



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



**Processo nº** 19515.720764/2017-08  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9202-010.589 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 20 de dezembro de 2022  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SAO PAULO FUTEBOL CLUBE

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

Ano-calendário: 2012, 2013

ENTIDADE DE DESPORTO PROFISSIONAL DE FUTEBOL. FORMA DE ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. DIREITO À ISENÇÃO. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS

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

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

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

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2012, 2013

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se a mesma solução dada ao IRPJ, em razão do lançamento estar apoiado nos mesmos elementos de convicção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecilia Lustosa da Cruz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mario Pereira de Pinho Filho, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sonia de Queiroz Accioly (suplente convocado(a)), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Mauricio Nogueira Righetti, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Sonia de Queiroz Accioly, o conselheiro(a) Sheila Aires Cartaxo Gomes.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 1301-003.869, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, em 14 de maio de 2019, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 13.216 e seguintes:

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

Ano-calendário: 2012, 2013

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

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL**

Ano-calendário:

2012, 2013

**CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.**

Aplica-se a mesma solução dada ao IRPJ, em razão do lançamento estar apoiado nos mesmos elementos de convicção.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário:

2012, 2013

COFINS. ISENÇÃO.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário:

2012, 2013

PIS. ISENÇÃO.

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

O Recurso Especial da Procuradoria, às fls. 13.294 e seguintes, foi admitido nos termos do Despacho de Admissibilidade de fls. 13.343 e seguintes, para que seja rediscutida a matéria *“possibilidade (ou não) de os clubes de futebol profissional, ainda que constituídos sob a forma de associação civil sem fins lucrativos, enquadrarem-se nas disposições dos arts. 15 e 18 da Lei n. 9.532/97, para fins de isenção de IRPJ e CSLL”*.

A Recorrente indicou como paradigmas os Acórdãos **1402-002.182** e **1201-002.073**, contudo o Despacho de Admissibilidade considerou apto a comprovar a divergência jurisprudencial suscitada **apenas o segundo paradigma**.

Em seu recurso, a Procuradoria aduziu, em síntese, que:

- a) consoante o acórdão paradigmas, as diversas atividades exercidas pelos clubes de futebol profissional não se albergam na figura legal da associação civil sem fins lucrativos, por se caracterizarem em verdadeiro exercício de atividade econômica, sendo inaplicável a isenção tributária estabelecida no art. 15, da Lei nº 9.532/97;
- b) contribuinte, assim, alega ter direito à isenção com fundamento no art. 15 dessa mesma lei (Lei 9.532/97), que ao seu ver excepciona o art. 18, pois se considera como associação civil. No caso, porém, havendo uma relação de gênero espécie entre as normas<sup>1</sup>, cabe frisar que o art. 18 é norma especial em relação ao art. 15 da referida lei, de modo que entre as associações previstas no art. 15 estão, por óbvio, excluídas as de prática desportiva profissional, por disposição expressa do inciso IV do art. 18;
- c) é possível constatar a impossibilidade de se levar adiante a interpretação dada pelo contribuinte, posto que dentre as associações previstas pelo art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, estão, por óbvio, excluídas as de prática desportiva, de carácter profissional, tendo em vista que o art. 18 da mesma lei assim dispõe expressamente, havendo nele especialidade. Sendo assim, a interpretação pretendida pelo contribuinte não se sustenta nem pela interpretação literal, nem pela interpretação sistemática (art. 15 c/c art.18 da Lei nº 9.532/97), e nem pelo critério da especialidade (art. 18 como norma especial em relação ao art. 15 da Lei nº 9.532/97);

d) em razão de sua natureza notória de entidade dedicada à prática desportiva de caráter profissional, em pleno exercício da atividade econômica de exploração e gestão do futebol profissional, entende-se que o fiscalizado (SÃO PAULO FUTEBOL CLUBE) não se enquadra entre as entidades elencadas nos arts. 12 e 15 da Lei 9.532/97. Isso porque que não é “instituição de educação ou de assistência social”, nem se caracteriza como “instituição de caráter filantrópico, recreativo, cultural ou científico”, ou tampouco como “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”, conforme arts. 12 e 15, não fazendo jus, portanto, à isenção àquelas concedidas;

e) no tocante ao PIS/COFINS, o contribuinte aduziu em seu recurso voluntário, com as mesmas razões, que goza da isenção da COFINS sobre as receitas de atividades próprias e que faz jus ao recolhimento do PIS sobre a folha de salários, conforme arts. 13, inciso IV, e 14, inciso X, da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001;

f) equiparando-se a entidade dedicada à prática profissional do futebol à sociedade empresária, não há que se falar em quaisquer isenções no que se refere ao PIS e à COFINS, sequer quanto às atividades próprias, pois o recorrente não se enquadra no art. 14, X, o qual remete ao art. 13, IV da MP 2158-35/01, o qual, por sua vez, remete ao multicitado art. 15 da Lei 9.532/97, conforme ilustrado à exaustão no Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 12740);

g) a Exposição de Motivos do Projeto Originário da Lei Pelé já mencionava claramente a natureza empresarial dos clubes de futebol, propondo a adequação da “legislação pátria à atividade de natureza evidentemente comercial exercidas pelas entidades de prática desportiva, de modo a profissionalizar as relações decorrentes dessa atividade comercial;

h) quanto ao argumento de que a nova redação do § 13º, retromencionado, dada pela Lei n.º 12.395/2011, exclui a equiparação das entidades desportivas às sociedades empresárias em relação aos efeitos tributários e fiscais, destaca-se que o rol era exemplificativo e expressão “...notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos” foi retirada na nova redação em razão de sua redundância, pois o intuito de equiparar as entidades profissionais de futebol às sociedades empresárias é exatamente para que tenham também o tratamento empresarial, o que inclui, por óbvio, os efeitos tributários e fiscais e os demais indicados na redação original;

i) não obstante a Contribuinte continuar 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 com intuito lucrativo, não fazendo jus, portanto, ao benefício de isenção a que tem direito as associações sem fins lucrativos, submetendo-se, desta forma, ao regime tributário dispensado às demais pessoas jurídicas;

j) no caso presente, não consta – e a fiscalização sequer alegou – que a impugnante distribua seus eventuais resultados positivos, em vez de aplicá-los, integralmente, na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais. Então surge a indagação: é suficiente que a entidade não distribua eventuais lucros para fazer jus à isenção? A resposta é, evidentemente, negativa. Isso porque Empresa pratica atividade econômica como intuito principal, enquanto que a uma Entidade filantrópica pratica atividade econômica para financiar uma atividade sem fins lucrativos;

k) em matéria de isenção tributária, a interpretação deve se dar literalmente;

l) indubitável que o clube de futebol não exerce atividade própria de associação sem fins lucrativos, mas sim, atividade econômica típica de sociedade empresária, com cifras altas em um ambiente de extrema competitividade e profissionalismo;

m) quanto à isenção prevista no art. 13 da Lei n.º 11.345/06, que instituiu o TIMEMANIA, somente teriam direito 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 n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil;

n) completamente equivocado o argumento do clube recorrente de que a Lei 11.345, por seus artigos 13 e 13-A, teria veiculado “clara extensão da isenção já então vigente para os clubes de futebol constituídos sob a forma de associação sem fins lucrativos e que administram por si próprios seus departamentos de futebol, como é o caso concreto, àqueles cujas atividades profissionais fossem administradas por sociedade empresária” Ora, não se trata da extensão da isenção dos clubes de futebol profissional que adotam o formato de associação (isenção esta que inexistente). A Lei da Timemania veio como um incentivo para estimular que os clubes formalizassem logo a adoção do modelo empresarial – que era sem dúvida o objetivo maior dos arts. 27 e 94 da Lei Pelé. A regra é a tributação da renda decorrente da exploração profissional do futebol, seja de que forma for. A isenção excepcional em tela só esteve em vigor até 15 de setembro de 2011;

o) clube de futebol caracteriza-se, para efeitos de tributação, como sociedade em comum e equiparada às sociedades empresárias, sujeitando-se às regras de apuração, declaração e pagamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), bem como PIS/COFINS, impostas às demais pessoas jurídicas.

Intimado, o Sujeito Passivo apresentou Contrarrazões, às fls. 987 e seguintes, e, em síntese, argumentou que:

a) a Recorrente não possui qualquer interesse recursal na presente demanda, uma vez que o Recorrido é isento de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS ao menos desde o ano de 2011, DIANTE DO QUE VALE DESTACAR QUE O PRESENTE FEITO TRATA DOS EXERCÍCIOS DE 2013 E 2014;

b) esta própria C. Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do Recurso Especial interposto pelo Clube Atlético Paranaense contra o acórdão n.º 1402-002.182 proferido pela C. Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamentos<sup>4</sup> e utilizado como paradigma pela Recorrente, já esposou entendimento favorável ao pleito do contribuinte, o que ainda tem o condão de tornar imprestável a referida decisão paradigmática;

c) certo é que também o acórdão n.º 1201-002.073 proferido pela C. Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento<sup>5</sup> e utilizado como segundo paradigma pela Recorrente seguirá a mesma sorte do Recurso Especial interposto pelo Clube Atlético Paranaense, julgado favoravelmente ao contribuinte por esta C. Câmara Superior de Recursos Fiscais;

d) não bastasse e à guisa de conclusão, é evidente que, ainda que esta Câmara Julgadora pudesse entender pela presença do dissídio jurisprudencial, mesmo assim o Recurso ora contra-arrazoado não mereceria trânsito, haja vista seu evidente descompasso com a posição da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, vinculada que está ao entendimento da Advocacia Geral da União (AGU) veiculado no Parecer DENOR/CGU/AGU n.º 04/2013;

e) o SÃO PAULO FUTEBOL CLUBE, ora Recorrido, está constituído inequivocamente sob a forma de associação civil sem fins lucrativos (fls. 12.933/13.310), a qual está regida, no Código Civil de 2002, especificamente pelo Título II, Livro I, de sua Parte Geral, bastante distante topologicamente, pois, das sociedades civis disciplinadas no Livro II da Parte Especial, destinada às empresas;

f) o Recorrido sempre fez jus a tal isenção, eis que seus objetos sociais são colocados à disposição das pessoas a que se destina, consoante a determinação conferida em seu Estatuto Social, o qual é claro ao dispor que uma de suas finalidades – aliás, seu primordial objetivo – é “promover, desenvolver, difundir e aprimorar o desporto em todas as suas modalidades, especialmente o futebol (...)”. Como se não bastasse, o Recorrido, além de fomentar o esporte, ainda possui como objetivos em seu Estatuto

“promover, desenvolver, difundir e aprimorar a cultura nas suas mais diferentes modalidades, bem como desenvolver atividades que fortaleçam o convívio social e familiar;

g) a Lei nº 9.532/97, ao disciplinar a isenção das associações civis sem fins lucrativos em relação ao IRPJ e à CSLL, impôs, a par de formalidades e especialmente a manutenção de escrituração contábil e a aplicação integral de seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais, permitido o superávit, desde que igualmente revertido de forma integral na manutenção dos objetivos sociais;

h) se a lei excluiu da isenção somente tais rendimentos (rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável), não cabe ao intérprete excluir de seu alcance outros ingressos ao patrimônio das associações civis sem fins lucrativos;

i) nos estritos termos do artigo 15 da Lei nº 9.532/97 e dos artigos 13 e 14 da MP nº 2.158-35/2001, a Recorrida é inegavelmente isenta do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, inexistindo razão plausível para que sua isenção seja suspensa;

j) destaque-se que a d. fiscalização tributária em momento algum apurou o descumprimento dos requisitos perfilados em lei, valendo repisar que a ação fiscal ora combatida resulta de descabida orientação interna da Receita Federal do Brasil, decorrente de sua desmedida sanha de arrecadação, a qual dá de ombros para as imposições do artigo 37 da Constituição Federal;

k) igualmente forçada é qualquer pretensão de tributação das receitas da Recorrida no que concerne ao PIS e à COFINS, uma vez que as receitas das associações civis sem fins lucrativos são isentas do PIS e da COFINS, cabendo-lhes apenas o recolhimento do PIS com base na folha de salários à alíquota de 1%, o que foi devidamente recolhido pela Recorrida nos anos de 2012 e 2013, conforme se verifica dos comprovantes de recolhimento já anexados aos autos (fls. 1.491/1.586). Aliás, frise-se que a COFINS do mesmo período também foi recolhida (1.588/1.615);

l) esclareça-se que tais recolhimentos das referidas contribuições foram acolhidos pela d. fiscalização, que deduziu tais montantes dos valores constituídos nos autos de infração ora atacados;

m) Não se nega em momento algum que o artigo 18 da Lei nº 9.532/97 revogou todas aquelas isenções até então vigentes, incluindo a das entidades de prática desportiva em caráter profissional. Todavia, tal texto legal teve origem na Medida Provisória nº 1.602/97, em cujo processo legislativo de conversão na Lei nº 9.532/97 foi acrescido ao citado artigo 18 o seu parágrafo único, o qual é expresso ao garantir a isenção àquelas mesmas entidades que então perdiam tal benesse fiscal, desde que constituídas na forma de associação civil sem fins lucrativos;

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

o) para fruição da isenção a que faz jus a Recorrida, é indispensável que a entidade não apresente superávit ou que, apresentando superávit em algum exercício, destine-o integralmente à manutenção de suas atividades. Trata-se, ao contrário da estreita visão das d. autoridades fiscais, de condição alternativa, de modo que as entidades beneficiadas pelo artigo 15 da Lei nº 9.532/97 podem, sim, apresentar superávit, desde que o apliquem integralmente em suas atividades, condição esta que em momento algum da fiscalização reputa descumprida, assim como não reputa descumprida qualquer outra condição da Lei nº 9.532/97 pela Recorrida;

p) em momento algum da ação fiscal as d. autoridades fiscais de campo demonstraram destinação do superávit a fins diversos das atividades da Recorrida, limitando-se elas a apenas repetir como um mantra que, tratando-se de futebol profissional, ter-se-ia

atividade com fins lucrativos incompatível com as condições da isenção veiculada pela Lei n.º 9.532/97;

q) contra tal afirmação basta aduzir, nos termos do artigo 15 e do parágrafo único do artigo 18, ambos da Lei n.º 9.532/97, bem como do artigo 111 do CTN, o qual guia a interpretação daqueles dispositivos legais, que a Recorrida cumpre todas as condições legais para gozo da isenção em apreço, de modo que, inexistindo nos presentes autos qualquer prova de seu descumprimento, tampouco qualquer indicação de descumprimento das referidas condições, o que não se pode presumir, a isenção é inarredável;

r) autoridades fiscais, que equivocadamente confundem finalidade econômica com finalidade lucrativa! Sobre o tema, o Conselho da Justiça Federal – CJF, nas VI Jornadas de Direito Civil havidas em junho 2013 sob coordenação-geral do Ministro Ruy Rosado de Aguiar, editou o enunciado 534: “As associações podem desenvolver atividade econômica, desde que não haja finalidade lucrativa”;

s) resta reforçado o caráter facultativo da transformação das entidades de desporto profissional em sociedades empresárias, lembrando, por óbvio, que não cabe à administração alterar o conteúdo do comando “É facultado” que inaugura a dicção do parágrafo 9º acima reproduzido;

t) rememore-se que esta C. Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos autos do processo administrativo n.º 10980.726897/2011-23, reconheceu a isenção tributária ao Clube Atlético Paranaense, porquanto as associações podem desenvolver uma atividade econômica desde que não haja finalidade lucrativa;

u) pelo dispositivo de lei em vigor, as entidades de futebol profissional constituídas sob a forma associativa equiparam-se às sociedades empresárias apenas para efeitos de fiscalização e controle do disposto na própria Lei n.º 9.615/98, mas não para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, etc;

v) outro não foi o entendimento esposado pela Advocacia Geral da União (AGU), por meio do Parecer DENOR/CGU/AGU n.º 04/2013 e convalidado expressamente pela Recorrente por meio do Parecer PGFN/CAT n.º 587, de 2013, segundo o qual a equiparação das associações civis às sociedades empresárias “para fins de fiscalização e controle”, nos termos do parágrafo 13 do artigo 27 da Lei 9.615/98, “não implica equiparação para fins de direito material tributário e, portanto, NÃO IMPEDE QUE TAIS ASSOCIAÇÕES GOZEM DE DETERMINADO BENEFÍCIO FISCAL, LEGALMENTE INSTITUÍDO”;

w) por um período de cinco anos, fizeram jus à isenção do artigo 15 da Lei n.º 9.532/97 as entidades desportivas da modalidade futebol cujas atividades profissionais fossem administradas por pessoa jurídica regularmente constituída segundo um dos

tipos regulados nos artigos 1.039 a 1.092 do Código Civil, ou seja, na forma de sociedades empresárias;

x) os dispositivos legais acima reproduzidos veicularam clara extensão da isenção já então vigente para os clubes de futebol constituídos sob a forma de associação sem fins lucrativos e que administram por si próprios seus departamentos de futebol, como é o caso concreto, àqueles cujas atividades profissionais fossem administradas por sociedade empresária;

y) no entendimento fiscal aqueles que desenvolvem a atividade de futebol profissional sem intuito lucrativo, aplicando nas próprias atividades sociais eventual superávit, não seriam isentos, ao passo que aqueles que exploraram entre 2006 e 2010 a atividade de futebol profissional com vistas ao lucro a ser distribuído a sócios e acionistas, estes sim foram isentos;

z) vale reiterar, ainda que à exaustão, que o claro intento da Lei n.º 11.345/2006 foi o de manter a isenção de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS às atividades de futebol profissional de associações esportivas mesmo quando administradas por sociedade empresária, a partir do que se torna inarredável a conclusão de que as isenções veiculadas pela Lei n.º

9.532/97 e pela MP 2.158-35/2001 alcançam todas as atividades da Recorrida, aí incluídas todas as atividades relacionadas ao futebol profissional.

Convém destacar que o presente processo foi incluído em pauta para julgamento no mês de dezembro de 2022, em obediência à ordem judicial de fls. 13.397 e seguintes, do processo 1073235-31.2022.4.01.3400, 8ª Vara Federal Cível da SJDF do TRF da 1ª Região, **dentro do prazo determinado.**

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

### 1. Do conhecimento

O Recorrido insurge-se contra o conhecimento do recurso especial considerando, em suma, a **ausência de interesse recursal**, uma vez que a própria Recorrente **convalidou o entendimento constante do Parecer DENOR/CGU/AGU n.º 04/2013 da AGU, segundo o qual “a isenção de que trata o art. 15 da Lei 9.532/98 (sic) aplica-se às associações civis sem fins lucrativos que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam”**.

Na mesma linha, assevera, ainda, a Recorrida que a Receita Federal do Brasil publicou a **Solução de Consulta COSIT n.º 231, de 07 de dezembro de 2018, entendendo pela isenção dos clubes de futebol ao menos a partir do ano de 2011. E o presente feito trata dos exercícios de 2013 e 2014.**

Assim, destaca a Recorrida que o segundo acórdão paradigma n.º 1201-002.073 seguirá a mesma sorte do Recurso Especial interposto pelo Clube Atlético Paranaense, julgado favoravelmente ao contribuinte por esta C. Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Faz-se pertinente salientar que o primeiro paradigma (acórdão n.º 1402-002.182) foi refutado pela Despacho de Admissibilidade, em razão da sua reforma pelo acórdão **9101-003.648**, com fundamento no § 15 do art. 67 do RICARF.

Portanto, a análise acerca do conhecimento do recurso tem como base apenas o **segundo paradigma (acórdão n.º 1201-002.073) e se limita à isenção relativa ao IRPJ e a CSLL**, conforme tratou o Despacho, fls. 13.348:

Contudo, conforme dito, uma leitura atenta da exposição da divergência leva à conclusão de que, afinal, o ponto divergente alegado pela recorrente pode ser assim definido: *“a possibilidade (ou não) de os clubes de futebol profissional, ainda que constituídos sob a forma de associação civil sem fins lucrativos, enquadrarem-se nas disposições dos arts. 15 e 18 da Lei n. 9.532/97”*.

Tais dispositivos (arts. 15 e 18 da Lei n. 9.532/97), consoante cediço, estabelecem a isenção *de IRPJ e CSLL* para as associações civis que cumpram os requisitos ali postos.

Já as exigências de PIS e de COFINS, consoante cediço, são *decorrentes do enquadramento das referidas associações como isentas (ou não) do IRPJ e CSLL, mas se fundamentam em outros dispositivos legais*. Com relação a essas exigências *decorrentes* (PIS e COFINS), portanto, os paradigmas acostados não possuem serventia, porque, conforme dito, neles não há discussão alguma acerca das mesmas.

A fim de analisar a similitude fática entre o paradigma e o acórdão recorrido, faço o seguinte quadro comparativo:

<b>ACÓRDÃO PARADIGMA</b> <b>N.º 1201-002.073</b>	<b>ACÓRDÃO RECORRIDO</b> <b>N.º 1301-003.869</b>
<p>ISENÇÃO. ENTIDADES DESPORTIVAS PROFISSIONAIS DA MODALIDADE FUTEBOL. SOCIEDADES EMPRESÁRIAS.</p> <p><b>As entidades desportivas de carácter profissional</b> na modalidade futebol não gozam de isenção, por se enquadrarem como sociedades empresárias nos termos da lei, submetendo-se à tributação das demais pessoas jurídicas de acordo com a legislação tributária aplicável, ainda que constituídas sob a forma de associações sem fins económicos.</p> <p>CSLL. SIMILITUDE DOS MOTIVOS DE AUTUAÇÃO E DAS RAZÕES RECURSAIS.</p> <p>Aplicam-se à CSLL os mesmos argumentos expendidos no voto relativo ao IRPJ, em face da similitude dos motivos de autuação e das razões recursais.</p> <p><b>Mérito.</b></p> <p>A questão central do processo consiste em se definir se o recorrente, Santos Futebol Clube, é entidade à qual se aplica a isenção quanto ao IRPJ e CSLL.</p> <p>No acórdão recorrido, ficou assentado que a isenção não é aplicável, uma vez que a recorrente classifica-se como sociedade empresária. (...).</p> <p>A recorrente insurge-se quanto a esse</p>	<p>ISENÇÃO. ENTIDADES DE DESPORTO PROFISSIONAL DA MODALIDADE FUTEBOL. FICÇÃO JURÍDICA. ALCANCE DOS EFEITOS.</p> <p><b>As entidades desportivas de carácter profissional</b> na modalidade futebol gozam de isenção, por se enquadrarem como associações civis sem fins lucrativos nos termos da lei.</p> <p><b>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 económicas não permite concluir que ela possui finalidade lucrativa, pelo contrário, faz parte do seu escopo de obter recursos para fomentar suas atividades empresariais.</b></p> <p>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,</p>

<p>entendimento, alegando que "não há que se falar na aplicação às sociedades desportivas das regras do Código Civil concernentes às sociedades empresárias, seja pelas peculiaridades desse tipo de associação, seja pela autonomia e liberdade garantidas constitucionalmente" e, assim, se previsto em seu estatuto que o clube é uma associação sem fins lucrativos, não tendo jamais havido divisão ou distribuição de lucros, aplicável o entendimento quanto ao direito à isenção relativamente ao IRPJ e à CSLL. (...).</p> <p>Analisando-se dessa forma, os clubes de futebol profissional não se enquadram dentre as entidades mencionadas no caput do dispositivo (Lei nº 9.532/97, artigo 15). Eles não têm caráter filantrópico, científico, cultural ou recreativo, nem podem ser classificados como associações civis prestadoras de serviço.</p> <p>O Santos Futebol Clube obtém suas receitas da exploração do futebol profissional, quais sejam, publicidade, marketing, bilheteria, transmissão de jogos, prêmios, etc. O objetivo dos clubes de futebol profissional é o de vencer os diversos campeonatos de futebol dos quais participa, tanto em âmbito nacional, quanto internacional.</p> <p>Não se vislumbra, como já salientado,</p>	<p>não abrangendo outros aspectos, mormente o tributário.</p> <p>ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL</p> <p>Ano-calendário: 2012, 2013</p> <p>CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.</p> <p>Aplica-se a mesma solução dada ao IRPJ, em razão do lançamento estar apoiado nos mesmos elementos de convicção.</p> <p>(...).</p> <p>Não há que se confundir, portanto, o ingresso de receitas com a presença de lucro, são coisas absolutamente distintas.</p> <p>Esse argumento, inclusive, embasou o posicionamento recente da 1ª CSRF, por meio do Acórdão nº 9101003.6489, que pontuou que o art. 18, p.u., da Lei nº 9.532/97 autorizou expressamente a isenção às entidades desportivas de caráter profissional, o que pressupõe também que elas realizem atividades econômicas – caso contrário, o dispositivo simplesmente se confundiria com o que já dispõe o art. 15 daquela lei. Vejamos o seu teor: (...).</p> <p>A redação, de fato, é claríssima: revogou-se a isenção, mas expressamente ressalvou que as entidades que fruía dela poderiam também se enquadrar nas hipóteses do art. 12 ou 15 da mesma lei.</p>
---	--

<p>nenhum caráter filantrópico, científico, cultural ou recreativo nessa atividade, nem qualquer tipo de prestação de serviço.</p> <p>Esse entendimento dirige-se ao aspecto fiscal. Por óbvio que há, inclusive por disposição legal, autonomia para que as entidades desportivas definam sua forma de organização e funcionamento. Contudo, não é aceitável o uso dessa autonomia para que os clubes de futebol profissional se eximam de uma legítima incidência tributária.</p> <p>Ocorre que as atividades exercidas pelos clubes de futebol profissional não se configuram como aquelas que são exercidas por associações civis sem fins lucrativos. Na realidade, elas se caracterizam como um exercício de atividade econômica. Como exemplo pode-se citar a venda ou a exploração comercial de imagem, contratos de patrocínio, licenciamento de marcas etc.</p> <p>Desse modo, essas entidades desportivas devem se organizar segundo formas jurídicas que sejam afetas ao exercício das referidas atividades econômicas.</p> <p>Transcreve-se abaixo excerto do Parecer PGFN/CAT/2567/2012, elucidativo quanto à questão levantada: (...).</p> <p>Transcreve-se também outro trecho do voto condutor da decisão de piso elucidativo quanto à não aplicabilidade da</p>	<p>Além disso, aduziu a CSRF que mesmo que não houvesse a previsão específica do art. 18, p.u., da Lei nº 9.532/97, os clubes de futebol profissional poderiam fazer jus à isenção na condição de associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. O serviço prestado por eles se relaciona ao entretenimento fornecido aos espectadores, associados ou não, tanto que o espectador pagante é tratado como consumidor para fins de aplicação do Código de Defesa do Consumidor. O fato de haver um grande ingresso de receitas não desqualifica a natureza de entidade sem fins lucrativos, pelo fato desses recursos serem revertidos no melhoramento da prestação desse serviço. É necessário distinguir, nessas associações civis, os "fins" e "atividades".</p> <p>Não há qualquer impedimento para que uma associação sem fins econômicos desenvolvesse atividades econômicas para geração de renda, desde que não partilhe os resultados decorrentes entre os associados, destinandoos integralmente à consecução de seu objetivo social – postura coincidente com a</p>
---	--

<p>isenção quanto ao IRPJ e à CSLL aos clubes de futebol profissional:</p> <p>Reforça esta conclusão o fato de que a Lei nº 11.345, de 14.09.2006, conhecida como “Lei da Timemania”, concedeu, excepcionalmente – e porque não dizer, como forma também de promover/fomentar a formalização das entidades que exercem a administração do futebol profissional como sociedades empresárias – a isenção de que trata o art. 15 da Lei 9.532/97 “...às entidades desportivas da modalidade futebol cujas atividades profissionais sejam administradas por pessoa jurídica regularmente constituída, segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil.”, quais sejam: a) Sociedade em Nome Coletivo; b) Sociedade em Comandita Simples; c) Sociedade Limitada; d) Sociedade Anônima; e) Sociedade em Comandita por Ações.</p> <p>Ou seja, a regra não é a isenção. A “Lei da Timemania” veio justamente a instituir uma exceção, outorgando a isenção em comento por apenas 5 (cinco) anos para as sociedades formalmente constituídas como empresárias, administradoras os clubes de futebol profissional.</p> <p>Neste ponto, há de se concordar com o autuante quando afirma que “o benefício</p>	<p>definição de entidade sem fins lucrativos, do art. 13, §3º da Lei nº 9.532/97, verbis:</p> <p>“§ 3º Considerase 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.”</p> <p>Desse modo, não há qualquer dúvida que a Recorrente se enquadra como entidade sem fins lucrativos, fazendo jus à isenção do art. 15 da Lei nº 9.532/97. Há ainda outra razão, de ordem formal.</p> <p>A Advocacia Geral da União (AGU) emitiu o Parecer DENOR/CGU/AGU nº 4/2013, que cuidou da minuta do decreto que regulamenta a Lei Pelé, aduzindo que a supressão da expressão “notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos” do §13º do art. 27 daquela lei teve como finalidade restringir o alcance da equiparação apenas às finalidades de “fiscalização e controle do disposto na lei”. Em razão disso, as</p>
---	--

<p>em tela não alcança as associações civis que administram diretamente o futebol profissional” (fl. 36). E, para as entidades cujas atividades profissionais ligadas ao futebol sejam administradas por pessoa jurídica nos termos da Lei, a exceção a estas aplicável só esteve vigente até 15 de setembro de 2011.</p> <p>A recorrente invoca ainda a imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "c", e no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, alegando atender aos requisitos estabelecidos no artigo 14 do Código Tributário Nacional.</p> <p>Ocorre, todavia, que, como visto acima, os clubes de futebol profissional não se enquadram, para fins fiscais, como entidades de assistência social. Portanto, a eles não se aplicam os dispositivos invocados.</p> <p>Por consequência, o cumprimento dos requisitos do artigo 14 do CTN, embora possa ocorrer, não faz com que as entidades em tela sejam imunes aos tributos lançados.</p> <p>CSLL. Similitude dos motivos de autuação e das razões recursais.</p> <p>Aplicam-se à CSLL os mesmos argumentos expendidos no voto relativo ao IRPJ, em face da similitude dos motivos de autuação e das razões recursais. (...).</p>	<p>entidades de prática desportiva profissionais e as entidades de administração de desporto ou ligas em que se organizarem podem adotar a forma jurídica de associação civil, fazendo jus aos benefícios fiscais legalmente instituídos.</p> <p>Ao tomar ciência do referido Parecer e da sua aprovação pelo Ministro Advogado-Geral da União, a PGFN emitiu o Parecer PGFN/CAT/Nº 587/2013, vinculando-se às conclusões técnicas lá aduzidas, por força do art. 2º, §1º da Lei Complementar nº 73/93.</p> <p>Em atenção aos pareceres acima indicados, a RFB exarou a Solução de Consulta COSIT nº 231/2018, concluindo que passou a ser possível o enquadramento das entidades desportivas profissionais na forma de associação sem fins lucrativos e ao disposto no art. 15 da Lei nº 9.532/97, a partir da produção de efeitos da Lei nº 12.395/2011, e desde que cumpridos os requisitos legais estipulados, além de reconhecer também a isenção no período</p> <p>subsequente à edição da Lei nº 11.345/2006 (Lei da Timemania). Frise-se que desde a edição da Instrução Normativa n. 1.434/2013, por meio de seu art. 9º10, tornou vinculante para a RFB o teor das soluções de consulta exaradas</p>
---	--

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

A partir da comparação entre as citadas decisões, observa-se a clara divergência jurisprudencial acerca dos arts. 15 e 18 da Lei n. 9.532/97.

Enquanto a decisão recorrida considerou que os clubes de futebol podem se enquadrar como associação sem fins lucrativos e, assim, gozar da isenção respectiva, a decisão proferida no paradigma dispôs que os clubes de futebol profissional exercem atividade econômica e possuem fins lucrativos, de modo que não se enquadram, para efeitos fiscais, como entidades de assistência social.

Portanto, diante de situações fáticas semelhantes, foram externados entendimentos distintos, restando caracterizada a divergência jurisprudencial suscitada.

No tocante ao argumento da Recorrida acerca da ausência de interesse recursal, em decorrência do **Parecer DENOR/CGU/AGU nº 04/2013 da AGU e da Solução de Consulta COSIT nº 231, de 07 de dezembro de 2018**, não merece acolhida, pois tal situação não está prevista no RICARF como hipótese apta a afastar o conhecimento do recurso especial de divergência.

Além disso, a probabilidade de reforma do paradigma, em razão da jurisprudência da Câmara Superior, também não se perfaz em óbice ao conhecimento.

Diante do exposto, voto em **conhecer do recurso especial**.

## 2. Do mérito

Com relação ao mérito, nota-se que a matéria sob análise trata da **possibilidade (ou não) de os clubes de futebol profissional, ainda que constituídos sob a forma de associação civil sem fins lucrativos, enquadrarem-se nas disposições dos arts. 15 e 18 da Lei n. 9.532/97, para fins de isenção de IRPJ e CSLL**.

**Em minha leitura, a matéria controvertida não adentra na discussão fática quanto ao descumprimento específico das regras de isenção, mas perpassa por uma questão anterior e geral, que tem relação com a natureza jurídica dos clubes de futebol profissional para fins de enquadramento na regra de isenção.**

A Procuradoria da Fazenda Nacional, em sede recursal, inclusive, afirma que, *no caso presente, não consta – e a fiscalização sequer alegou – que a impugnante distribua seus*

*eventuais resultados positivos, em vez de aplicá-los, integralmente, na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais.*

**Discute-se, desse modo, se as entidades desportivas de carácter profissional na modalidade futebol se enquadram como sociedades empresárias, submetendo-se à tributação das demais pessoas jurídicas de acordo com a legislação tributária aplicável, ainda que constituídas sob a forma de associações sem fins econômicos.**

Mostra-se relevante observar as conclusões expressas no Relatório Fiscal acerca da tributação em comento, fls. 462 e seguintes:

**Conclusão – Da tributação**

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

- a) **Os clubes de futebol profissional**, organizados, sejam na forma de associações ou de sociedades empresárias, não se beneficiam da Imunidade Constitucional referente aos impostos, definida no art. 150 da Constituição Federal, por diferirem das entidades ali previstas;
- b) **A isenção que os clubes de profissional desfrutaram no período de 1943 a 1997 foi expressamente revogada, a partir de 1998, pelo art. 18 da Lei 9.532/1997;**
- c) **Como sociedades em comum dedicadas à prática desportiva de carácter profissional, em pleno exercício da atividade econômica na exploração e gestão do futebol, os clubes não se enquadram literalmente entre as entidades elencadas nos arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532/97, de vez que não são “instituição de carácter filantrópico, recreativo, cultural ou científico”, ou “associação civil que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição do grupo de pessoa a que se destina, sem fins lucrativos”, não fazendo jus, portanto, à isenção àquelas concedidas;**
- d) **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;**
- e) **O art. 94 da Lei nº 9.615/98 obriga os clubes de futebol profissional a constituírem-se regularmente em sociedade empresária;**
- f) **Independentemente da forma jurídica adotada, os clubes de futebol profissional, equiparando-se à sociedade empresária sujeitam-se à incidência do PIS e COFINS sobre o faturamento.**

O relatório fiscal traz um vasto histórico da legislação regente do tema, contudo se restringe à natureza jurídica dos clubes de futebol profissional, em razão das suas atividades típicas, para entender que não fazem jus à regra constitucional de imunidade e às isenções específicas.

Ao analisar o tema, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto (SP), manteve o lançamento, consoante a ementa abaixo transcrita, fls. 13.094:

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

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

**PERDA DE ISENÇÃO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO.**

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

Posteriormente, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, reformou a decisão anteriormente citada, por maioria de votos, vencida apenas uma Conselheira. Segue trechos da ementa do acórdão *a quo*:

**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.**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário:

2012, 2013

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

**Aplica-se a mesma solução dada ao IRPJ, em razão do lançamento estar apoiado nos mesmos elementos de convicção.**

**Posta a situação fática, passemos à análise da controvérsia.**

**Sustenta a Recorrente, em síntese, que:**

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

b) contribuinte, assim, alega ter direito à isenção com fundamento no art. 15 dessa mesma lei (Lei 9.532/97), que ao seu ver excepciona o art. 18, pois se considera como associação civil. No caso, porém, havendo uma relação de gênero espécie entre as normas<sup>1</sup>, cabe frisar que o art. 18 é norma especial em relação ao art. 15 da referida lei, de modo que entre as associações previstas no art. 15 estão, por

**óbvio, excluídas as de prática desportiva profissional**, por disposição expressa do inciso IV do art. 18;

c) é possível constatar a impossibilidade de se levar adiante a interpretação dada pelo contribuinte, posto que **dentre as associações previstas pelo art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, estão, por óbvio, excluídas as de prática desportiva, de caráter profissional, tendo em vista que o art. 18 da mesma lei assim dispõe expressamente, havendo nele especialidade**. Sendo assim, a interpretação pretendida pelo contribuinte não se sustenta nem pela interpretação literal, nem pela interpretação sistemática (art. 15 c/c art.18 da Lei nº 9.532/97), e nem pelo critério da especialidade (art. 18 como norma especial em relação ao art. 15 da Lei nº 9.532/97);

d) em razão de sua **natureza notória de entidade dedicada à prática desportiva de caráter profissional, em pleno exercício da atividade econômica de exploração e gestão do futebol profissional, entende-se que o fiscalizado (SÃO PAULO FUTEBOL CLUBE) não se enquadra entre as entidades elencadas nos arts. 12 e 15 da Lei 9.532/97**. Isso porque que não é “instituição de educação ou de assistência social”, nem se caracteriza como “instituição de caráter filantrópico, recreativo, cultural ou científico”, ou tampouco como “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”, conforme arts. 12 e 15, não fazendo jus, portanto, à isenção àquelas concedidas;

e) a Exposição de Motivos do Projeto Originário da Lei Pelé já mencionava claramente a natureza empresarial dos clubes de futebol, propondo a adequação da **"legislação pátria à atividade de natureza evidentemente comercial exercidas pelas entidades de prática desportiva, de modo a profissionalizar as relações decorrentes dessa atividade comercial;**

f) quanto ao argumento de que a nova redação **do § 13º, retromencionado, dada pela Lei nº 12.395/2011, exclui a equiparação das entidades desportivas às sociedades empresárias em relação aos efeitos tributários e fiscais, destaca-se que o rol era exemplificativo e expressão “...notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos” foi retirada na nova redação em razão de sua redundância, pois o intuito de equiparar as entidades profissionais de futebol às sociedades empresárias é exatamente para que tenham também o tratamento empresarial, o que inclui, por óbvio, os efeitos tributários e fiscais e os demais indicados na redação original;**

g) no caso presente, não consta – e a fiscalização sequer alegou – que a impugnante distribua seus eventuais resultados positivos, em vez de aplicá-los, integralmente, na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais. Então surge a indagação: é suficiente que a entidade não distribua eventuais lucros para fazer jus à isenção? A resposta é, evidentemente, **negativa. Isso porque Empresa pratica atividade econômica como intuito principal, enquanto que a uma Entidade filantrópica pratica atividade econômica para financiar uma atividade sem fins lucrativos;**

k) em matéria de isenção tributária, a interpretação deve se **dar literalmente;**

l) indubitável que o **clube de futebol não exerce atividade própria de associação sem fins lucrativos, mas sim, atividade econômica típica de sociedade empresária, com cifras altas em um ambiente de extrema competitividade e profissionalismo;**

m) quanto à **isenção prevista no art. 13 da Lei nº 11.345/06, que instituiu o TIMEMANIA, somente teriam direito 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;**

n) completamente equivocado o argumento do clube recorrente de que a Lei 11.345, por seus artigos 13 e 13-A, teria veiculado **“clara extensão da isenção já então vigente para os clubes de futebol constituídos sob a forma de associação sem fins lucrativos e que administram por si próprios seus departamentos de futebol, como é o caso**

concreto, àqueles cujas atividades profissionais fossem administradas por sociedade empresária” Ora, não se trata da extensão da isenção dos clubes de futebol profissional que adotam o formato de associação (isenção esta que inexistente). A Lei da Timemania veio como um incentivo para estimular que os clubes formalizassem logo a adoção do modelo empresarial – que era sem dúvida o objetivo maior dos arts. 27 e 94 da Lei Pelé. A regra é a tributação da renda decorrente da exploração profissional do futebol, seja de que forma for. A isenção excepcional em tela só esteve em vigor até 15 de setembro de 2011.

**Como se extrai do Recurso, o argumento central é o de que o clube de futebol não exerce atividade própria de associação sem fins lucrativos, mas sim, atividade econômica típica de sociedade empresária, com cifras altas em um ambiente de extrema competitividade e profissionalismo.**

Tal argumento é, de pronto, refutado pelo próprio teor da Solução de Consulta COSIT n.º 231, da RFB, de 7 de dezembro de 2018, que traz um histórico legislativo sobre a isenção do IRPJ e da CSLL e, em determinado período, coincidente com o período autuado, considerou a isenção para os clubes de futebol profissional, como se observa das conclusões abaixo transcritas:

#### **Conclusão**

41. Com base nos fundamentos apresentados, conclui-se que:

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

b) Com a edição da Lei n.º 9.981, de 14 de julho de 2000, que alterou os arts. 27 e 94 da Lei n.º 9.615, 1998, foi revogado o prazo de adaptação das entidades desportivas às disposições do art. 27 da mesma lei, não sendo possível o enquadramento das entidades de prática desportiva profissional de futebol organizadas na forma de associação sem fins lucrativos ao disposto no art. 15 da Lei n.º 9.532, de 1997, durante o período de 17 de julho de 2000 até 15 de maio de 2003.

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

d) no período de 15 de setembro de 2006 a 15 de setembro de 2011, a Lei n.º 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;

**e) tornou-se POSSÍVEL O ENQUADRAMENTO DAS**

**ENTIDADES DE PRÁTICA DESPORTIVA PROFISSIONAL DE FUTEBOL ORGANIZADAS NA FORMA DE ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS AO DISPOSTO NO ART. 15 DA LEI Nº 9.532, de 1997, e nos arts. 13 e 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;**

f) a partir de 16 de outubro de 2013, quando começou a produzir efeitos a Lei nº 12.868, de 2013, para o gozo do disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, e nos arts. 13 e 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.

**Embora o meu entendimento não se alinhe com todos os termos da citada Solução de Consulta, o fato é que a Receita Federal do Brasil externou entendimento no sentido de os clubes de futebol profissional, na forma de associações sem fins lucrativos, gozarem do direito à isenção.**

Portanto, o fato de exercerem futebol de modo profissional, ao contrário do alegado pela Recorrente, não afasta o enquadramento dos clubes na regra isentiva.

Além disso, com base no Código Civil, as pessoas jurídicas de direito privado constituídas com recursos exclusivamente particulares podem assumir três formas: fundação, associação ou sociedade. A marca característica dessas duas últimas é a união de esforços para a realização de fins comuns.

Por se tratarem de pessoas jurídicas com contornos distintos, em títulos diferentes, o Código Civil traz o conceito de associação e sociedade, respectivamente:

## TÍTULO II

### DAS PESSOAS JURÍDICAS

(...).

### CAPÍTULO II

#### DAS ASSOCIAÇÕES

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

Parágrafo único. Não há, entre os associados, direitos e obrigações recíprocos.

## TÍTULO II

### Da Sociedade

### CAPÍTULO ÚNICO

#### Disposições Gerais

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, **para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.**

Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados. (...).

Sobre o tema, segundo a doutrina de SCHREIBER et al. (2020), há as seguintes distinções:

O Código Civil define associação como “a união de pessoas que se organizem para fins não econômicos”.

A definição não pode, todavia, ser interpretada de modo literal. **Foi, há um tempo, superada a concepção de que a associação deveria ser uma entidade altruística. Admite-se que as associações desenvolvam atividades de caráter econômico, desde que não haja finalidade lucrativa, ou seja, o objetivo primordial de produzir lucros e reparti-los entre os associados (*animus lucrandi*).** O propósito lucrativo é característica das sociedades (art. 981), consistindo, como já visto, em traço distintivo marcante entre essa espécie de pessoa jurídica e as associações. Trata-se de entendimento cristalizado no Enunciado n.º 534 da VI Jornada de Direito Civil: “**As associações podem desenvolver atividade econômica, desde que não haja finalidade lucrativa**”. Não basta, contudo, um juízo puramente negativo sobre a finalidade perseguida pela associação, excluindo o fim lucrativo, impõe-se que a organização dos associados tenha uma finalidade merecedora de tutela, valorada positivamente pela ordem jurídica. (...)

Assim, o fato de a associação **obter ou não lucro** não serve como parâmetro para a sua distinção com relação à sociedade empresária, mas **sim a finalidade lucrativa.**

Com bem colocado no Enunciado 534 da VI Jornada de Direito Civil, as associações podem, inclusive, desenvolver **atividade econômica, desde que não haja finalidade lucrativa**

ENUNCIADO 534 – **As associações podem desenvolver atividade econômica, desde que não haja finalidade lucrativa.**

Artigo: 53 do Código Civil Justificativa: Andou mal o legislador ao redigir o caput do art. 53 do Código Civil por ter utilizado o termo genérico “econômicos” em lugar do específico “lucrativos”. **A dificuldade está em que o adjetivo “econômico” é palavra polissêmica, ou seja, possuidora de vários significados (econômico pode ser tanto atividade produtiva quanto lucrativa).** Dessa forma, as pessoas que entendem ser a **atividade econômica sinônimo de atividade produtiva defendem ser descabida a redação do caput do art. 53 do Código Civil por ser pacífico o fato de as associações poderem exercer atividade produtiva.** Entende-se também que o legislador não acertou ao mencionar o termo genérico “fins não econômicos” para expressar sua espécie “fins não lucrativos.

Portanto, o fato de a associação desempenhar atividade produtiva (atividade econômica) não afasta sua natureza, desde que, como dito alhures, não haja finalidade lucrativa.

Para caracterização de uma sociedade empresária, é necessário perquirir se duas ou mais pessoas se obrigaram contratualmente a contribuir para um fundo, que se denomina capital social, para o exercício de **uma atividade econômica, com a intensão de partilhar os lucros entre si.**

Cumpra destacar que as associações sem fins lucrativos podem e devem ter *superávit*, até para que consigam se manter e ampliar o atendimento dos fins sociais propugnados. O que não podem é visar ao lucro. Se houver resultado positivo (*superávit*), este deverá ser **reaplicado na própria instituição e em suas finalidades institucionais.**

Além disso, não se pode confundir também a apropriação particular do lucro (o que é vedado) com a **permitida e natural remuneração dos diretores e administradores da associação, como contraprestação pelos seus trabalhos.**

Desse modo, a remuneração não pode ser proibida, desde que ela represente com fidelidade e coerência a contraprestação dos serviços profissionais executados, por meio de pagamento razoável ao diretor ou administrador da entidade, sem dar azo a uma distribuição disfarçada de lucros. Admite-se, assim, salário, desde que a preço de mercado e sem benefícios indiretos.

Consoante o **Estatuto Social do São Paulo, fls. 10**, a Associação tem por objetivo *promover, desenvolver, difundir e aprimorar o desporto em todas as suas modalidades, em particular o futebol, formando atletas em todas as suas categorias, visando a participação em competições profissionais ou não profissionais, nos níveis municipal, estadual, nacional e internacional.*

Ademais, também *tem por objetivo promover, desenvolver, difundir e aprimorar a cultura nas suas mais diferentes modalidades.*

A respeito da isenção em análise, a Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, assim tratou:

●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.

§ 4º ~~O disposto na alínea "g" do § 2º do art. 12 se aplica, também, às instituições a que se refere este artigo.~~ **(Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)**

§ 5º O disposto no § 2º não se aplica aos rendimentos e ganhos de capital auferidos pela Academia Brasileira de Letras, pela Associação Brasileira de Imprensa e pelo Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro. **(Incluído pela Lei nº 13.353, de 2016)** **(Produção de efeito)**

(...)

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

- I - educacionais;
- II - de assistência à saúde;
- III - de administração de planos de saúde;
- IV - de prática desportiva, de caráter profissional;
- V - de administração do desporto.

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

**→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. (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (Vide ADIN Nº 1802)*

§ 1º *Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. (Vide ADIN Nº 1802)*

§ 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; (Vide Lei nº 10.637, de 2002)~~

~~a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, 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; (Redação dada pela Lei nº 13.151, de 2015)~~

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; (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015)

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 ao incremento de seu ativo imobilizado.~~

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

§ 4º A exigência a que se refere a alínea "a" do § 2º não impede: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício;  
e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 5º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 4º deverá obedecer às seguintes condições: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o **caput** deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições

estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 6º O disposto nos §§ 4º e 5º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

**→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 constituídas e as 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.

~~§ 4º O disposto na alínea "g" do § 2º do art. 12 se aplica, também, às instituições a que se refere este artigo. (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)~~

§ 5º O disposto no § 2º não se aplica aos rendimentos e ganhos de capital auferidos pela Academia Brasileira de Letras, pela Associação Brasileira de Imprensa e pelo Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro. (Incluído pela Lei nº 13.353, de 2016) (Produção de efeito)

Pela leitura dos dispositivos mencionados, **nota-se evidente o direito à isenção da Recorrida, nos termos do art. 15, considerando, inclusive, que a fiscalização não apontou o descumprimento dos requisitos elencados.**

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

Se a interpretação fosse considerando a revogação irrestrita da isenção, com bem assevera a Recorrida, as autoridades fiscais teriam que suspender a isenção de associações sem fins lucrativos dedicadas à educação, à assistência e à saúde, etc.

Além disso, pela simples leitura do §3º do art. 12 da **Lei 9.532/97, afasta-se o argumento da impossibilidade de superávit, uma vez que o dispositivo legal é claro quanto tal possibilidade, nos termos abaixo:**

§ 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.

Na hipótese de existir superávit, a exigência da lei é de que seja integralmente destinado à manutenção e ao desenvolvimento dos objetivos sociais, condição essa não demonstrada pela fiscalização como descumprida.

Portanto, a aplicação da isenção, na forma do art. 111 do CTN, é imperiosa ao presente caso, pois cumpridos os requisitos estabelecidos em lei.

Com relação ao argumento sobre a transformação das entidades de prática de futebol profissional em sociedade empresária disposta na Lei nº 9.615/1998, conforme o § 13 do art. 27 da Lei 9.615/98, com nova redação dada pela Lei 12.395/2011, também não merece acolhida, pois, na verdade, o dispositivo legal trata de equiparação para fins da lei de desporto, e não para fins tributários, como pretende à Recorrente.

Além disso, o parágrafo § 9º do art. 27 da mencionada Lei traz uma regra de transformação, expressamente, **facultativa**.

Seguem os dispositivos da Lei nº 9.615/1998:

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

(...).

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

(...).

§ 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).

Sobre a interpretação de tais dispositivos, a Advocacia-Geral da União (AGU) expendeu o Parecer DENOR/CGU/AGU nº 4, de 2013, que foi citado pela Solução de Consulta Cosit n.º 231, de 7 de dezembro de 2018, conforme transcrição abaixo:

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

**O Parecer da PGFN sustenta que, apesar da supressão já descrita permanece a equiparação**

tributária das associações civis às sociedades empresárias.

Para tanto, utiliza o argumento de que a redação anterior valia-se da expressão "notadamente", o que demonstraria o caráter meramente explicativo da parte final do dispositivo alterado.

5. Contudo, essa não parece ser a melhor interpretação do dispositivo hoje vigente, que apresenta a seguinte redação:

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

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

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

Conclui-se, portanto:

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

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

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

9. Registra-se ainda que a isenção não será concedida pelo Decreto, mas regulamentada por este. Isso implica dizer que seus efeitos iniciaram quando da vigência da Lei 12.935, de 2011, que alterou o § 13 do art. 27 da Lei 9.615/98.

Assim, deve-se atentar para as consequências financeiras da medida, notadamente a possibilidade de restituição de valores pagos desde aquela data.

Observa-se, desse modo, que tanto a AGU quanto a RFB interpretaram a legislação de forma distinta da pretendida pela Recorrente, pois permitiram a adoção da forma de sociedade civil e demonstraram que a equiparação das associações civis às sociedades empresárias ocorreu apenas para fins de fiscalização e controle relativos à lei do desporto, e não implicou equiparação para fins de direito material tributário, de modo que não afastou o benefício fiscal.

Convém notar que, com a superveniência da Lei n.º 14.193/2021, surgiu mais uma possibilidade para os clubes de futebol, pois essa lei permite a adoção da forma de sociedade anônima.

No atual cenário, os clubes possuem a liberdade de adotar a forma de associação civil sem fins lucrativos, bem como a forma de sociedade empresária, conforme as opções do código civil, e a forma de sociedade anônima de futebol.

Quanto ao argumento acerca do art. 13 da Lei 11.345/06, que instituiu o TIMEMANIA, também não merece guarida o argumento da Recorrente de que só teriam direito à isenção os clubes de futebol profissional transformados ou constituídos como sociedade empresária.

Vejamos os dispositivos legais citados:

“Art. 13. Fica assegurado, por 5 (cinco) anos contados a partir da publicação desta Lei, o regime de que tratam o art. 15 da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e os arts. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, às entidades desportivas da modalidade futebol cujas atividades profissionais sejam administradas por pessoa jurídica regularmente constituída, segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (Vide Medida Provisória nº 358, de 2007)  
Parágrafo único. Às entidades referidas no caput deste artigo não se aplica o disposto no § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. (Vide Medida Provisória nº 358, de 2007)  
Art. 13-A. O disposto no art. 13 desta Lei aplica-se apenas às atividades diretamente relacionadas com a manutenção e administração de equipe profissional de futebol, não se estendendo às outras atividades econômicas exercidas pelas referidas sociedades empresariais beneficiárias. (Incluído pela Lei nº 11.505, de 2007)”.

Pela leitura da legislação mencionada, é evidente que, considerando a existência da isenção das associações sem fins lucrativos, foi estendida a isenção para aos clubes constituídos sob a forma de sociedade empresária, por um período de tempo.

Não há que se falar, portanto, que somente as sociedades empresárias constituídas na forma da lei civil faziam jus à isenção, pois permaneciam isentas as associações civis sem fins lucrativos, com base na Lei 9.532/1997.

Como bem assevera o Recorrido, não é a melhor interpretação a da fiscalização no sentido de que *aqueles que desenvolvem a atividade de futebol profissional sem intuito lucrativo, aplicando nas próprias atividades sociais eventual superávit, não seriam isentos, ao passo que aqueles que exploraram entre 2006 e 2010 a atividade de futebol profissional com vistas ao lucro a ser distribuído a sócios e acionistas, estes sim foram isentos.*

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

### **3. Conclusão**

Pelos fundamentos expostos, voto em conhecer do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.