv) a natureza empresarial da atividade de exploração e gestão dos clubes de futebol profissional é, nos dias atuais incontestável, sendo que, se a atividade exercida assume características empresariais, a sociedade que a pratica é naturalmente empresária;

(iii) em relação ao artigo 27 da Lei nº 9.615/98, destacou-se que: (a) o parágrafo 9º do artigo 27, incluído pela Lei 10.672/2003, faculta às entidades desportivas (clubes de futebol) profissionais constituírem-se em sociedades empresariais nos termos do Código Civil; (b) o parágrafo 11, na redação original, inclusão dada pela Lei 10.672/2003, que vigorou até a alteração efetuada pela Lei 12.395/2011, estipulou que aquelas entidades que não se utilizassem da faculdade concedida no parágrafo 9º, constituindo-se regularmente em sociedade empresariais, ficariam sujeitas ao regime da sociedade em comum; (c) o parágrafo 13, o qual igualmente ao 11 teve sua redação alterada pela Lei 12.395/2011 que rege que as entidades desportivas (no presente caso os clubes de futebol) 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, e (d) não obstante, em seu parágrafo 9º, a Lei nº 9.615/98 facultar as entidades esportivas profissionais constituírem-se regularmente em sociedade (empresa), vemos no seu art. 94 que a faculdade, na realidade, aplica-se somente para as modalidades esportivas que não explorem a prática esportiva do futebol, visto que para as entidades exploradoras da prática de futebol profissional está expressa a obrigatoriedade de constituição.

(iv) quando constituídas sob a forma de associação de fins não econômicos e/ou não lucrativos, as entidades de prática desportivas profissional - clubes de futebol - ao exercerem atividade econômica decorrente da exploração e gestão do futebol, contradizem frontalmente a essência do artigo 53 do Código Civil (Lei nº

10.406/2002), visto a previsão contida neste de que uma associação sem fins lucrativos deve organizar-se justamente para fins não econômicos, o que, como já vimos, ser, atualmente, até em termos de sobrevivência, totalmente incompatível com os clubes de futebol profissional.

(v) 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/5^a 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 Pelé), 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.

(vi) os clubes de futebol profissional ao perderem a natureza de associação civil sem fins lucrativos, perderam consequentemente os benefícios dados as 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 MP 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.

Considerando que a suspensão da isenção e as autuações foram mantidas, com base nos mesmos fundamentos já expostos, a recorrente interpôs Recurso Voluntário, contestando a conclusão adotada, com base nos seguintes argumentos de fato e de direito:

(i) as entidades de futebol profissional não estão obrigadas a adotar um dos tipos de sociedade empresárias previstas no Código Civil, e a alegada obrigatoriedade sustentada pelo órgão julgador de primeira instância, que ressalte-se, inexiste, não caracteriza, por si só, ofensa aos dispositivos da legislação tributária que disciplinam a isenção do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

(ii) a DRJ/SPO repete o mesmo erro da autoridade autuante, ao insistir na negativa de vigência ao disposto no parágrafo único do art. 18, que não exclui a fruição, conforme o caso, de imunidade ou isenção por entidade que se enquadrar nas condições do art. 12 ou do art. 15 da mesma lei.

(iii) observa-se que não há menção alguma no sentido de que as isenções são para uso “exclusivo das entidades desportivas não profissionais”, como procura fazer crer o acórdão recorrido.

(iv) da leitura do referido Termo de Suspensão de Isenção (fls. 8.079/8.119), e da análise detida de todos os documentos anexados aos autos, constata-se que não há acusação ou comprovação pelo fisco ou pela DRJ/SPO de: (a) distribuição de parcela do patrimônio ou das rendas da Recorrente, a qualquer título; (b) não aplicação integral, no País, dos recursos da Recorrente na manutenção de seus objetivos institucionais; ou ainda, de (c) ausência de escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua

exatidão, conforme determina o artigo 12, da Lei nº 9.532/97, e muito menos, de que; (d) a Recorrente não seja uma associação sem fins lucrativos que presta serviços para os quais foi instituída, colocando à disposição do grupo de pessoas a que se destina, requisito este disposto no artigo 15 da Lei nº 9.532/97.

(v) uma vez atendidos pela Recorrente, de forma literal, os requisitos previstos nos artigos 15 da Lei nº 9.532/97; 13, inciso IV, e 14, inciso X, ambos da MP 2.158/35, não pode a Administração recusar o benefício com base na interpretação equivocada de dispositivos de lei que institui normas gerais sobre desporto, não eleitos expressa e literalmente pelo legislador tributário como necessários à fruição do benefício.

(vi) a Recorrente se enquadraria perfeitamente nas condições do artigo 12 e 15 da Lei nº 9.532/97, pois constitui associação sem fins lucrativos que presta serviços para os quais foi instituída, colocando-se à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, requisito este disposto no caput do artigo 15, e que quando obtém vantagem financeira com a prática de atividades econômicas, destina integralmente estes resultados à finalidade social da instituição. Vale destacar, ainda, que seus dirigentes não recebem qualquer remuneração pelos serviços prestados, além de apresentar anualmente à Secretaria da Receita Federal a Declaração de Rendimentos, cumprindo, igualmente, os requisitos estabelecidos pelo artigo 12.

(vii) não se pode perder de vista que tanto a autoridade autuante como o órgão julgador de primeira instância não lograram comprovar o descumprimento, por parte da Recorrente, das condições ou requisitos impostos pela legislação de regência para a fruição da isenção do PIS e da Cofins, não havendo espaço, portanto, para a aplicação do art. 32, § 10, da Lei nº 9.430/96, utilizado pela autoridade fiscal e reconhecido pela DRJ/SPO como suficiente para motivar a suspensão do benefício e a lavratura dos Autos de Infração.

(viii) a motivação adotada pela autoridade fiscal e aceita pela DRJ/SPO para suspender a isenção da Recorrente está fundamentada na interpretação equivocada de dispositivos da legislação expressamente revogados, razão pela qual não deve prevalecer.

(ix) resta caracterizado que a Recorrente, de fato e de direito, é uma associação civil que apesar de explorar atividades econômicas, destina os frutos dessa atividade à finalidade para a qual foi criada, realidade esta que derruba a interpretação adotada pela DRJ/SPO, que entende que associação sem fins lucrativos não pode exercer atividade profissional de futebol.

(x) a Recorrente não está impedida de praticar os “atos de negócio” apontados pela autoridade fiscal, desde que o resultado destas atividades seja direcionado ao exercício das atividades previstas em seu Estatuto Social, realidade esta comprovada nos documentos apresentados durante o procedimento fiscal e em momento algum questionada pela fiscalização.

Entendo que assiste razão à recorrente.

A controvérsia se restringe ao direito (ou não) de entidade organizada na forma de associação sem fins lucrativos, que exerce atividade de prática desportiva em caráter profissional, gozar da isenção prevista nos artigos 12 e 15 da Lei nº 9.532/97 c/c artigos 13, inciso IV, e 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, no período autuado (2011 a 2013).

Por pertinente, cumpre reproduzir os principais dispositivos que envolvem a presente controvérsia:

Lei nº 9.532/97

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

[...]

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

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;
- 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;
- f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes; (Vide ADIN Nº 1802)

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

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

[...]

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 enquadre nas condições do art. 12 ou do art. 15.

Medida Provisória nº 2.158-35/01

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.

(Grifamos)

De antemão, já se verifica que, apesar do artigo 18 da Lei nº 9.532/97 ter revogado a isenção anteriormente estabelecida pelo artigo 30 da Lei nº 4.506/64 às entidades que se dediquem à prática desportiva, de caráter profissional, o §1º do referido dispositivo expressamente prevê que tal revogação não elide a fruição de isenção por entidade que se enquadra nas condições do artigo 15. Ou seja, caso alguma daquelas entidades elencadas pelo artigo 18 se enquadrem nas condições do artigo 12, deve ser assegurado o direito à fruição da isenção.

Diante disto, considerando que inexiste controvérsia quanto à constituição formal da recorrente como associação civil sem fins lucrativos e ao cumprimento das demais condições estabelecidas pelo artigo 12 no caso concreto, cumpre analisar se, à época dos fatos, existia alguma legislação que impedia o enquadramento das entidades desportivas de caráter profissional na condição de associação sem fins lucrativos, de modo a obstar a fruição da isenção.

Para tanto, é necessário reproduzir o histórico de alterações da Lei nº 9.615/98 (“Lei Pelé”), que apesar de envolver questões específicas do direito desportivo, acabou por refletir na forma de tributação das referidas entidades, *ex vi*:

Redação original

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

(...)

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.

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

I - sociedades civis de fins econômicos;

II - sociedades comerciais admitidas na legislação em vigor;

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

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

(...)

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

Desta forma, com a edição da “Lei Pelé”, as atividades relacionadas a competições de atletas profissionais passaram a ser privativas de sociedades com finalidade econômica, sendo dado o prazo de dois anos para adaptação das entidades participantes.

Posteriormente, a Lei nº 9.981, de 17 de julho de 2000, alterou a redação original dos artigos 27 e 94, que assim passaram a dispor:

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.

§ 1º (parágrafo único original) (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

§ 2º A entidade a que se refere este artigo não poderá utilizar seus bens patrimoniais, desportivos ou sociais para integralizar sua parcela de capital ou oferecê-los como garantia, salvo com a concordância da maioria absoluta da assembleia-geral dos associados e na conformidade do respectivo estatuto. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

§ 3º Em qualquer das hipóteses previstas no caput deste artigo, a entidade de prática desportiva deverá manter a propriedade de, no mínimo, cinqüenta e um por cento do capital com direito a voto e ter o efetivo poder de gestão da nova sociedade, sob pena de ficar impedida de participar de competições desportivas profissionais. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

§ 4º A entidade de prática desportiva somente poderá assinar contrato ou firmar compromisso por dirigente com mandato eletivo. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

(...)

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

Em breve síntese, a “Lei Pelé” deixou de impor que as atividades relacionadas a competições de atletas profissionais fossem privativas de sociedades com finalidade econômica, tornando a forma jurídica de constituição destas entidades uma faculdade. Por outro lado, com base no artigo 94, as entidades de prática profissional de futebol deveriam adotar uma das formas previstas nos incisos I a III do artigo 27.

Com a edição da Lei nº 10.672, de 15 de maio de 2003, a “Lei Pelé” passou por novas alterações, passando a assim dispor quanto à matéria pertinente à presente controvérsia:

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

(...)

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

(...)

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)

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.

[...]

§ 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.

[...]

§ 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.

Diante disto, com base nos §§9º e 13, do artigo 27 da Lei nº 9.615/98, passou a ser novamente facultado às entidades desportivas profissionais constituírem-se regularmente em sociedade empresária, sendo que, para fins de fiscalização e controle do disposto na referida lei, as atividades profissionais das entidades de prática desportiva, independentemente da forma jurídica como estas estejam constituídas, foram equiparadas às das sociedades empresárias, notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos.

Frise-se que, apesar da elasticidade dada ao referido dispositivo pela fiscalização, a parte inicial do § 13 é clara ao dispor que tal equiparação se deu apenas “para fins de fiscalização e controle do disposto nesta Lei”, não podendo ter seu conteúdo normativo ampliado para alterar a forma de constituição das entidades desportivas, seu regime jurídico, ou, ainda, o regime tributário a elas aplicável.

Posteriormente, a Lei nº 12.395, de 16 de março de 2011, alterou a redação do § 13 do art. 27, da “Lei Pelé”, com vigência a partir de 17/03/2011, nos seguintes termos:

Art. 27. [...]

§ 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.

[...]

§ 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.

Observa-se que, com a nova redação do § 13 do artigo 27 da Lei nº 9.615/98, a legislação deixou ainda mais claro o caráter restrito da referida equiparação legal, ao dispor que “[p]ara 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”.

Diante deste cenário legislativo, entendemos que, desde a edição da Lei nº 10.672, de 15 de maio de 2003, deixou de ser obrigatório às entidades desportivas profissionais constituírem-se regularmente em sociedade empresária, bem como, a equiparação legal prevista no §13 do artigo 27 da Lei nº 9.615/98 se restringe às finalidades elencadas pelo legislador (fiscalização e controle do disposto na “Lei de Pelé”), não podendo ter seu conteúdo normativo ampliado para alterar a forma de constituição das entidades desportivas, seu regime jurídico, ou, ainda, o regime tributário a elas aplicável.

No que se refere ao argumento de que, por exercerem atividade econômica decorrente da exploração e gestão do futebol, as entidades desportivas profissionais não poderiam ser constituídas sob a forma de associação sem fins lucrativos, por não se enquadrar no disposto no artigo 53 do Código Civil¹, merece destaque o Enunciado 534 do Conselho de Justiça, segundo o qual: “as associações podem desenvolver atividade econômica, desde que não haja finalidade lucrativa”.

Ressalte-se que, na maioria das vezes, o exercício da atividade econômica é essencial para que a associação consiga financiar as suas atividades, sendo tal possibilidade imprescindível para sustentabilidade financeira de associações que dependem de recursos próprios para cumprir suas finalidades. A diferença entre a entidade sem fins lucrativos e a empresa é a de que os eventuais “lucros” gerados pela entidade devem ser utilizados na manutenção e desenvolvimento de suas finalidades, não sendo autorizada a sua distribuição, até por isso que tais entidades não obtêm propriamente lucro, mas sim superávits.

Neste sentido, cita-se o item 10.19.1.3 da NBC T – 10.19 – ENTIDADE SEM FINALIDADE DE LUCROS:

10.19.1.3 - 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.

Da mesma forma, o §3º, do artigo 12, da Lei nº 9.532/97 estabelece que “[c]onsidera-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”.

Desta forma, ainda 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 – o que jamais foi

¹ Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.

questionado pela fiscalização -, razão pelo qual não se desvirtua a sua natureza de entidade sem fins lucrativos.

Diante do exposto, inexistindo qualquer obrigatoriedade para constituição da entidade desportiva profissional em sociedade empresária ou óbice legal para sua constituição como associação civil sem fins lucrativos, deve ser assegurado às 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, que observem as condições estabelecidas no artigo 12 e 15 da Lei nº 9.532/97 – como a recorrente no presente caso -, o direito à isenção da COFINS, nos termos do artigo 14, inciso X, da MP nº 2.158-35/01, e ao recolhimento da contribuição ao PIS com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, nos termos do artigo 13, inciso IV, da MP nº 2.158-35/01.

Neste sentido, cito os seguintes julgados deste e. CARF:

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

Ano-calendário: 2011, 2012

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

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

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

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

(Processo nº 15983.720004/2016-34; Acórdão nº 9101-006.133; Relator Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto; sessão de 10/06/2022)

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSL

Exercício: 2007, 2008

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

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

(Processo nº 10980.723994/2012-45; Acórdão nº 1402-001.726; Relator Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar; sessão de 29/07/2014)

Frise-se, por pertinente, que a fiscalização fundamentou a suspensão do direito à isenção da COFINS e da apuração da contribuição para o PIS/PASEP sobre a folha de salários, conforme disposto nos artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, no presente caso, exclusivamente na suposta impossibilidade de fruição de tais benefícios pelas entidades desportivas profissionais, não indicando qualquer descumprimento das demais condições previstas nos artigos 12 e 15 da Lei nº 9.532/97.

Por fim, cumpre destacar que, ainda que haja divergência quanto ao período anterior à vigência da Lei nº 12.395/11, no que se refere aos períodos posteriores, a Receita Federal já firmou o entendimento de que, a partir do dia 17 de março de 2011, com a produção dos efeitos da referida lei, alterando a redação do artigo 27 da Lei nº 9.615/98, tornou-se possível o enquadramento das entidades de prática desportiva profissional de futebol, organizadas na forma de associação sem fins lucrativos, ao disposto nos artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, conforme se verifica da Solução de Consulta COSIT nº 231, de 7 de dezembro de 2018, de observância vinculante à administração tributária, nos termos do artigo 33, inciso I, da IN RFB nº 2.058/21, cuja ementa ora se transcreve parcialmente:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: 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. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de 2001, 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. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001;

No período de 15 de setembro de 2006 a 15 de setembro de 2011, a Lei nº 11.345, de 14 de setembro 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. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, 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. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, 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. 13, 18-A, 27 e 94 da Lei nº 9.615, de 1998; art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 e arts. 13 e 13-A da Lei nº 11.345, de 2006.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: 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. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de 2001, 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 do disposto no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001;

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. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, 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. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, 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. 13, 18-A, 27 e 94 da Lei nº 9.615, de 1998; arts. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 e arts. 13 e 13-A da Lei nº 11.345, de 2006.

Diante do exposto, voto por dar integral provimento ao Recurso Voluntário, para o fim de anular o Termo de Suspensão de Isenção nº 145/15/008 e o Ato Declaratório Executivo nº 12, de 23 de junho de 2016, na parte em que suspenderam o direito da recorrente à fruição da isenção da COFINS e da apuração da contribuição para o PIS/PASEP sobre a folha de salários, nos termos dos artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, nos anos-calendário de 2011 a 2013, com o correspondente cancelamento das exigências tributárias lançadas a título de contribuições ao PIS e da COFINS.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para dar-lhe integral provimento, no sentido de anular o Termo de Suspensão de Isenção nº 145/15/008 e o Ato Declaratório Executivo nº 12, de 23 de junho de 2016, na parte em que suspenderam o direito da recorrente à fruição da isenção da COFINS e da apuração da contribuição para o PIS/PASEP sobre a folha de salários, nos termos dos artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, nos anos-calendário de 2011 a 2013, com o correspondente cancelamento das exigências tributárias lançadas a título de contribuições ao PIS e da COFINS.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

VOTO VENCEDOR

Conselheira Laura Baptista Borges, redatora designada.

Peço vênia ao ilustre Relator Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues para divergir parcialmente do entendimento por ele adotado, fazendo-o com o mais elevado respeito às suas bem lançadas razões, as quais refletem profundo exame da legislação aplicável e da jurisprudência administrativa deste Conselho.

Com efeito, acompanho o Relator quanto ao reconhecimento de que a partir da vigência da Lei nº 12.395, de 16 de março de 2011, tornou-se juridicamente possível o enquadramento das entidades de prática desportiva profissional da modalidade futebol, organizadas sob a forma de associação civil sem fins lucrativos, no regime previsto nos artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, desde que atendidos os requisitos legais pertinentes.

Todavia, divirjo respeitosamente no que se refere à extensão temporal dos efeitos desse enquadramento, por entender que o reconhecimento do direito à isenção da COFINS e à apuração do PIS sobre a folha de salários não pode retroagir para alcançar períodos anteriores a 17 de março de 2011, data em que passaram a produzir efeitos as alterações promovidas pela Lei nº 12.395/2011 no artigo 27 da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé).

A controvérsia em exame exige, a meu sentir, uma leitura sistêmica e cronológica da legislação que rege o regime jurídico das entidades desportivas profissionais, especialmente no que toca à sua qualificação para fins tributários.

É certo que o artigo 18 da Lei nº 9.532/1997 revogou a isenção anteriormente concedida às entidades que se dediquem à prática desportiva de caráter profissional, ressalvando, em seu parágrafo único, a possibilidade de fruição de imunidade ou isenção por aquelas que se enquadrasssem nas condições dos artigos 12 ou 15 do mesmo diploma.

Entretanto, essa ressalva legal não pode ser interpretada de forma isolada, devendo ser harmonizada com o regime jurídico específico do desporto profissional estabelecido pela Lei nº 9.615/1998, cujas sucessivas alterações demonstram que o legislador, por longo período, atribuiu natureza empresarial às entidades de futebol profissional, ainda que organizadas formalmente como associações.

Nesse ponto, é relevante destacar que, entre 16 de maio de 2003 e 16 de março de 2011, por força da redação conferida pela Lei nº 10.672/2003 aos artigos 2º e 27 da Lei Pelé, consolidou-se no ordenamento jurídico a compreensão de que as entidades desportivas de futebol profissional eram consideradas, para todos os efeitos relevantes, sociedades com fins lucrativos, não sendo juridicamente possível o seu enquadramento como associações sem fins lucrativos para fins de fruição das isenções previstas na MP nº 2.158-35/2001.

Independente da minha opinião pessoal quanto ao tema, no meu convencimento, essa qualificação normativa não decorria de mera interpretação administrativa, mas de opção legislativa expressa, que somente veio a ser alterada com a edição da Lei nº 12.395/2011, a qual reformulou substancialmente os §§ 11 e 13 do artigo 27 da Lei nº 9.615/1998.

Confira-se, especialmente, o §13, do artigo 27 da Lei nº 9.615/1998, com a sua antiga redação:

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

Com a vigência da Lei nº 12.395/2011, publicada em 17/03/2011, a equiparação das entidades desportivas profissionais às sociedades empresárias passou a ter alcance claramente restrito, limitada para “os fins de fiscalização e controle do disposto na Lei Pelé”, afastando-se, de forma inequívoca, a presunção legal de natureza empresarial para efeitos tributários.

Confira-se a nova redação, vigente até hoje:

“§ 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).”

Considerando que a Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé) tem por finalidade precípua a disciplina de aspectos regulatórios e organizacionais do desporto, notadamente do futebol profissional, constituindo verdadeiro marco regulatório setorial, e não um diploma de natureza tributária, a limitação do alcance de suas disposições mostra-se plenamente coerente com o sistema jurídico.

É, portanto, somente a partir desse marco normativo, introduzido pela Lei nº 12.395/2011, que se torna juridicamente viável reconhecer que a entidade de prática desportiva profissional da modalidade futebol, organizada sob a forma de associação civil sem fins lucrativos, possa preencher os requisitos exigidos pelos artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, desde que, naturalmente, comprove o atendimento integral às condições estabelecidas na Lei nº 9.532/1997 e demais diplomas legais aplicáveis.

Reforça essa conclusão o fato de que a própria Receita Federal do Brasil, no exercício de sua função interpretativa institucional, consolidou entendimento sobre a matéria por meio da Solução de Consulta COSIT nº 231, de 7 de dezembro de 2018, cuja observância é obrigatória para a Administração Tributária, nos termos do artigo 33, inciso I, da IN RFB nº 2.058/2021.

Referida solução de consulta, tal como consta transcrita no voto do ilustre Relator, após detalhada análise da evolução legislativa da Lei Pelé, é categórica ao afirmar que:

- não era possível o enquadramento das entidades de futebol profissional organizadas como associações sem fins lucrativos no regime dos artigos 13 e 14 da MP nº 2.158-35/2001 até 16 de março de 2011;
- somente a partir de 17 de março de 2011, com a produção de efeitos da Lei nº 12.395/2011, passou a ser juridicamente admissível tal enquadramento, desde que cumpridos os requisitos legais.

Esse entendimento, além de tecnicamente consistente, prestigia a segurança jurídica, a isonomia e a coerência do sistema tributário, evitando soluções casuísticas ou dissonantes no âmbito da Administração Pública.

Embora reconheça, como o fez o ilustre Relator, que a exploração de atividade econômica não descharacteriza, por si só, a condição de associação sem fins lucrativos, entendo que essa premissa não é suficiente para afastar o regime jurídico específico que vigorou para o futebol profissional até março de 2011.

Assim, admitir a fruição das isenções em período anterior à vigência da Lei nº 12.395/2011 equivaleria a reconhecer efeitos jurídicos a uma situação que o legislador, à época, deliberadamente afastou, o que não se coaduna com o papel deste Conselho no controle da legalidade dos lançamentos tributários.

Por isso, divirjo quanto à extensão temporal do provimento, para afastar o reconhecimento do benefício em períodos anteriores a esse marco legal, mantendo-se, nesse ponto, a exigência tributária.

Diante do exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito da recorrente à isenção da COFINS e à apuração da contribuição ao PIS/PASEP sobre a folha de salários a partir de 17 de março de 2011, data em que passaram a produzir efeitos as alterações promovidas pela Lei nº 12.395/2011 no artigo 27 da Lei nº 9.615/1998.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges