



PARECER SEI Nº 1991/2023/MF

PARECER PÚBLICO. AUSÊNCIA DE HIPÓTESE QUE JUSTIFIQUE QUALQUER GRAU DE SIGILO. ARTIGO 6º, INCISO I DA LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011. DECRETO Nº 7.724, DE 16 DE MAIO DE 2012.

VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA; APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA; ISENÇÃO; IMPOSTO RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ; CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSL; CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS; CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS.

Consulta da Procuradoria-Regional da 1ª Região nos termos da Portaria PGFN nº 1.005, de 30 de junho de 2009. Trata-se da análise jurídica acerca da possibilidade da aplicação da norma de isenção prevista no art. 15 da Lei nº. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e nos artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, às entidades desportivas profissionais que adotem a forma jurídica de associação civil, inclusive aos clubes de futebol profissional, tendo em vista o disposto no §13 do art. 27 da Lei 9.615, de 24 de março de 1998.

As entidades de prática desportiva profissional de futebol organizadas na forma de associação sem fins lucrativos podem ser beneficiadas pelo 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, com o início da vigência da Lei nº 12.395, de 2011, ou seja, 17 de março de 2011, desde que cumpram os requisitos do próprio art. 15, do art. 12, §2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14, consoante § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, e ainda, o disposto nos incisos I a VIII do art. 18-A da Lei nº 9.615, de 1998.

Legislação: Art. 15 da Lei nº. 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Art. 27, §13 da Lei 9.615, de 24 de março de 1998. Artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Art. 2º, § 1º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Precedentes da PGFN: PGFN/CAT nº 1.518/2012; Parecer PGFN/CAT nº 2.567/2012 e Parecer PGFN/CAT nº 587/2013.

Revogação do Parecer PGFN/CAT nº 1.518/2012 e

I

1. Trata-se de consulta formulada nos termos da Portaria PGFN nº 1.005, de 30 de junho de 2009, cuja origem remonta a Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 1ª Região, a respeito da análise jurídica acerca da possibilidade da aplicação da norma de isenção prevista no art. 15 da Lei nº. 9.532, de 1997, e nos artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, às entidades desportivas profissionais, tendo em vista o disposto no §13 do art. 27 da Lei 9.615, de 1998, tendo sido encaminhado pelo seu Procurador-Chefe da Defesa de 1ª e 2ª Instâncias, para análise quanto a matéria tributária, cuja competência é da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT).

2. A discussão envolve a análise jurídica acerca da possibilidade da aplicação da norma de isenção prevista no art. 15 da Lei nº. 9.532, de 1997, e nos artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, às entidades desportivas profissionais, inclusive aos clubes de futebol, tendo em vista o disposto no § 13 do art. 27 da Lei 9.615, de 1998. O tema foi objeto de avaliação pelo Parecer PGFN/CAT nº 1.518/2012 e pelo Parecer PGFN/CAT nº 2.567/2012, ambos no sentido da impossibilidade da aplicação da isenção para clubes de futebol profissionais e, posteriormente o Parecer DENOR/CGU/AGU nº. 04/2013, assinado pelo Advogado-Geral da União, fixou interpretação diversa apontando a possibilidade de que os clubes de futebol profissional usufruam do benefício. Após a manifestação da AGU a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional manifestou-se por meio do Parecer PGFN/CAT nº. 587/2013, no qual reconheceu a vinculação da PGFN em relação ao tema, mas apontou a não vinculação dos demais órgãos do Ministério da Fazenda.

3. À Coordenação-Geral de Assuntos Tributários cabe a análise apenas quanto a aspectos jurídicos de matéria tributária, da dívida ativa e aduaneira, os quais guardem pertinência com sua competência regimental, nos termos dos artigos 22, 23 e 24 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014. Cabe, ainda, salientar que, em razão da matéria, a manifestação em curso não abrange o exame de aspectos jurídicos relacionados à competência de outras áreas desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

II

4. A presente manifestação limita-se às questões estritamente jurídicas, nos termos do art. 11, incisos I e V, c/c art. 13 da Lei Complementar nº 73, de 1993, e do Enunciado nº 7 do Manual de Boas Práticas Consultivas da Advocacia-Geral da União, de modo que não alcança aspectos não jurídicos, como os de natureza técnica e os ligados à conveniência e à oportunidade.

5. Vale ressaltar que a Portaria PGFN nº 1.005, de 30 de junho de 2009, responsável por estabelecer a normatização das consultas internas no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, é clara no sentido de determinar que a formulação da Consulente deverá transpor o caso concreto para consulta em tese, de modo a obter orientação genérica sobre a questão jurídica ou sobre o procedimento operacional, devendo o caso concreto ser solucionado pela Unidade consulente.

6. Partindo-se de tal premissa, as reflexões supervenientes transitarão no campo hipotético, acenando com ponderações teóricas, que, no entanto, poderão instrumentalizar estudo mais vertical pela Unidade Consulente, com base nos elementos concretos que emergirem do caso em que atua.

7. O Parecer PGFN/CAT nº 1.518/2012 e o Parecer PGFN/CAT nº 2.567/2012 avaliaram a questão do tratamento tributário conferido as entidades de prática desportiva de futebol profissional, com foco na avaliação da isenção de PIS e COFINS sobre receita bruta, assim como de isenção de IRPJ e CSSL. O:

referidos pareceres defenderam o entendimento de que o exercício de atividade econômica e a equiparação as sociedades empresárias afastaria dos clubes de futebol a isenção de PIS e COFINS contida no art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, assim como impediria a incidência da isenção positivada nos artigos 13 e 14 da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Vejamos os dispositivos tratados:

(LEI Nº 9.532, de 1997)

“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.”

(MP nº 2.158-35, de 2001)

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

...*omissis*...

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:

...*omissis*...

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

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do **caput.**”

8. O ponto central para afastar a isenção prevista nos dispositivos acima estava no fato de que para fins de fiscalização e controle do disposto na Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, as atividades profissionais das entidades de que trata o art. 27 da referida Lei, independentemente da forma jurídica sob a qual estejam constituídas, equiparam-se às das sociedades empresárias.

9. Assim, a partir da análise de uma série de princípios que regem o sistema tributário, o Parecer PGFN/CAT nº 2.567/2012 admitiu a liberdade dos clubes de futebol para adotarem a estrutura jurídica mais adequada ao desenvolvimento de suas atividades, consoante inciso I do art. 217 da Constituição, mas afastou a possibilidade de gozo da isenção de PIS, COFINS, IRPJ e CSSL. Vejamos as conclusões do referido Parecer:

26. Os clubes de futebol profissionais, assim como outras entidades do desporto profissional, tem autonomia para adotar a estrutura organizacional e funcional que entenderem mais adequada ao desenvolvimento de suas atividades, consoante Art. 217, Inciso I da Constituição Federal.

27. Ainda que seja possível para uma entidade do desporto profissional adotar a forma de associação civil sem fins lucrativos, os princípios contidos no Art. 145, § 1º (Capacidade contributiva) e Art. 150, II (Vedação de tratamento desigual), ambos da Constituição Federal, nos levam entender que o Art. 27, § 13 da Lei nº 9.615, de 1998, afastou a aplicação das normas de isenção contidas no Art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, e nos artigos 13 e 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, para as entidades de desporto profissional, inclusive os clubes de futebol, logo, equivocado o entendimento firmado no Parecer 086/2012/CONJUR-ME/AGU, o qual entendeu pela incidência das normas de isenção.

10. Ocorre que após a manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional por meio do Parecer PGFN/CAT nº 2.567/2012, o Advogado-Geral da União aprovou o Parecer Nº 4/2013/DENOR/CGU/AGU, no qual fixou-se o entendimento de que a isenção de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, aplica-se às associações civis sem fins lucrativos que prestem serviço para quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, mesmo que realizem atividades profissionais.

11. Com a definição do tema pela aprovação do Advogado-Geral da União do Parecer Nº 4/2013/DENOR/CGU/AGU, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional passou a estar vinculada técnica e juridicamente a posição fixada no referido Parecer, por força do § 1º do art. 2º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

12. Após a manifestação acima mencionada, o Parecer PGFN/CAT nº 587/2013, embora tenha reconhecido a vinculação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ao entendimento aprovado pelo Advogado-Geral da União, chamou atenção para a ausência de aprovação pelo Presidente da República. Tal ausência afasta a vinculação dos demais órgãos do Ministério.

13. Em face da não vinculação, a Receita Federal continuou podendo não aplicar a isenção de que estamos tratando e constituindo créditos tributários em desfavor das associações de futebol profissional. Assim, os créditos constituídos continuaram a ser enviados a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e inscritos em dívida ativa da União, gerando questionamentos por parte dos contribuintes e contencioso sobre o tema, razão pela qual a Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da 1ª Região formulou os questionamentos a seguir colacionados:

- i) Nos termos do Parecer PGFN/CAT nº. 587/2013, o entendimento perfilhado no Parecer DENOR/CGU/AGU nº. 04/2013 deve ser seguido no âmbito da PGFN?
- ii) Em caso de resposta positiva ao item 01, as conclusões dos Pareceres PGFN/CAT nº. 1518/2012 e PGFN/CAT nº. 2567/2012 devem ser revisados/ajustados?
- iii) Em caso de resposta positiva ao item 02, entende-se aplicável regras de direito intertemporal para fins de gozo do benefício previsto no art. 15 da Lei nº. 9.532/97? Ou seja, o marco seria a data de vigência da nova redação do §13 do art. 27 da Lei 9.615/98 pela Lei 12.935/2011 (17/03/2011)?
- iv) Em caso de resposta positiva a ambos os questionamentos do item 03, restaria impossibilitado o benefício fiscal em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente à edição da Lei nº. 12.935/2011?
- v) No caso de reconhecimento da possibilidade de gozo do benefício pelas entidades de desporto profissional, inclusive clubes de futebol, a partir da edição da nova redação do §13 do art. 27 da Lei 9.615/98, ainda persiste a necessidade de observância dos demais requisitos legais previstos na Lei nº. 9.532/97, artigos 13/14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e demais regulamentos (e.g., artigos 14/15 da IN/SRF nº 1.700/17)?

14. Após formular os questionamentos e apresentar uma cuidadosa fundamentação, a Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da 1ª Região apresentou, nos termos do inciso IV do art. 3º da Portaria PGFN nº 1.005, de 30 de junho de 2009, proposta de solução de consulta com os fundamentos normativos nos seguintes termos:

- Sendo assim, na linha do ressaltado no **item 09¹ do Parecer DENOR/CGU/AGU nº. 04/2013** bem como pelo **item 06² da Solução de Consulta COSIT/RFB nº. 231/2018**, o gozo do **benefício fiscal do art. 15 da Lei nº. 9.532/97** c/c art. 13/14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, pelas entidades de prática desportiva, pressupõe:
- i. O seu enquadramento formal e material na qualidade de **associação sem fins lucrativos**;
 - ii. A efetiva vigência da nova redação do §13 do art. 27 da Lei 9.615/98 pela Lei nº. 12.935/2011. Ou seja, abrangeria tão-somente **fatos geradores ocorridos após 17 de março de 2011**;
 - iii. O **cumprimento dos demais requisitos legais** previstos na Lei nº. 9.532/97, nos art. 13 e art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e demais atos infralegais (e.g., IN/SRF nº 1.700/17P).

15. Na sua proposta de solução da própria consulta, de maneira perfeitamente adequada, a Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da 1ª Região tratou dos pressupostos para gozo da isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, buscando alinhar seu entendimento ao Parecer DENOR/CGU/AGU nº 04/2013.

II.1 - Da vinculação da PGFN aos entendimentos fixados pelo Advogado-Geral da União

16. O primeiro ponto de questionamento pela Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da 1ª Região diz respeito a aplicação do Parecer DENOR/CGU/AGU nº. 04/2013. Por força do § 1º do art. 2º da Lei

Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional se subordina técnica e juridicamente ao Advogado-Geral da União. O referido entendimento foi, inclusive, consignado no Parecer PGFN/CAT nº. 587/2013.

17. A partir do entendimento fixado no Parecer Nº 4/2013/DENOR/CGU/AGU, aprovado pelo Advogado-Geral da União, fica vinculada a atuação da PGFN, a qual não pode defender que se afaste a natureza de associação civil das entidades desportivas de futebol profissional que adotarem esse modelo jurídico, ou que a isenção não se aplica a tais hipóteses. Vejamos as conclusões do Parecer em questão:

8. Conclui-se, portanto:

- a) a isenção de que trata o art. 15 da Lei 9.532/98 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.

18. Assim, deve a PGFN reconhecer como legítimos os argumentos que adotarem os pontos da conclusão do Parecer Nº 4/2013/DENOR/CGU/AGU e buscarem para os clubes de futebol profissional que adotem a forma jurídica de associação civil a isenção de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

II.2 - Da revogação dos pareceres PGFN/CAT nº. 1518/2012 e PGFN/CAT nº. 2567/2012

19. O Parecer PGFN/CAT nº 1518/2012 tratou de minuta de decreto que pretendia regulamentar a Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, e apontou que as entidades de prática desportiva de futebol profissional, ainda que adotem a forma jurídica de associação, devem ser tributadas como sociedades empresárias. Vejamos um trecho do referido parecer sobre a questão:

26. O § 13 da Lei nº 9.615, de 1998, teve conferida nova redação, desta vez, pela Lei nº 12.395, de 2011. A equiparação às sociedades empresárias continuou constando do texto do aludido § 13, com a supressão apenas da parte final - "notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos". Todavia, a supressão dessa parte da redação não vedou a equiparação tributária com as sociedades empresárias, uma vez que a palavra "notadamente" apenas explicitava os efeitos da equiparação, que continua existindo, conforme se verifica do dispositivo em vigência: *"Para 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."* Juridicamente, portanto, entende-se que sob a ótica tributária/fiscal, as entidades desportivas profissionais, inclusive as de futebol profissional são equiparadas às sociedades empresárias.

27. Outra interpretação não faz sentido. Isto, porque não teria lógica, nem possibilidade jurídica, equiparar uma associação civil sem fins lucrativos, por exemplo, às sociedades empresárias apenas "para fins de fiscalização e controle", uma vez que as regras de tributação não são as mesmas. Para fiscalizar é preciso que se leve em conta, obviamente, as regras tributárias e fiscais atinentes à pessoa (física ou jurídica) que se está fiscalizando, porque de outra forma, como averiguar se aquela pessoa está cumprindo a legislação a ela aplicável? Assim, quando o comando do § 13 do art. 27 da Lei nº 9.615, de 1998, equipara as entidades em foco às sociedades empresárias e especifica que é para fins de "fiscalização e controle", claramente a Lei está dispondo que a equiparação também se aplica quanto à tributação. Raciocínio dissonante seria possível apenas se o dispositivo excetuasse os fins tributários/fiscais, o que não se configura. Dizendo de outra forma, para que o raciocínio fosse o inverso, a redação deveria dispor que *"para 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, exceto para fins(...)"*.

20. Por sua vez, o Parecer PGFN/CAT nº 2567/2012 tratou da controvérsia provocada pelo Ministério do Esporte. A Consultoria Jurídica do referido Ministério formulou o Parecer nº

086/2012/CONJUR-ME/CGU/AGU, cujo entendimento foi de que estava equivocada a interpretação que considerou não aplicável aos clubes de futebol profissional a isenções tributárias de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS. Após apontar que o § 13 do art. 27 da Lei nº 9.615, de 1998, equiparava as entidades de desporto profissional a sociedades empresárias e o entendimento sobre a questão deveria ter como fator de interpretação a capacidade contributiva e a geração de riqueza do desporto profissional, o parecer apresentou a seguinte conclusão:

27. Ainda que seja possível para uma entidade do desporto profissional adotar a forma de associação civil sem fins lucrativos, os princípios contidos no Art. 145, § 1º (Capacidade contributiva) e Art. 150, II (Vedação de tratamento desigual), ambos da Constituição Federal, nos levam entender que o Art. 27, § 13 da Lei nº 9.615, de 1998, afastou a aplicação das normas de isenção contidas no Art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, e nos artigos 13 e 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, para as entidades de desporto profissional, inclusive os clubes de futebol, logo, equivocado o entendimento firmado no Parecer 086/2012/CONJUR-ME/AGU, o qual entendeu pela incidência das normas de isenção.

21. Como exposto anteriormente, a PGFN está vinculada ao entendimento fixado pelo Advogado-Geral da União. Assim, deve-se entender como revogados tacitamente os pareceres PGFN/CAT nº 1518/2012 e PGFN/CAT nº 2567/2012, em virtude da posterior aprovação pelo AGU do Parecer Nº 4/2013/DENOR/CGU/AGU. Recomenda-se, ainda, a revogação expressa dos mencionados pareceres, uma vez que o conteúdo essencial deles foi superado pela manifestação da AGU.

II.3 - Do início da isenção do art. 15 da Lei nº 9.615, de 1998, e dos arts. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, para os clubes de futebol profissional

22. O terceiro questionamento apresentado pela Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da 1ª Região foi quanto ao início do período de alcance do benefício previsto no art. 15 da Lei nº 9.615, de 1998, para as entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais que adotem a forma jurídica de associação.

23. A Lei nº 12.395, de 16 de março de 2011, tem como marco inicial de sua vigência a publicação no diário oficial da União de 17 de março de 2011. Essa norma foi responsável por alterar o §13 do art. 27 da Lei nº 9.615, de 1998. Vejamos a transcrição da versão vigente e de sua predecessora:

VERSÃO VIGENTE

§ 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](#)).

REDAÇÃO REVOGADA

§ 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)

24. O entendimento de que as associações que exerçam atividades profissionais de prática desportiva podem gozar dos benefícios a que se referem o art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e os artigos 13 e 14 da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, decorre do entendimento firmado no Parecer Nº 4/2013/DENOR/CGU/AGU, o qual interpretou a legislação vigente como menos restritiva que a redação revogada. Observe-se o entendimento fixado no mencionado parecer:

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.

25. Mais recentemente, ratificando o entendimento do Parecer Nº 4/2013/DENOR/CGU/AGU e o

citando, a Solução de Consulta nº 231/Cosit, adotou o entendimento de que as entidades de prática desportiva profissional de futebol organizadas na forma de associação sem fins lucrativos podem ser beneficiadas pelo 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. Vejamos a conclusão da referida solução de consulta:

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;

26. A propriedade de produzir os efeitos no mundo fático para permitir que as entidades de prática desportiva profissional de futebol organizadas na forma de associação sem fins lucrativos possam ser beneficiadas pelo 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, passou a existir com o início da vigência da Lei nº 12.395, de 2011, ou seja, 17 de março de 2011, com a publicação da referida norma no diário oficial da União.

27. Por consequência, é possível já responder ao quarto questionamento apresentado pela Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da 1ª Região, quanto ao período em que a isenção tratada não poderia beneficiar as entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais que adotem a forma jurídica de associação. Com o início da vigência da Lei nº 12.395, de 2011, em 17 de março de 2011, é possível afirmar que os fatos geradores anteriores a referida data realizados pelas associações em questão se submetem normalmente as regras de tributação e não se beneficiam 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.

II.4 - Dos requisitos da isenção do art. 15 da Lei nº 9.615, de 1998, e dos arts. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001

28. Uma vez esclarecido que as entidades de prática desportiva profissional de futebol organizadas na forma de associação sem fins lucrativos podem ser beneficiadas pelo 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, cabe tratar dos requisitos para obter os referidos benefícios.

29. Os benefícios tributários em questão podem ser aproveitados pelas entidades de prática desportiva profissional, desde que sejam cumpridos os requisitos previstos em lei. Por força do próprio art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, além da forma jurídica de associação civil, as entidades devem: a) prestar os serviços para os quais houverem sido instituídas; b) os colocar à disposição do grupo de pessoas a que se destinam; e c) não ter fins lucrativos.

30. As entidades de prática desportiva profissional ainda devem cumprir com o disposto no art. 12, §2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e com os arts. 13 e 14, consoante § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997. Vejamos os dispositivos:

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](#))

[...]

§ 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; ([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;

[...]

Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.

Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no [art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996](#).

31. Ressalta-se que a Lei nº 12.868, de 15 de outubro de 2013, acresceu o art. 18-A a Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, para fazer constar requisitos adicionais para que as entidades façam jus ao benefício previsto 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. Vejamos o dispositivo legal:

Art. 18-A. Sem prejuízo do disposto no art. 18, as entidades sem fins lucrativos componentes do Sistema Nacional do Desporto, referidas no parágrafo único do art. 13, somente poderão receber recursos da administração pública federal direta e indireta caso: [\(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013\) \(Produção de efeito\) \(Vide Lei nº 13.756, de 2018\)](#)

I - seu presidente ou dirigente máximo tenham o mandato de até 4 (quatro) anos, permitida 1 (uma) única recondução; [\(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013\) \(Produção de efeito\)](#)

II - atendam às disposições previstas nas [alíneas “b” a “e” do § 2º e no § 3º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; \(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013\) \(Produção de efeito\)](#)

III - destinem integralmente os resultados financeiros à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais; [\(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013\) \(Produção de efeito\)](#)

IV - sejam transparentes na gestão, inclusive quanto aos dados econômicos e financeiros, contratos, patrocinadores, direitos de imagem, propriedade intelectual e quaisquer outros aspectos de gestão; [\(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013\) \(Produção de efeito\)](#)

V - garantam a representação da categoria de atletas das respectivas modalidades no âmbito dos órgãos e conselhos técnicos incumbidos da aprovação de regulamentos das competições; [\(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013\) \(Produção de efeito\)](#)

V - garantam a representação da categoria de atletas das respectivas modalidades no âmbito dos órgãos da entidade incumbidos diretamente de assuntos esportivos e dos órgãos e conselhos técnicos responsáveis pela aprovação de regulamentos das competições; [\(Redação dada pela Lei nº 13.756, de 2018\) \(Vigência\)](#)

VI - assegurem a existência e a autonomia do seu conselho fiscal; [\(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013\) \(Produção de efeito\)](#)

VII - estabeleçam em seus estatutos: [\(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013\) \(Produção de efeito\)](#)

a) princípios definidores de gestão democrática; [\(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013\) \(Produção de efeito\)](#)

b) instrumentos de controle social; [\(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013\) \(Produção de efeito\)](#)

c) transparência da gestão da movimentação de recursos; [\(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013\) \(Produção de efeito\)](#)

d) fiscalização interna; [\(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013\) \(Produção de efeito\)](#)

- d) mecanismos de controle interno; [\(Redação dada pela Lei nº 13.756, de 2018\) \(Vigência\)](#)
- e) alternância no exercício dos cargos de direção; [\(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013\) \(Produção de efeito\)](#)
- f) aprovação das prestações de contas anuais por conselho de direção, precedida por parecer do conselho fiscal; e [\(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013\) \(Produção de efeito\)](#)
- g) participação de atletas nos colegiados de direção e na eleição para os cargos da entidade; e [\(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013\) \(Produção de efeito\)](#)
- h) colégio eleitoral constituído de todos os filiados no gozo de seus direitos, observado que a categoria de atleta deverá possuir o equivalente a, no mínimo, 1/3 (um terço) dos votos, já computada a eventual diferenciação de valor de que trata o inciso I do caput do art. 22 desta Lei; [\(Incluído pela Lei nº 13.756, de 2018\) \(Vigência\)](#)
- h) colégio eleitoral constituído de representantes de todos os filiados no gozo de seus direitos, observado que a categoria de atleta deverá possuir o equivalente a, no mínimo, 1/3 (um terço) do valor total dos votos, já computada a eventual diferenciação de valor de que trata o inciso I do caput do art. 22 desta Lei; [\(Redação dada pela Lei nº 14.073, de 2020\)](#)
- i) possibilidade de apresentação de candidatura ao cargo de presidente ou dirigente máximo da entidade com exigência de apoio limitado a, no máximo, 5% (cinco por cento) do colégio eleitoral; [\(Incluído pela Lei nº 13.756, de 2018\) \(Vigência\)](#)
- j) publicação prévia do calendário de reuniões da assembleia geral e posterior publicação sequencial das atas das reuniões realizadas durante o ano; e [\(Incluído pela Lei nº 13.756, de 2018\) \(Vigência\)](#)
- k) participação de atletas nos colegiados de direção e no colégio eleitoral por meio de representantes de atletas eleitos diretamente e de forma independente pelos atletas filiados da entidade; e [\(Incluído pela Lei nº 13.756, de 2018\) \(Vigência\)](#)
- k) participação de atletas nos colegiados de direção e no colégio eleitoral por meio de representantes de atletas eleitos diretamente e de forma independente pelos atletas filiados da entidade, assegurado, ao menos, 1/5 (um quinto) de representação de cada sexo; [\(Redação dada pela Lei nº 14.073, de 2020\)](#)
- VIII - garantam a todos os associados e filiados acesso irrestrito aos documentos e informações relativos à prestação de contas, bem como àqueles relacionados à gestão da respectiva entidade de administração do desporto, os quais deverão ser publicados na íntegra no sítio eletrônico desta. [\(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013\) \(Produção de efeito\)](#)
- [...]
- § 4o A partir do 6o (sexto) mês contado da publicação desta Lei, as entidades referidas no caput deste artigo somente farão jus ao disposto no [art. 15 da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997](#), e nos [arts. 13 e 14 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001](#), caso cumpram os requisitos dispostos nos incisos I a VIII do caput [\(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013\) \(Produção de efeito\)](#)
- § 5º Ressalvado o disposto no inciso II do § 1º deste artigo, as exigências previstas nas alíneas g , h , i , j e k do inciso VII do caput deste artigo são exclusivas das entidades nacionais de administração do desporto. [\(Incluído pela Lei nº 13.756, de 2018\) \(Vigência\)](#)

32. Cumprindo todos os requisitos previstos na legislação, inclusive o disposto nos incisos I a VIII do art. 18-A da Lei nº 9.615, de 1998, as entidades de prática desportiva profissional que adotarem o modelo de associações civis farão jus as isenções previstas 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.

III

33. Diante dos argumentos delineados ao longo deste Parecer, com fundamento no art. 13 da Lei Complementar nº 73, de 1993, e no art. 28 do Decreto nº 9.745, de 2019, conclui-se que:

- a) a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional está vinculada, por força do § 1º do art. 2º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ao entendimento fixado no Parecer Nº 4/2013/DENOR/CGU/AGU, aprovado pelo Advogado-Geral da União, quanto a aplicação da isenção de que trata o art. 15 da Lei 9.532, de 1997, às associações civis sem fins lucrativos que sejam entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais, entidades de administração de desporto ou ligas em que se organizarem, desde

que adotem a forma jurídica de associação civil;

b) o s pareceres PGFN/CAT nº 1518/2012 e PGFN/CAT nº 2567/2012 foram revogados tacitamente pelo Parecer Nº 4/2013/DENOR/CGU/AGU, aprovado pelo Advogado-Geral da União, razão pela qual recomenda-se também sua revogação expressa;

c) as entidades de prática desportiva profissional de futebol organizadas na forma de associação sem fins lucrativos podem ser beneficiadas pelo 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, com o início da vigência da Lei nº 12.395, de 2011, ou seja, 17 de março de 2011, não sendo a referida legislação capaz de afastar a norma de tributação para fatos anteriores a referida data;

d) as entidades de prática desportiva profissional que adotarem o modelo de associações civis farão jus as isenções previstas 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, desde que cumpram os requisitos do próprio art. 15, do art. 12, §2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14, consoante § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, e ainda, o disposto nos incisos I a VIII do art. 18-A da Lei nº 9.615, de 1998; e

e) as orientações sobre o tema constantes nos sistemas da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional precisam ser atualizadas para incluir os esclarecimentos decorrentes do presente parecer.

34. Finalmente, proponho o encaminhamento à Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da 1ª Região e ciência a todas as projeções da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, nos termos da Portaria PGFN nº 1.005/2009.

Documento assinado eletronicamente

ÊNIO ALEXANDRE GOMES BEZERRA

Procurador da Fazenda Nacional

De acordo com o Parecer SEI nº 1991/2023/MF.

À consideração do Procurador-Geral Adjunto Tributário.

RILDO JOSÉ DE SOUZA

Coordenador de Assuntos Tributários

ANDRÉA MUSSNICH BARRETO

Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

Aprovo o Parecer SEI nº 1991/2023/MF.

Encaminhe-se à Procuradoria Regional da Fazenda Nacional da 1ª Região e às demais projeções da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, nos termos da Portaria PGFN nº 1.005/2009.

MOISÉS DE SOUSA CARVALHO PEREIRA

Procurador-Geral Adjunto Tributário

1. INDEXAÇÃO. CONSULTA 4.1 VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA; 4.2 APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA; 6.4.1 ISENÇÃO; 8.1.3.1 IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ; 8.2.2.5 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LÍQUIDO - CSLL; 8.2.2.6 CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS; 8.2.2.8 CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS.

2. SAJ:1.1.2.22. Não isenção de IRPJ/ CSLL para os clubes de futebol, por não serem entidades sem fins lucrativos, art. 15 da Lei nº 9.532/97



Documento assinado eletronicamente por **Énio Alexandre Gomes Bezerra da Silva, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 24/10/2023, às 10:46, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Rildo José de Souza, Coordenador(a)**, em 24/10/2023, às 13:59, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Andréa Müssnich Barreto, Coordenador(a)-Geral**, em 24/10/2023, às 15:31, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Moisés de Sousa Carvalho Pereira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 24/10/2023, às 15:52, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **34982500** e o código CRC **52705B6D**.