



Processo: SMF-43/2025

Recorrentes: Criciúma Esporte Clube e Autoridade Julgadora de Primeira Instância

Assunto: Impugnação de Notificação de Lançamento (Ação Fiscal 373/2024)

EMENTA: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS). PLANO “SÓCIO TORCEDOR”. INCIDÊNCIA RESTRITA À PARCELA EQUIVALENTE À RECEITA DE BILHETERIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE ENTRETENIMENTO (SUBITEM 12.11 DA LC 116/2003 E CÓDIGO TRIBUTÁRIO MUNICIPAL). PRIMAZIA DA REALIDADE ECONÔMICA. MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE NA AUSÊNCIA DE DOLO OU MÁ-FÉ. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA QUINQUENAL CONTADA DO FATO GERADOR (ART. 150, § 4º, CTN). RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. ERRO MATERIAL. REVISÃO DE OFÍCIO. RECURSOS VOLUNTÁRIO E DE OFÍCIO CONHECIDOS E DESPROVIDOS. LANÇAMENTO PARCIALMENTE MANTIDO.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do CMC, em sessão havida em 08/08/2025, por unanimidade de votos, em conformidade com a ata de julgamento, em CONHECER dos recursos voluntário e de ofício, para NEGAR-LHES provimento; RECONHECER, DE OFÍCIO a decadência parcial do crédito tributário; e, em razão da constatação de erro material, determinar a remessa dos autos à autoridade fiscal para a correspondente REVISÃO DE OFÍCIO.

Conselheiro: MOISÉS NUNES CARDOSO – RELATOR

RELATÓRIO

Criciúma Esporte Clube interpôs recurso voluntário contra a decisão singular que manteve a exigência do Imposto Sobre Serviços, formalizada por meio da Notificação de Lançamento nº 138823793, sobre parte das receitas provenientes do



programa “Sócio Torcedor”, relativas a fatos geradores ocorridos no período de 1º de janeiro de 2019 a 31 de agosto de 2024.

A fiscalização municipal, no âmbito da Ação Fiscal nº 373/2024, identificou divergências entre os valores de receita informados nos boletins financeiros da Federação Catarinense de Futebol e aqueles declarados pelo clube em suas Notas Fiscais de Serviço Eletrônicas (NFS-e). A partir da análise dos borderôs de diversas partidas, constatou-se que o clube auferiu receitas por meio do programa “Sócio Torcedor”, com a atribuição de um valor individual por acesso de torcedor aos jogos. Contudo, tais receitas não foram incluídas na base de cálculo do ISS declarada pelo contribuinte, que recolheu o imposto apenas sobre a venda de ingressos avulsos ao público em geral.

Em suas razões, o clube sustenta que as quantias recebidas por meio do programa “Sócio Torcedor”, tais como os planos Carvoeiro Black, Carvoeiro Ouro e Carvoeiro Bronze, caracterizam adesão associativa ou contribuições de associados, não correspondendo a uma efetiva prestação de serviço tributável; que tais receitas antecipadas dos sócios não deveriam compor a base de cálculo do ISS, por não se confundirem com venda de ingressos ao público em geral, sendo, segundo o clube recorrente, receitas de natureza diversa (vínculo associativo, e não relação de consumo); e, que a metodologia de cálculo da fiscalização estaria equivocada por não distinguir corretamente a origem das diversas receitas, devendo, ainda, serem afastados os consectários legais.

A autoridade fiscal, em sua réplica, refutou os argumentos do recorrente, sustentando que o programa “Sócio Torcedor”, na forma como implementado pelo clube, configura prestação de serviço na proporção das receitas que possibilitam o acesso dos torcedores aos eventos esportivos mediante contraprestação periódica, estando, portanto, sujeitos à incidência do ISS; que a relação estabelecida entre o clube e o “sócio torcedor” não é puramente associativa, mas sim contratual e onerosa, equivalendo, na prática, à comercialização antecipada de ingressos (ou direito de acesso aos jogos) em troca de pagamento mensal – ou seja, uma típica relação de consumo de serviços de entretenimento; que a fiscalização adotou critérios razoáveis e conservadores para apurar a base tributável omitida, tomando por base os boletins



financeiros fornecidos pela Federação Catarinense de Futebol e estimando de forma proporcional um valor de ingresso para cada sócio, de modo a calcular o ISS eludido. Ressaltou que o critério de valor médio por ingresso, inferior ao preço médio real apurado, beneficiou o contribuinte, evidenciando a moderação na autuação fiscal.

Encerrada a fase de instrução, a autoridade julgadora de primeira instância deu parcial provimento à impugnação, mantendo a exigência do ISS, ao reconhecer a ocorrência do fato gerador e validar a materialidade constatada pela ação fiscal municipal. Por outro lado, afastou a aplicação da multa qualificada de 50%, diante da ausência de comprovação de dolo específico voltado à sonegação fiscal, determinando, em substituição, a aplicação da multa ordinária prevista no art. 78 do Código Tributário Municipal, limitada ao percentual de 15%.

Por tratar-se de decisão que exonerou o contribuinte de valor superior a 500 (quinhentas) vezes a Unidade Fiscal do Município, a autoridade julgadora encaminhou o recurso de ofício cabível, nos termos do art. 152-A do Código Tributário Municipal.

É o relatório.

VOTO

O recurso voluntário deve ser conhecido.

A comunicação da decisão de primeira instância foi enviada eletronicamente ao contribuinte em 13 de março de 2025, data em que se iniciou a contagem do prazo de 15 (quinze) dias para a efetivação presumida da intimação eletrônica, nos termos da legislação aplicável. Considerando que o recurso voluntário foi interposto em 27 de março de 2025, constata-se que sua apresentação ocorreu dentro do prazo legal, sendo, portanto, tempestiva.

Assim, passo à análise do mérito.



Inicialmente, cabe destacar o tratamento dado pela legislação municipal à atividade em exame, qual seja, competições esportivas.

O Código Tributário Municipal (LC nº 287/2018) estabelece, em seu art. 235, que competições esportivas – físicas ou intelectuais, com ou sem a presença de espectadores – configuram serviços sujeitos ao ISS, previstos no subitem 12.11 da lista de serviços, categorizado dentre os “serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres”.

Em outras palavras, eventos esportivos, como partidas de futebol, realizados por entidades com fins econômicos, **são atividades inseridas no campo da tributação do Imposto Sobre Serviços.**

A base de cálculo do imposto, conforme prevê o art. 242 do CTM, é o preço do serviço, aplicando-se a ela a alíquota correspondente à lista anexa do art. 235, que, neste caso, é de 3% (três por cento). Ou seja, todo valor pago pelo usuário em razão da prestação do serviço de entretenimento irá integrar a base tributável do ISS, ressalvadas apenas as exceções legais.

No caso de espetáculos esportivos, o preço do serviço abrange não apenas a venda unitária de ingressos avulsos, mas também quaisquer outras formas de contraprestação pecuniária pelo acesso do público ao evento.

O próprio clube reconhece que há a incidência de ISS sobre sua atividade, tanto que já tributa e recolhe regularmente o imposto sobre a bilheteria de ingressos para não sócios, o que demonstra a natureza tributável da atividade de disponibilização do acesso a eventos esportivos, sobre o que não há qualquer controvérsia.

A questão suscitada pelo recorrente, portanto, reside em saber se as receitas auferidas pelo Criciúma Esporte Clube por meio dos planos denominados “Sócio Torcedor”, quando possibilitem o acesso aos jogos aos torcedores, podem ou não ser incluídas na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços.



Consta dos autos que, por meio dos planos do programa “Sócio Torcedor” os contratantes efetuavam o pagamento de uma mensalidade e, em contrapartida, fruía de determinados benefícios, como descontos em estabelecimentos parceiros e, no caso dos planos **Carvoeiro Black e Carvoeiro Ouro, acesso a todos os jogos do Criciúma Esporte Clube realizados no estádio Heriberto Hülse**. No plano Carvoeiro Black, o torcedor tinha acesso às cadeiras com lugares marcados; no Carvoeiro Ouro, o acesso era à arquibancada. Já no plano Carvoeiro Bronze e o pagamento feito pelo Sócio Patrimonial não dava o direito de acesso aos jogos.

Por meio dos planos Carvoeiro Black e Carvoeiro Ouro, assim, o clube auferia de forma antecipada receita decorrente de contraprestação pecuniária direta pela fruição do serviço de entretenimento, consistente no acesso às partidas. Tal circunstância afasta integralmente a caracterização dessas receitas como contribuição associativa espontânea, uma vez que a prestação do serviço, configurada como obrigação de fazer, era inequívoca, exigível e diretamente atrelada ao pagamento mensal realizado pelo torcedor.

O fato de o clube ter passado a auferir antecipadamente a receita da venda dos ingressos, mediante a adoção dos referidos planos, não tem o condão de descaracterizar a natureza tributável do acesso aos jogos, que permanece configurado como prestação de serviço sujeita à incidência do ISS.

Com efeito, a incidência do imposto independe da forma ou denominação atribuída à contraprestação pecuniária. Conforme estabelece tanto a legislação local quanto a Lei Complementar nº 116/2003, não importa o nome conferido à operação pelo contribuinte, **se, em sua essência, ela constitui remuneração por serviço prestado**.

É certo que o valor integral dos planos “Sócio Torcedor” não pode ser considerado, de forma indiscriminada, como base de cálculo do imposto municipal. Contudo, a parcela dessas receitas que corresponda, de maneira objetiva e identificável, ao acesso do torcedor aos jogos – equivalente, portanto, à receita de bilheteria – configura prestação onerosa de serviço de entretenimento, sujeita à



incidência do ISS, nos termos do subitem 12.11 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

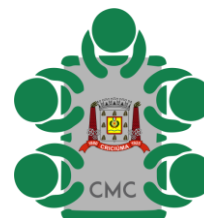
Nos termos do princípio da primazia da realidade econômica, a substância dos fatos deve prevalecer sobre a forma meramente contábil ou jurídica adotada. Dessa forma, ainda que o clube registre tais receitas sob a rubrica de “receita antecipada” ou “contribuição associativa”, deve prevalecer a realidade material da operação: a existência de uma prestação de serviço vinculada ao pagamento, cuja natureza jurídica é tributável.

E o que se extrai dos autos é que a fiscalização municipal atuou em conformidade com esse princípio, ao buscar identificar, para além da classificação formal adotada pelo contribuinte, a essência econômica da operação praticada, caracterizando corretamente o fato gerador do ISS com base na efetiva prestação de serviço de entretenimento.

A partir dos boletins financeiros/borderôs eletrônicos emitidos pela Federação Catarinense de Futebol para cada partida, a fiscalização municipal identificou que o clube recorrente informava as receitas oriundas dos planos “Sócio Torcedor”, com atribuição individual do preço do ingresso para cada sócio pagante, evidenciando, assim, a vinculação direta dessas receitas à venda antecipada de ingressos para os jogos.

A autoridade fiscal, ao identificar essa classificação nos borderôs, correlacionou essas receitas – declaradas e quantificadas pelo próprio contribuinte – às entradas efetivas nos jogos.

Importante ressaltar que foi o próprio clube quem atribuiu valor aos ingressos como componente das quantias pagas pelos torcedores dos planos “Sócio Torcedor”, ao declarar expressamente tais valores como receita da respectiva partida nos borderôs da FCF. Esses montantes, sem dúvida, expressam o preço do serviço e se caracterizam como a contraprestação onerosa da atividade de organização e realização de espetáculos desportivos pelo clube recorrente. Por esta razão, estes valores devem compor a base de cálculo do ISS – ainda que exclusivamente na parcela efetivamente



vinculada ao acesso aos jogos –, pois equivalem ao valor de bilheteria atribuído aos torcedores “sócios” do clube no dia do evento.

A título de ilustração, toma-se como exemplo o borderô eletrônico da partida realizada pela Copa do Brasil entre Criciúma e Bahia, ocorrida no dia 23 de maio de 2024:



FEDERAÇÃO CATARINENSE DE FUTEBOL

Borderô Eletrônico

Nº: 29.235

Campeonato: COPA DO BRASIL 2024

Jogo: 3 - CRICIÚMA x BAHIA Data: 23/05/2024 - Hora:

Mandante: CRICIÚMA - CNPJ: 83.663.781/0001-21

Visitante: BAHIA - CNPJ: 15.193.923/0001-84

RECEITAS

LOCALIDADE	À VENDA	DEVOLVIDOS	VENDIDOS	PREÇO	ARRECAÇÃO (R\$)
ARQUIBANCADA	103	0	103	200,00	20.600,00
ARQUIBANCADA - MEIA	158	0	158	100,00	15.800,00
SÓCIOS + CREDENCIAIS (RECEITA ANTECIPADA)	13.081	0	13.081	20,00	261.620,00
MENORES	545	0	545	0,00	0,00
NAO PAGANTES	429	0	429	0,00	0,00
	14.316	0	14.316		298.020,00

Em função desta partida, o clube emitiu corretamente suas notas fiscais de serviço relativas aos valores da venda de ingressos identificados no borderô como “ARQUIBANCADA” (R\$ 20.600,00) e “ARQUIBANCADA – MEIA” (R\$ 15.800,00), submetendo à tributação do ISS o valor de R\$ 36.400,00.

Vê-se que neste mesmo borderô eletrônico, o clube informou auferir receitas pelo acesso de cada sócio através do programa “Sócio Torcedor”, identificadas sob a rubrica “SÓCIOS + CREDENCIAIS (RECEITA ANTECIPADA)” no montante de R\$ 261.620,00, atribuindo um valor médio de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada um dos 13.081 torcedores que ingressam no estádio. Mas em relação a esta receita, **o clube não emitiu nota fiscal de serviços nem ofereceu o valor à tributação do ISS.**



O que a fiscalização municipal fez – e, no meu entendimento, com acerto – foi submeter à incidência do Imposto Sobre Serviços esta parcela da receita que, embora não tenha sido originalmente tributada, corresponde de forma inequívoca ao fato gerador do tributo, consistente na prestação onerosa do serviço de acesso dos torcedores pagantes aos jogos do Criciúma E. C.

Evidentemente, ainda que parte dos planos de “Sócio Torcedor” preveja benefícios acessórios, como descontos em parceiros comerciais, no caso dos planos Carvoeiro Black e Carvoeiro Ouro o acesso aos jogos é a principal vantagem contratada.

Ressalte-se, assim, que não houve por parte da fiscalização qualquer tentativa de tributar o valor integral das mensalidades. O lançamento limitou-se à fração das receitas relacionadas à bilheteria de jogo, conforme informado pelo próprio clube nos borderôs eletrônicos.

Isto é, houve a tributação apenas parcial da receita obtida pelo clube com os planos Carvoeiro Black e Carvoeiro Ouro e sequer foram tributadas quaisquer receitas oriundas dos planos Carvoeiro Bronze ou as contribuições de Sócio Patrimonial.

A metodologia adotada pela fiscalização, portanto, foi precisa e proporcional.

Com base nos boletins financeiros da Federação Catarinense de Futebol, a fiscalização isolou a parcela da receita correspondente ao acesso aos jogos e utilizou, para fins de apuração do ISS, o valor médio atribuído unilateralmente pelo próprio clube como preço de cada ingresso dos sócios no estádio Heriberto Hülse – valor esse significativamente inferior ao custo efetivo do ingresso embutido nas mensalidades dos planos de “Sócio Torcedor”.

Os dados constantes dos autos confirmam que não houve a tributação integral dos planos “Sócio Torcedor”:



Ano	Tipo de Receita	Valor Declarado pelo Clube – Mensalidade de Sócios (R\$)	Base de Cálculo ISS Apurada pela Fiscalização (R\$)	Percentual da Base Apurada sobre o Total Declarado
2019	Mensalidades “Sócio Torcedor”	2.568.404,26	2.195.185,00	85,46%
2020		1.634.214,22	216.120,00	13,22%
2021		1.416.898,16	230.845,00	16,29%
2022		7.320.559,63	5.347.525,00	73,04%
2023		15.063.328,19	7.428.950,00	49,31%
2024		12.088.125,19	7.714.150,00	63,81%

O recorte realizado comprova que a tributação incide exclusivamente sobre a fração correspondente à efetiva prestação de serviço de entretenimento, relativo à bilheteria do clube, sem abranger valores relativos a outros benefícios oferecidos pelos planos.

A opção da fiscalização pelo valor médio por ingresso – calculado com base no montante atribuído unilateralmente pelo próprio clube e em patamar inferior ao que se estimaria a partir das mensalidades dos planos – não implicou qualquer prejuízo ao recorrente. Ao contrário, resultou em apuração mais benéfica, revelando atuação pautada pelos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

O próprio Estatuto do Torcedor (Lei nº 10.671/2003) corrobora o procedimento ao prever, em seu art. 3º, que o clube mandante é fornecedor de serviços, e o torcedor é seu consumidor. O art. 13 da mesma lei reforça essa relação de consumo no contexto da presença em estádios.

Sob esta ótica, não há diferença material entre o torcedor que adquire ingresso avulso e aquele que, por meio de mensalidade, garante o acesso aos jogos. Ambos pagam para usufruir de um serviço, que é a participação no espetáculo esportivo.



Assim, a alegação de inexistência de prestação de serviço nos planos “Sócio Torcedor” não se sustenta. Trata-se de consumo oneroso, e não de vínculo associativo tradicional.

A designação “sócio” também não altera a natureza jurídica da relação, que, na realidade econômica, é contratual, comercial e tributável. O torcedor não exerce funções típicas de associado de entidade civil (como votar, deliberar ou gerir), mas sim adquire um pacote de vantagens, cujo principal atrativo é o acesso aos espetáculos esportivos.

Os demais benefícios – como acesso a conteúdos, descontos ou brindes – são meramente acessórios e não descaracterizam o núcleo da prestação: o serviço de entretenimento.

Trata-se, portanto, de um típico “fazer oneroso” em favor de terceiro, inserido no conceito de serviço para fins de incidência do ISS, nos termos do subitem 12.11 da Lista da Lei Complementar nº 116/2003.

Outro aspecto que reforça a procedência da autuação é a conduta contraditória adotada pelo contribuinte quanto ao tratamento das receitas oriundas dos planos “Sócio Torcedor” em distintas esferas tributárias. Conforme se verifica nos borderôs, tais valores foram registrados sob a rubrica “SÓCIOS + CREDENCIAIS (RECEITA ANTECIPADA)” e incluídos pelo próprio clube na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), submetendo-os à alíquota de 5%, nos termos do art. 22, § 6º, da Lei nº 8.212/1991. No entanto, ao apurar o ISS, o contribuinte adotou entendimento oposto, excluindo essas mesmas receitas da base de cálculo do tributo municipal.

Tal postura revela manifesta incoerência: não se pode, ao mesmo tempo, reconhecer que tais valores integrem a receita decorrente da atividade de promoção de espetáculos esportivos – para fins de contribuição previdenciária – e negar sua natureza de contraprestação por serviço prestado, quando se trata da incidência do ISS.



É certo que as bases de cálculo da CPRB e do ISS possuem naturezas distintas. Contudo, no presente caso, não há divergência material que justifique tratamento diferenciado, uma vez que a receita foi auferida exclusivamente no exercício da atividade de prestação de serviços de entretenimento, devendo, por conseguinte, ser considerada tanto para fins de CPRB quanto para a apuração do ISS.

Também uma análise acurada das jurisprudências correlacionadas ao presente caso – notadamente aquelas referentes aos clubes paulistanos – revela que a interpretação ali adotada não é favorável ao clube recorrente e não servem de amparo para afastar a exigência fiscal em tela.

Vale registrar que a jurisprudência tem discernido situações em que os programas de “Sócio Torcedor” podem, em tese, não configurar serviço tributável, por exemplo, quando se limitam a conceder vantagens indiretas ou descontos na compra de ingressos, sem incluir diretamente o ingresso no pacote. Nesses casos específicos, entende-se que o ISS incidirá apenas no momento da venda do ingresso com desconto, e não sobre a taxa do programa em si.

Foi o que se viu na decisão do Egrégio Tribunal de Justiça de São Paulo, no caso do programa “Avanti” da **Sociedade Esportiva Palmeiras** (Apelação Cível 1041627-75.2018.8.26.0053), em que se considerou que o plano de sócio torcedor, **restrito a oferecer preferências e preços reduzidos na aquisição de ingressos**, não configurava por si só uma prestação autônoma de serviço tributável. Da ementa do acórdão, extrai-se o seguinte trecho representativo do entendimento firmado:

“[...] o chamado ***plano sócio torcedor avanti*** confere aos participantes vantagens e descontos mediante contraprestação pecuniária, **independentemente do acesso às competições**, cujas receitas são obtidas por adesão, mas enquadradas pelo Fisco Municipal no subitem 12.11, da lista de serviços contida na Lei Municipal nº 13.701/2003 (*Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador*); contudo, sem subsunção da norma ao fato, até porque, inexistente prestação de serviço nessa atividade”.

Essa hipótese, entretanto, não se confunde com a situação ora analisada.



No presente caso, ficou comprovado que os planos Carvoeiro Black e Ouro **incluíam o próprio acesso (ingresso) às partidas**, e não meramente descontos ou vantagens acessórias.

Ou seja, aqui a mensalidade do “Sócio Torcedor” engloba o serviço principal de permitir a entrada nos jogos, diferenciando-se de um simples clube de vantagens.

Também o caso do **Sport Club Corinthians Paulista** (Apelação Cível nº 1041988-92.2018.8.26.0053¹), apresenta distinções cruciais. A decisão destacada refere-se a receitas como royalties, patrocínios e cessão de direitos, além do programa “Fiel Torcedor”.

Contudo, o programa “Fiel Torcedor” do Corinthians não garante igualmente acesso irrestrito aos jogos, pois só oferece descontos condicionais na aquisição de ingressos. A própria decisão judicial mencionou que o programa não estava diretamente vinculado a competições esportivas ou ao acesso garantido. Além disso, a decisão manteve a cobrança de ISS sobre a receita de bilheteria.

Esta distinção fática é vital, pois os planos Carvoeiro Black e Carvoeiro Ouro do Criciúma Esporte Clube garantem acesso direto e reservado aos jogos,

¹ APELAÇÃO - AÇÃO ORDINÁRIA - ISSQN – Demanda visando à declaração de inexigibilidade do ISSQN sobre as seguintes receitas: direitos de TV; royalties/licenciamento da marca; licenciados; chute inicial – taxa de franquia; franqueados; patrocínios; loteria esportiva; locações; parceria; acesso do memorial; eventos sociais e estacionamento; bilheteria de jogos; receitas – Fiel Torcedor; cartão afinidade, bem como a nulidade dos autos de infração impugnados em razão da ilegitimidade da retificação de ofício de parte dos autos de infração lavrados (violação ao artigo 149 do CTN); equivocada realização de novo lançamento tributário referente ao recolhimento a menor de Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos; erro na adoção de base de cálculo de ISSQN – Cabimento Parcial – Violação ao art. 149 do CTN, uma vez que ocorreu “erro de direito” em relação aos Autos de nºs 67.135.676, 67.135.722 e 67.135.730 – Não incidência do ISS em relação à maioria das autuações, uma vez que não consistem em prestações de serviços – Multa – Não incidência de multa em relação aos Autos de Infração que alteraram de ofício, o enquadramento equivocado dos serviços - Sentença reformada em parte – Recursos do autor e da Municipalidade parcialmente providos. (TJSP; Apelação Cível 1041988-92.2018.8.26.0053; Relator (a): Wanderley José Federighi; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 6ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 28/04/2022; Data de Registro: 06/05/2022)



caracterizando uma prestação de serviço de acesso ao espetáculo, na quantia mensurável que corresponde à bilheteria.

No caso envolvendo o **São Paulo Futebol Clube**, o entendimento da 14ª Câmara de Direito Público do TJSP (Apelação Cível nº 1012577-67.2019.8.26.0053, j. 12/11/2020) foi no sentido de que a realização de partidas, quando o clube detém o mando de campo, configura prestação de serviço pelo qual incide o ISS.:

Também não prospera a alegada inexigibilidade do imposto sobre as receitas de bilheteria obtidas com a venda de ingressos na sede da agremiação esportiva, quando esta detém o mando de campo, por força da tipificação do item 12.11 da lista de serviços (...). A obrigação de fazer configura prestação de serviço para acesso físico à partida de futebol, como bem imaterial até então inexistente. (...). Ainda que a agremiação alegue não prestar tais serviços porque os torneios são organizados por federações e confederações, o fato tributável recai exatamente na realização das atividades necessárias à realização dos jogos em seu estabelecimento, cujas receitas auferidas são inerentes ao exercício do poder delegado de mando de campo.

Ainda, quanto ao plano “Sócio Torcedor”, o entendimento foi de que a incidência tributária deveria ser afastada exclusivamente em razão de se tratar de um clube de vantagens, cuja adesão não garante, de forma direta e imediata, o acesso a eventos esportivos, mas apenas benefícios indiretos e descontos para eventual aquisição de ingressos:

TRIBUTÁRIO - APELAÇÃO - AÇÃO ANULATÓRIA - ISS E MULTAS - EXERCÍCIOS DE 2010 A 2014 - MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Sentença que julgou parcialmente procedente a ação. Recursos interpostos por ambas as partes. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA DOS FUNDAMENTOS DA SENTENÇA - INOCORRÊNCIA - Sentença que reconheceu a não incidência do ISS sobre parte das atividades discutidas - Município que, em suas razões, defende a incidência do tributo - Fundamentos da sentença devidamente impugnados. NULIDADE DOS LANÇAMENTOS - INOCORRÊNCIA - [...] PROGRAMA "SÓCIO TORCEDOR" - Programa de relacionamento e benefícios administrado pelo autor, que proporciona ao aderente um conjunto de vantagens mediante o pagamento de uma taxa que pode ser mensal, semestral ou anual (fls. 1.558/1.559) - O Município enquadrando as receitas decorrentes da taxa de adesão ao programa no subitem 12.11 da lista de serviços contida na Lei Municipal nº 13.701/2003 (12.11 - Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador) - Contudo, verifica-se que tais



receitas não estão vinculadas à realização das competições esportivas, tratando-se apenas de condição para o gozo dos benefícios oferecidos pelo programa, independentemente do acesso do aderente às competições - Ademais, observa-se do regulamento de fls.

1.558/1.576 que o programa, por si só, não oferece qualquer serviço a ser tributado pelo ISS, mas apenas vantagens e descontos, além de eventuais produtos, a depender do plano escolhido - Com isso, afasta-se a incidência do tributo sobre as receitas decorrentes da adesão ao programa "Sócio Torcedor" - Sentença reformada nesse ponto. [...] CADEIRAS CATIVAS - O autor alega que as receitas da rubrica "cadeiras cativas" não estariam sujeitas à incidência do ISS, por se tratar de reembolso de despesas para a conservação das cadeiras, que foram comercializadas mediante título pelo qual os adquirentes assumem a propriedade e a posse dos assentos - Ocorre que a conservação das cadeiras consiste em serviço tributável, e o autor deixou de produzir provas a fim de demonstrar que os valores recebidos correspondem a mero ressarcimento, e não constituindo propriamente receitas - Cobrança mantida - Sentença reformada nesse ponto. RECEITAS DE BILHETERIA - As receitas de bilheteria provêm da venda de ingressos dos jogos em que o autor exerce o mando de campo - Atividade que foi enquadrada pelo Fisco no subitem 12.11 da lista de serviços contida na Lei Municipal nº 13.701/2003 (12.11 - Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador) - Serviço que permite ao interessado adentrar ao local onde vai ser disputado o jogo, mediante o pagamento de ingresso. [...] (TJSP; Apelação Cível 1012577-67.2019.8.26.0053; Relator (a): Eurípedes Faim; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 6ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 12/11/2020; Data de Registro: 12/11/2020)

Tal entendimento judicial espelha-se perfeitamente na situação do **Criciúma E. C.:** o clube, ao promover os jogos em seu estádio e auferir vantagem econômica com a presença do público, age como prestador de serviço de entretenimento, sendo irrelevante se a receita provém de bilheteria tradicional ou de parcela da mensalidade auferida com os planos de sócios.

Em todos os casos, existe um preço pago pelo usuário para fruir do serviço, e é sobre esse preço que incide o ISS.

Em conclusão, verifica-se que os precedentes invocados pelo contribuinte não são aplicáveis ao presente caso, seja por diferenças fáticas substanciais na



natureza das receitas ou dos programas de “Sócio Torcedor”, seja por confirmarem a tese da autoridade fiscal.

Ao contrário, a análise jurisprudencial demonstra que a legitimidade da tributação pelo ISS se mantém quando o objeto principal é a bilheteria dos jogos.

Assim, a coerência impõe que a parcela da receita dos planos de “Sócio Torcedor” correspondente ao acesso aos jogos (equivalente à bilheteria) seja tratada da mesma forma que a receita de bilheteria avulsa, sobre a qual o clube já emite documentos fiscais e recolhe o ISS.

Desse modo, com base na análise exaustiva dos fatos apresentados e do arcabouço jurídico aplicável, conclui-se que a parcela das receitas provenientes dos planos de “Sócio Torcedor” – na medida em que franqueiam ao torcedor o acesso direto aos eventos esportivos – corresponde de fato, à receita de bilheteria, configurando prestação de serviço sujeita à incidência do Imposto Sobre Serviços.

Forte nestas razões, **voto pelo conhecimento e desprovemento do recurso voluntário**, mantendo a incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS) sobre a parcela das receitas auferidas por meio dos planos “Sócio Torcedor” que, na prática, equivalem às receitas de bilheteria do clube, em decorrência do acesso dos torcedores aos espetáculos esportivos.

De outra ponta, passando à análise ao recurso de ofício, entendo que a decisão de primeira instância merece ser mantida, tendo agido a autoridade julgadora com acerto ao afastar a multa qualificada por dolo e aplicar, em substituição, a multa ordinária.

Conforme entendimento já pacificado por este Conselho, a aplicação da multa qualificada de 50%, prevista no art. 78-A da Lei Complementar nº 287/2018, exige a **comprovação inequívoca de dolo específico de fraude, sonegação ou conluio**, o que não se verifica no presente caso.



A mera divergência de interpretação quanto à legislação tributária – ainda que resulte na omissão do pagamento do tributo – não autoriza a presunção de conduta dolosa por parte do contribuinte. O dolo de sonegação não se presume; exige demonstração objetiva por parte da autoridade fiscal, o que, na hipótese dos autos, não ocorreu.

Dessa forma, **voto pelo conhecimento e desprovemento do recurso de ofício**, a fim de manter a decisão de primeira instância que afastou a multa qualificada e aplicou a penalidade ordinária prevista no art. 78 do Código Tributário Municipal.

Todavia, cumpre, ainda, analisar outras duas questões relevantes.

Em primeiro, considerando que a Notificação de Lançamento foi lavrada em 09 de outubro de 2024, **entendo que a constituição do crédito tributário está parcialmente fulminada pela decadência.**

Nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, no qual tenha havido pagamento antecipado pelo sujeito passivo, o prazo para que a Fazenda Pública efetue o lançamento de ofício é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Consoante entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça, **o pagamento parcial do tributo caracteriza antecipação válida**, sendo suficiente para atrair a regra do art. 150, § 4º do CTN, que fixa o prazo decadencial em cinco anos contados da data do fato gerador, ainda que o montante recolhido tenha sido inferior ao efetivamente devido.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça já assentou que:

“[...] uma vez efetuado o pagamento parcial antecipado pelo contribuinte, a decadência do direito de constituir o crédito tributário é regida pelo art. 150, § 4º, do CTN, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação.” (AgRg no REsp 1.546.795/CE, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 23/09/2015).



Na hipótese vertente, verifica-se dos autos que, durante o período fiscalizado, o contribuinte realizou recolhimentos parciais do ISS, o que atrai a aplicação da regra supracitada aos períodos correspondentes, especialmente por não se verificar fraude, dolo ou simulação.

Assim, no que diz respeito aos fatos geradores ocorridos entre **01/01/2019 e 08/10/2019**, é forçoso reconhecer a ocorrência da decadência, uma vez ultrapassado o quinquênio legal contado da ocorrência dos fatos geradores até a constituição do crédito tributário em 09/10/2024.

Importa destacar que o início do procedimento fiscal, por meio da lavratura de Termo de Início de Fiscalização ou qualquer outro expediente preparatório, não possui o condão de interromper ou suspender o prazo decadencial.

Ademais, tratando-se de matéria de ordem pública e de causa extintiva do crédito tributário (CTN, art. 156, V), a decadência pode e deve ser reconhecida de ofício pela instância administrativa, independentemente de provocação da parte interessada.

Por este motivo, **reconheço, de ofício, a decadência dos créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos entre 01/01/2019 e 08/10/2019**, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, mantendo hígido, por conseguinte, o lançamento quanto ao período compreendido entre 09/10/2019 e 31/08/2024.

Por fim, constato a ocorrência de singelo **erro material** na apuração realizada pela autoridade fiscal. Consta da autuação fiscal que a soma da base apurada totalizou R\$ 1.057.880,00, relativamente à competência de 06/2023; contudo, ao somar as receitas declaradas nos borderôs das partidas realizadas no referido mês, obtém-se o montante de R\$ 885.260,00, proveniente dos jogos do Criciúma E. C. contra Atlético-GO, em 02/06/2023 (R\$ 270.880,00), Juventude, em 08/06/2023 (R\$ 376.700,00) e CRB, em 27/06/2023 (R\$ 237.680,00), todos válidos pela Série B do Campeonato Brasileiro. Tal divergência autoriza o **encaminhamento dos autos à autoridade fiscal** para que promova, de ofício, a revisão do lançamento, nos termos do art. 159-A do CTM, razão pela qual determino a adoção da referida providência.



DECISÃO

O Conselho Municipal de Contribuintes, por unanimidade, decidiu conhecer e negar provimento aos recursos voluntário e de ofício; reconhecer de ofício a decadência parcial do crédito tributário; e determinar o encaminhamento dos autos à autoridade fiscal para, de ofício, promover a correção de erro material, nos termos do voto do relator, *confirmando em parte a decisão de primeira instância e mantendo parcialmente a notificação fiscal*.

VOTAÇÃO

<u>MOISÉS NUNES CARDOSO – RELATOR</u>	<u>PROVIMENTO</u>
<u>FERNANDA WÜLFING – CONSELHEIRA</u>	<u>PROVIMENTO</u>
<u>EDEMAR SORATTO – CONSELHEIRO</u>	<u>PROVIMENTO</u>
<u>FELIPE BORUSIEWICK TAVARES – CONSELHEIRO</u>	<u>PROVIMENTO</u>

INTIMAÇÃO PARA CUMPRIMENTO DA DECISÃO

As decisões do CMC são definitivas, desta forma, caso haja débitos pendentes, os mesmos deverão ser regularizados no prazo de 10 (dez) dias, conforme preceituam os arts. 163 e 164 do CTM regulamentado pelo arts. 50 e 51, do Decreto SF/nº 1.325/18, sob pena de inscrição na dívida ativa e consequente medidas de cobranças administrativa ou judicial.

Os autos serão remetidos ao Setor de Arrecadação/Dívida ativa, pertencentes a Secretaria da Fazenda, para fins de cumprir a decisão.

Moisés Nunes Cardoso
Conselheiro Relator

Luiz Fernando Cascaes
Presidente do CMC