



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720554/2016-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-006.137 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2019
Recorrente MULTIPLUS S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2012

CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE BRASILEIRA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE. INEXISTÊNCIA DE EFEITOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS.

Os ajustes contábeis efetuados em decorrência do processo de convergência da Contabilidade Brasileira às normas internacionais de contabilidade não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições e nem ter quaisquer outros efeitos tributários, razão pela qual é obrigatória a utilização, para fins tributários, dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007; por conseguinte, é indevido o diferimento da tributação das receitas obtidas na comercialização de direitos de resgate de prêmios, para o momento do resgate de pontos acumulados no âmbito do programa de fidelização de clientes.

PROGRAMAS DE FIDELIDADE COM CLIENTE. PROVISÃO PARA CUSTOS DE RESGATES FUTUROS.

Assumida a obrigação quanto ao futuro resgate de prêmios no âmbito do programa de fidelização de clientes, com a exigência de recursos financeiros para tal fim, e a possibilidade de se estimar o valor desses gastos futuros com suficiente segurança, cabe constituir-se provisão para custos dos gastos futuros, com base em fundamentação estatística, levando-se em consideração os prêmios com maior probabilidade de resgate e a expectativa de pontos não resgatados (breakage).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012

CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE BRASILEIRA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE. INEXISTÊNCIA DE EFEITOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS.

Os ajustes contábeis efetuados em decorrência do processo de convergência da Contabilidade Brasileira às normas internacionais de contabilidade não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições e nem ter quaisquer outros efeitos tributários, razão pela qual é obrigatória a utilização, para fins

tributários, dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007; por conseguinte, é indevido o diferimento da tributação das receitas obtidas na comercialização de direitos de resgate de prêmios, para o momento do resgate de pontos acumulados no âmbito do programa de fidelização de clientes.

PROGRAMAS DE FIDELIDADE COM CLIENTE. PROVISÃO PARA CUSTOS DE RESGATES FUTUROS.

Assumida a obrigação quanto ao futuro resgate de prêmios no âmbito do programa de fidelização de clientes, com a exigência de recursos financeiros para tal fim, e a possibilidade de se estimar o valor desses gastos futuros com suficiente segurança, cabe constituir-se provisão para custos dos gastos futuros, com base em fundamentação estatística, levando-se em consideração os prêmios com maior probabilidade de resgate e a expectativa de pontos não resgatados (breakage).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior, que lhe davam provimento. O conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima acompanhou o relator pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hécio Lafeté Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior. Ausente o conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra a contribuinte acima identificada, constituindo crédito tributário decorrente do PIS/Cofins, com origem nos períodos

de apuração compreendidos no ano-calendário de 2012, no valor total de R\$ 48.873.356,92, incluídos juros de mora e multa de ofício.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, passamos a transcrever o Relatório da decisão de primeira instância administrativa:

Trata este processo administrativo de Autos de Infração relativos à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, código de receita 6656, e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, código de receita 5477, de todos os períodos de apuração do ano-calendário 2012, à exceção de Outubro/2012, formalizando as exigências a seguir discriminadas, com valores expressos em reais:

(...)

O procedimento encontra-se respaldado pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 08.1.90.00-2015-01694-2, destinado à verificação do cumprimento das obrigações tributárias relativas às mencionadas contribuições, no ano-calendário de 2012.

Basicamente, os lançamentos decorrem de diferenças entre os valores das receitas submetidas à tributação pelo Pis e pela Cofins, e os valores constantes da contabilidade da empresa.

No curso do procedimento fiscal, a Contribuinte informou que difere suas receitas e, quanto à sua forma de contabilização, prestou os seguintes esclarecimentos, descritos no Termo de Verificação Fiscal (fls. 227/235):

“Venda de Pontos

3.6 A Multiplus vende seus pontos para parceiros no momento em que o cliente os acumula ou, então, quando os participantes os convertem em pontos Multiplus. Com isso, é registrada a entrada de caixa. Em um primeiro momento, porém, a rede não reconhece a receita em seu resultado, ficando tal valor computado em receita diferida, no passivo.

3.7 Quando os pontos são resgatados em produtos ou serviços nos parceiros de resgate ou de coalizão, a Multiplus reconhece tanto o custo do resgate quanto a receita pela venda dos pontos. Ou seja, a empresa não reconhecia suas receitas no momento da venda dos pontos aos seus clientes (Bancos, Operadoras de Cartão de Crédito, a própria TLA, entre outros). A receita era reconhecida somente no momento da utilização dos pontos ou quando os mesmos estavam caducados (dois anos após a aquisição dos mesmos).

Segundo a autoridade lançadora, o modus operandi adotado pela Fiscalizada não encontra respaldo na legislação do Pis e da Cofins do regime não cumulativo, as quais estabelecem que essas contribuições têm como "fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil". Desse modo, com base nos valores efetivamente faturados, a fiscalização procedeu a novas apurações das contribuições devidas mensalmente.

Oportuno destacar que a autoridade fiscal verificou e validou os valores de créditos do regime não cumulativo apurados pela empresa, ficando as diferenças levantadas restritas às bases de cálculo das contribuições, conforme demonstrativos de fl. 232 (Pis) e fl. 233 (Cofins).

Em 18/01/2017, a empresa foi devidamente cientificada do lançamento (fl. 250), tendo apresentado, em 17/02/2017 (fls. 257/258), impugnação para alegar, em síntese, o que se segue:

A Impugnante é pessoa jurídica de direito privado que se dedica, entre outras atividades, ao desenvolvimento e gerenciamento de programas de fidelização de clientes, conforme consta de seu estatuto social, por meio de uma rede de coalizão ou de multifidelização.

No exercício dessa atividade, a Impugnante firma contratos de parcerias comerciais com outras empresas (parceiros), cujo objetivo é o desenvolvimento e gerenciamento dos programas de relacionamento e/ou incentivo à fidelidade comercial, criados por suas parceiras comerciais.

Os contratos de parceria firmados visam à criação de uma rede de coalizão dos programas de fidelização das empresas parceiras, possibilitando que os clientes destas possam usufruir de uma gama de benefícios que englobam todos os produtos e/ou serviços disponibilizados por todas as empresas integrantes da "Rede Multiplus" (rede de coalizão), e não apenas aqueles oferecidos pelas empresas com as quais o beneficiário tenha relações comerciais e de consumo.

Para tanto, a Impugnante disponibiliza aos seus parceiros um sistema de pontos, os quais funcionam como um fator de referência de valor comum a toda rede, aos quais são convertidos os pontos acumulados pelos clientes das empresas parceiras, quando da aquisição de produtos e/ou serviços; ou em virtude dos programas de fidelização por elas realizados. Esses pontos ("Pontos Multiplus") podem ser posteriormente resgatados

pelos beneficiários, na forma de produtos e/ou serviços disponibilizados na "Rede Multiplus". Quando um cliente adquire um produto e/ou serviço de uma empresa integrada à "Rede Multiplus", esta comunica a transação à Impugnante, que converte o valor do produto e/ou serviço adquirido (ou os pontos atinentes a programa de fidelização individual do parceiro) num valor equivalente em "Pontos Multiplus", disponibilizando-os ao beneficiário.

Nesse momento, a Impugnante recebe do parceiro o valor correlato da transação, em espécie, registrando a entrada de caixa, mas sem reconhecê-lo como receita em suas contas de resultado. Segundo seu entendimento, o valor recebido não é receita, já que a Impugnante apenas assumiu o passivo de sua parceira. Por essa razão o valor recebido da parceira é registrado, num primeiro momento, em conta de passivo, a título de obrigação a pagar.

Posteriormente, quando do resgate dos pontos acumulados no programa, aquele dinheiro é usado na aquisição do benefício escolhido pelo cliente. Nessa ocasião a Impugnante reconhece o custo do resgate e a receita por ela auferida na operação, em suas contas de resultado, em estrita conformidade com o regime de competência, obrigatório para as companhias abertas e para as empresas submetidas ao regime de apuração do IRPJ pelo Lucro Real.

- Objetivamente, a Impugnante assume a obrigação de seu parceiro, juntamente com um valor, em dinheiro, que lhe é entregue, pelo mesmo parceiro, para que ela liquide essa obrigação no futuro. Essa figura é descrita no Código Civil como assunção de dívida (art. 299).
- No momento em que recebe os valores correspondentes aos pontos disponibilizados aos parceiros, a Impugnante não detém a disponibilidade sobre os valores recebidos, isto é, ainda não existe receita auferida, posto que ela só se concretizará quando o beneficiário resgatar seus pontos. Logo, nesse primeiro momento, não é possível determinar qual será o valor da receita auferida pela Impugnante, nem quando ela irá ocorrer. Esta definição só se dará quando e se o beneficiário resgatar seus pontos acumulados, momento em que se tornará conhecido o custo efetivo da transação.
- Por ocasião do resgate dos pontos, a Impugnante tem a obrigação de adquirir, entre as empresas parceiras, o produto e/ou serviço escolhido pelo beneficiário. Desse modo, sua receita consistirá na diferença entre o valor recebido, do parceiro, pelos "Pontos Multiplus" a ele disponibilizados para entrega aos clientes, e o custo de aquisição do benefício escolhido pelo participante. Essa diferença é que resulta em aumento real de patrimônio para a Impugnante.
- No momento do recebimento dos valores disponibilizados pelos parceiros, a Impugnante não pode apurar qualquer acréscimo patrimonial já que, em razão de seu modelo de negócio, pode acontecer de o beneficiário escolher um produto/serviço para resgate, cujo valor é superior aos montantes recebidos. É o caso, por exemplo, do resgate de pontos convertidos em passagens aéreas internacionais, convertidas em moeda estrangeira e, portanto, sujeitas às oscilações de câmbio.
- A atividade da Impugnante consiste em formar uma rede de coalizão, através de parcerias comerciais com diversas empresas, permitindo não só a equivalência de troca de pontos acumulados em programas de fidelização distintos, bem como a unificação desses pontos em conta única, específica para cada cliente, de modo a permitir a transparência no seu controle e a simplificação do sistema para todos os envolvidos (parceiros e beneficiários).
- Além da formação da rede de coalizão, é também parte essencial das atividades da Impugnante a sua administração. Nesse sentido, é a Impugnante quem define as condições específicas de resgate, a disponibilização das contas individuais para os clientes que se inscrevem na rede, a contabilização dos pontos, a intermediação entre beneficiários e parceiros, etc.
- Os "Pontos Multiplus" nada mais são do que uma unidade de medida, utilizada pela Impugnante, para contabilizar e mensurar o acúmulo e o resgate dos benefícios oferecidos pela Rede, de forma interligada, entre todos os parceiros e participantes.
- As receitas auferidas pela Impugnante são de duas naturezas: (i) **spread** – consiste na diferença entre o valor recebido de seus parceiros, quando da disponibilização dos "Pontos Multiplus" e o custo dos resgates de benefícios; (ii) **breakage**: valores recebidos quando da disponibilização dos "Pontos Multiplus" aos parceiros, mas que não são resgatados pelos beneficiários, dentro do prazo de validade (nesse caso o valor recebido é reconhecido integralmente, como receita livre de custo, no momento em que expira o prazo).

- Sem levar em conta o modelo de negócio adotado pela Impugnante, a fiscalização, equivocadamente, pretendeu cobrar tributos sobre receitas que supostamente teriam sido diferidas, a saber, os valores recebidos das empresas parceiras – e que não teriam sido oferecidos à tributação no ano-calendário 2012.
- A fiscalização considera, equivocadamente, que a atividade da Impugnante envolve dois negócios distintos: (i) venda de pontos para as empresas parceiras; (ii) eventual compra e venda de mercadorias e serviços aos beneficiários participantes da "Rede Multiplus". □ Contudo, esse não é o modelo de negócio praticado pela Reclamante, que não fabrica pontos para serem comercializados junto a terceiros; tampouco compra pontos para revenda, na intenção de manter estoque de pontos.
- A disponibilização de pontos aos parceiros, bem como a aquisição de produtos e/ou serviços aos beneficiários do programa, têm caráter nitidamente instrumental, voltado à operacionalização da "Rede Multiplus". São atividades-meio e não caracterizam a atividade-fim desenvolvida pela empresa, que consiste no desenvolvimento e gerenciamento de programas de fidelização de clientes, por meio de uma rede de coalizão.
- Os contratos de parceria comercial firmados pela Multiplus deixam claro que não se trata de venda de pontos às empresas parceiras; na realidade, os pontos são concedidos diretamente aos participantes. São eles que têm o direito aos pontos e não as empresas parceiras. Sendo assim, não há contrato de compra e venda, pois um dos requisitos essenciais ao instituto jurídico da compra e venda (transferência de domínio) não se apresenta no modelo de negócio da Requerente.
- Os termos dos contratos de parceria firmados pela Impugnante vedam expressamente o comércio, a venda, cessão ou permuta de pontos. Essa restrição à comercialização de pontos acumulados demonstra, inequivocamente, que os pontos servem apenas para mensurar e definir o direito de receber benefícios que os participantes adquirem, quando compram produtos ou serviços, ou participam de promoções voltadas à fidelização de clientes, com empresas parceiras.
- Ainda que se entenda tratar-se de contrato em favor de terceiros, não se observa a transferência de propriedade dos pontos. Isto porque, além das restrições a qualquer direito de comercialização dos pontos – fato que não se coaduna com o art. 1228 do Código Civil – tais direitos não nascem de uma suposta relação jurídica de compra e venda, estabelecida entre a Impugnante e qualquer uma das partes.
- O direito do participante nasce de suas relações de consumo com as empresas parceiras, a partir do momento em que ele esteja inscrito na "Rede Multiplus". Sendo assim, o direito aos benefícios decorre não de um direito de crédito que os participantes detenham contra a Impugnante mas, sim, contra as parceiras, já que nascem de suas relações de consumo com estas últimas.
- Apesar de a "Rede Multiplus" constituir uma relação jurídica triangular, sua relação com os participantes é indireta, decorrente das obrigações firmadas com suas parceiras nos contratos de parceria.

- O negócio jurídico exercido pela Impugnante consiste, não em uma comercialização de pontos, agregada a uma eventual compra e venda de bens e/ou serviços, como quer a fiscalização, mas na assunção e cumprimento de obrigações assumidas por seus parceiros.
- O fato de ser a Impugnante quem adquire os benefícios a serem entregues aos participantes não revela um laço jurídico entre estes e ela, ainda que a Impugnante tenha obrigações em relação ao participante inscrito em sua rede.
- É inconteste que não existe qualquer venda de pontos, sendo estes últimos, apenas, uma medida de valor comum, que permite a disponibilização de todos os benefícios a partes que não apresentam qualquer relação jurídica entre elas.
- A utilização do termo "venda de pontos aos parceiros comerciais", que consta nas demonstrações financeiras do ano-calendário 2012, tem caráter meramente didático, com vistas a facilitar o entendimento dessas demonstrações financeiras, notadamente por ser a Impugnante uma empresa de capital aberto. Tal documento não possui o condão de caracterizar o modelo de negócio da Impugnante, seja porque não é o instrumento jurídico adequado (como o estatuto social e o contrato de parceria), seja porque a informação nele ventilada não tem caráter jurídico, mas sim econômico e contábil.
- É inequívoco o fato de que a obrigação de entregar os benefícios escolhidos pelos participantes é obrigação jurídica que constrange, em seu pólo passivo, originariamente, a empresa parceira. Portanto, ao assumir a obrigação contratual de adquirir os benefícios a serem entregues aos clientes de suas parceiras, a Impugnante e as empresas firmam um contrato de assunção de dívidas, instituto previsto no art. 299 e seguintes do Código Civil.
- E nem se diga que a ausência de "consentimento expresso do credor" inviabilizaria a configuração da assunção de dívida, pois a adesão do participante à "Rede Multiplus" implica na aceitação de todos os termos do Regulamento da Rede Multiplus, este disponível no *site* da Impugnante.
- Portanto, inconteste que o modelo de negócio jurídico desenvolvido pela Impugnante é de assunção de dívida, com expressa anuência do credor (participante), quando adere ao programa e aceita seu regulamento.
- Não há qualquer "venda de pontos". A obrigação da Impugnante consiste em liquidar o passivo que assumiu, entregando aos beneficiários bens e serviços ofertados pela rede.
- Desta forma, só configura receita da Impugnante a diferença entre o valor recebido da parceira, correspondente aos pontos acumulados e convertidos em "Pontos Multiplus", e o custo da aquisição do benefício, no momento do resgate, tendo como aumento de patrimônio apenas a diferença entre os valores de receita e custo. Até então, por força das disposições contratuais (obrigação de adquirir o benefício a que têm direito os participantes) é inquestionável que a Impugnante não tem disponibilidade jurídica sobre os valores recebidos, exatamente porque ainda pende uma obrigação sua, a qual será quitada, pelo consumo de parte daqueles valores, quando da aquisição dos benefícios.
- Nem toda entrada ou ingresso no patrimônio da pessoa jurídica é receita. Só é receita aquilo que se integra definitivamente ao patrimônio da pessoa, sem

qualquer reserva, condição ou compromisso no passivo, acrescentando-o como um elemento novo e positivo.

O critério de reconhecimento de receitas adotado pela Impugnante está rigorosamente de acordo com o regime de competência que, de acordo com o art. 177 c/c 187, §1º, alínea "a" da lei nº 6.404/76, estabelece que as receitas devem ser reconhecidas quando auferidas e os custos e despesas devem ser lançados na contabilidade quando incorridos. É este o entendimento expresso no Parecer Normativo CST nº 58, de 01/09/1977.

Os valores recebidos pela Impugnante, a título de conversão de pontos, não constituem receita, justamente porque esses valores não foram definitivamente incorporados ao seu patrimônio, já que, com eles, também foi recebida a obrigação de pagar uma dívida (fornecimento de bens e/ou serviços no resgate de pontos).

Só haverá receita para a Impugnante, no momento em que for paga a obrigação assumida (resgate de pontos, com entrega de produtos e/ou serviços) ou, então, quando expirado o prazo de resgate desses pontos. Cita a Solução de Consulta COSIT nº 70, de 24/05/2016.

A legislação do Pis e da Cofins (leis 10.637/2002 e 10.833/2003) não prevê a tributação de "valores ingressados", ou mesmo das "receitas ingressadas", mas sim das "receitas auferidas", quer dizer, efetivamente percebidas, como ingresso que se incorpora definitivamente ao patrimônio e não qualquer ingresso financeiro, como aquele que será, posteriormente, repassado para terceiros.

Ainda que se assuma como correto o procedimento sustentado pela fiscalização, há que se ressaltar que o lançamento efetuado não considera os valores oferecidos à tributação nos anos seguintes, à medida que os pontos acumulados, relativos aos pagamentos realizados em 2012, eram resgatados por seus beneficiários, notadamente em 2013 e 2014.

Como os "pontos Multiplus" têm prazo de validade para resgate em 02 anos, contados de seu lançamento na "Conta Multiplus" do participante, significa que, até o ano-calendário 2014, a Impugnante ofereceu à tributação os valores exigidos nos presentes autos de infração. Sendo assim, a fiscalização não poderia, simplesmente, exigir as diferenças em questão, sem antes investigar a existência de pagamentos posteriores, fato que, por si só, já macula o lançamento.

E nem se alegue que a Impugnante deveria apresentar os respectivos pedidos de restituição para os períodos em que a receita foi reconhecida e oferecida à tributação pois, assim procedendo, estar-se-á a permitir o odioso *solve et repete*, de há muito rechaçado em nossos Tribunais.

Nos casos em que verificada a postergação do pagamento de tributos, pode-se exigir, quando muito, multa e juros de mora.

No seu pedido final, acrescenta que deve ser afastada também a incidência dos juros de mora sobre valores da multa de ofício, ante a ausência de previsão legal expressa que autorize a referida cobrança.

É o relatório.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte julgou improcedente a impugnação, proferindo o Acórdão DRJ/BHE n.º 02-73.640, de 20/06/2017 (fls. 339 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2012

CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE BRASILEIRA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE. INEXISTÊNCIA DE EFEITOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS.

Os ajustes contábeis efetuados em decorrência do processo de convergência da Contabilidade Brasileira às normas internacionais de contabilidade não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições e nem ter quaisquer outros efeitos tributários, razão pela qual é obrigatória a utilização, para fins tributários, dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007; por conseguinte, é indevido o diferimento da tributação das receitas obtidas na comercialização de direitos de resgate de prêmios, para o momento do resgate de pontos acumulados no âmbito do programa de fidelização de clientes.

COFINS. FATO GERADOR. PROGRAMA DE FIDELIZAÇÃO DE CLIENTES.

O reconhecimento da receita no resultado da pessoa jurídica deve ser efetivado quando da emissão da fatura com a respectiva entrada do recurso em seu ativo, decorrente da disponibilização às parceiras de ‘Pontos Multiplus’ acumulados pelos participantes da Rede; nesse momento, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação principal.

COFINS. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. LANÇAMENTO. DEDUÇÃO DE VALORES RECOLHIDOS EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, incabível a aplicação da regra de postergação, insculpida no artigo 273 do RIR/1999, às contribuições para o Pis e da Cofins.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA

Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário, do qual faz parte a multa lançada de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012

CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE BRASILEIRA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE. INEXISTÊNCIA DE EFEITOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS.

Os ajustes contábeis efetuados em decorrência do processo de convergência da Contabilidade Brasileira às normas internacionais de contabilidade não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições e nem ter quaisquer outros efeitos tributários, razão pela qual é obrigatória a utilização, para fins tributários, dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007; por conseguinte, é indevido o diferimento da tributação das receitas obtidas na comercialização de direitos de resgate de prêmios, para o momento do resgate de pontos acumulados no âmbito do programa de fidelização de clientes.

PIS. FATO GERADOR. PROGRAMA DE FIDELIZAÇÃO DE CLIENTES.

O reconhecimento da receita no resultado da pessoa jurídica deve ser efetivado quando da emissão da fatura com a respectiva entrada do recurso em seu ativo, decorrente da disponibilização às parceiras de 'Pontos Multiplus' acumulados pelos participantes da Rede; nesse momento, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação principal.

PIS. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. LANÇAMENTO. DEDUÇÃO DE VALORES RECOLHIDOS EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, incabível a aplicação da regra de postergação, insculpida no artigo 273 do RIR/1999, às contribuições para o Pis e da Cofins.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA.

Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário, do qual faz parte a multa lançada de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, o recurso voluntário de fls. 372 e ss., por meio do qual, basicamente, repisa os mesmos argumentos já delineados em sua impugnação. Por meio da petição de fls. 525 e ss., junta aos autos **Parecer Técnico** sobre Reconhecimento de Receitas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

A Recorrente teve contra si lavrado autos de infração para a cobrança do PIS e da Cofins, com origem em períodos de apuração compreendidos no ano-calendários de 2012.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal de fls. 227 e ss., a Recorrente, que, basicamente, desenvolve e gerencia programa de fidelização de clientes de empresas parceiras,

“...vende seus pontos para estas empresas no momento em que o cliente os acumula ou, então, quando os participantes os convertem em pontos Multiplus. Com isso, é registrada a entrada de caixa. Em um primeiro momento, porém, a rede não reconhece a receita em seu resultado, ficando tal valor computado em receita diferida, no passivo.

3.7 Quando os pontos são resgatados em produtos ou serviços nos parceiros de resgate ou de coalizão, a Multiplus reconhece tanto o custo do resgate quanto a receita pela venda dos pontos. Ou seja, a empresa não reconhecia suas receitas no momento da venda dos pontos aos seus clientes (Bancos, Operadoras de Cartão de Crédito, a própria TLA, entre outros). A receita era reconhecida somente no momento da utilização dos pontos ou quando os mesmos estavam caducados (dois anos após a aquisição dos mesmos).”

Nas considerações Iniciais do acórdão recorrido, que manteve, na integralidade, o lançamento, os fatos (e a alegação principal da Recorrente) são melhor esclarecidos:

1) Das Considerações Iniciais

Segundo documentação que consta deste processo, a Impugnante tem por atividade principal o desenvolvimento e gerenciamento de programas de fidelização de clientes, por meio de uma rede de coalizão ou de multifidelização.

Na consecução desses objetivos societários, a Impugnante firma contratos de parceria com outras empresas (‘parceiros’), disponibilizando a estes um sistema de pontos que podem ser, dentro de um determinado período de tempo (máximo de 2 anos), utilizados pelos clientes desses ‘parceiros’ para adquirir produtos e serviços oferecidos pelo próprio ‘parceiro’, ou por outras empresas pertencentes à rede de coalizão (“Rede Multiplus”). **Quando a ‘parceira’ informa à Multiplus o montante de pontos acumulados por seus clientes, esta última recebe seu valor correspondente, em dinheiro, e disponibiliza, em contrapartida, ao beneficiário, o equivalente em ‘Pontos Multiplus’. Posteriormente, quando do resgate dos pontos acumulados no programa, o dinheiro recebido é usado na aquisição do benefício escolhido pelo cliente.**

Defende a Impugnante que a operação que realiza com as empresas parceiras não trata de compra e venda de pontos e que os “Pontos Multiplus” configuram, apenas, uma unidade de medida, utilizada para contabilizar e mensurar o acúmulo e o resgate dos benefícios oferecidos pela Rede, de forma interligada, entre todos os parceiros e participantes.

Aduz, ainda, que suas receitas são de duas naturezas: (i) **spread** – consiste na diferença entre o valor recebido de seus parceiros, quando da disponibilização dos “Pontos Multiplus” e o custo dos resgates de benefícios; (ii) **breakage**: valores recebidos quando da disponibilização dos “Pontos Multiplus” ao parceiros, mas que não são resgatados pelos beneficiários, dentro do prazo de validade (nesse caso o valor recebido é reconhecido integralmente, como receita livre de custo, no momento em que expira o prazo).

Dessa sorte, ao receber os valores disponibilizados pelos 'parceiros', a Impugnante registra a contrapartida dos recursos ingressados como receita diferida no passivo, sob a justificativa de que o valor ingressado só pode ser reconhecido como receita, quando ocorrer o resgate/vencimento dos pontos, tornando-se conhecido o custo de toda a operação.

A seu turno, a fiscalização considera que o procedimento adotado pela Impugnante não encontra amparo na legislação que rege a não cumulatividade das contribuições para o Pis e da Cofins (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), e conclui que as receitas auferidas com a venda dos chamados "Pontos Multiplus" às 'parceiras' deveriam ter sido reconhecidas e tributadas no momento do ingresso desses recursos no patrimônio da Impugnante (pagamento dos pontos Multiplus adquiridos pelas empresas parceiras).

Do acima exposto, verifica-se que, objetivamente, o cerne do presente litígio diz respeito ao momento em que se deve considerar ocorrido o fato gerador das contribuições para o Pis e da Cofins, no modelo de negócio adotado pela Impugnante. (grifamos)

Portanto, no entender da fiscalização, o procedimento antes descrito – **o de contabilizar os valores disponibilizados pelos parceiros como receita diferida no passivo** – não tem base legal, uma vez que a legislação que rege a matéria seria clara sobre o momento em que deveriam ser reconhecidas as receitas, o que ocorreria, para ela, no momento em que auferidas, não quando do resgate dos pontos pelos clientes das empresas parceiras.

A razão, a nosso juízo, está com a fiscalização.

E os motivos desse nosso convencimento coincidem com os fundamentos encartados no **voto vencido** do Acórdão nº 3402-004.146, de 24/05/2017, de relatoria do il. Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, nos autos do **processo administrativo nº 10314.728182/2015-91**, em que a Recorrente debate a mesma matéria, mas em relação ao ano anterior, de modo que passamos a reproduzi-lo e adotá-lo como razão de decidir do presente voto, **mas a respeito do qual faremos, ao final, considerações adicionais em reforço à tese nele esposada:**

QUESTÃO DE FUNDO

O modelo do seu negócio foi bem explicitado pela recorrente ao demonstrar que disponibiliza aos seus parceiros um sistema de pontos, os quais funcionam como um fator de referência de valor comum a toda rede, aos quais são convertidos os pontos acumulados pelos clientes 'beneficiários' das parceiras, quando da aquisição de produtos e/ou serviços, ou em virtude dos respectivos programas de fidelização por eles realizados. Esses pontos podem ser posteriormente resgatados, pelos clientes das parceiras, dentro de um tempo determinado, em produtos e/ou serviços disponibilizados na 'Rede Multiplus'. Complementa que, quando a empresa parceira informa o montante de pontos acumulados por seus clientes, a atuada recebe seu valor correlato, em dinheiro, disponibilizando, em contrapartida, à parceira, o equivalente em 'Pontos Multiplus'. Posteriormente, quando do resgate dos pontos acumulados no

programa, o dinheiro é usado na aquisição do benefício escolhido pelo cliente, quando tem ciência do custo da operação.

A questão controvertida nos autos é o momento em que se considera ocorrido o fato gerador para efeito de incidência das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins. **Nos termos da autuação fiscal, consideram-se as receitas, para efeito tributário, no momento do pagamento pelas empresas parceiras dos pontos Multiplus adquiridos, com a respectiva entrada do dinheiro em caixa. Pela ótica da contribuinte, o fato gerador ocorre posteriormente, quando do resgate dos pontos acumulados no programa pelos clientes beneficiários, na aquisição de um dos benefícios que a rede a eles disponibiliza. Esse é o cerne da lide.**

Pela leitura dos artigos 1º das Lei 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), percebe-se que a legislação utilizou um conceito amplo de faturamento, o qual engloba "*o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*", bem como "*todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica*", com exceção apenas daquelas expressamente excluídas por lei. Destaque-se que a própria Constituição Federal de 1988, em seu artigo 195, inciso I, alínea "b", na redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998, previu como fato gerador de contribuições sociais "*a receita ou o faturamento*".

De outro turno, nos termos da Resolução CFC nº 1.187/09, que aprovou a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, "Receita" está assim definida (Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 30):

70. Receitas e despesas são definidas como segue:

*a) Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade; **Portanto, os valores recebidos pela interessada ao disponibilizar os 'Pontos Multiplus' às parceiras, no desempenho de suas atividades, enquadra-se dentro do conceito de receita nas normas suso referidas, eis que representam a entrada de recursos que não se sujeitam a reservas ou condições futuras e não são provenientes de aporte dos proprietários.***

Segundo o Instituto Brasileiro de Contadores – Ibracon (Princípios Contábeis– 2ª ed. São Paulo, Atlas, 1992, pág. 115), a Receita é reconhecida, geralmente, quando são encontradas em conjunto as condições seguintes: (i) o processo de realização da receita está completo ou virtualmente completo; e (ii) tenha havido uma transação. A época de reconhecimento e valor do registro da receita na transação é determinada pelo princípio da realização, ou seja, requer que a receita seja 'ganha' antes de ser registrada.

Analisemos o "Contrato de Parceria Comercial para Acúmulo e Resgate de Pontos", celebrado entre a recorrente e suas empresas parceiras:

“3.2. Prestação de Contas. A prestação de contas será feita por ambas as Partes, até o 5º (quinto) dia útil, por meio de emissão e envio da respectiva fatura, contendo o valor devido referente aos Pontos Acumulados e/ou produtos e/ou serviços resgatados pelos Participantes no mês imediatamente anterior, nos termos a seguir:

3.2.1 Pela Multiplus: A Multiplus emitirá e enviará à Parceira a fatura, contendo o valor devido referente aos Pontos Acumulados pelos Participantes no mês imediatamente anterior.

3.2.2 Pela Parceira: A Parceira emitirá e enviará à Multiplus a respectiva fatura e/ou Nota Fiscal de Serviços e/ou Produtos, contendo o valor devido referente aos produtos e/ou serviços resgatados pelos Participantes no mês imediatamente anterior e os dados bancários para pagamento.

(...)3.5. Forma de Pagamento. O pagamento pelos Pontos Acumulados ou Resgatados pelos Participantes será realizado por uma Parte a outra, conforme segue:

3.5.1. Os pagamentos devidos pela Multiplus à Parceira, quanto aos Pontos Resgatados efetuados no mês, serão realizados nos dias 10, 20 ou 30 de cada mês, devendo a Parceira emitir recibo ou nota fiscal, conforme aplicável, com o vencimento para uma das datas mencionadas. (...)

3.5.2. Os pagamentos devidos pela Parceira à Multiplus, quanto aos Pontos Acumulados no mês, serão efetivados no prazo máximo de 25 (vinte e cinco) dias corridos, contados a partir da data de fechamento do mês anterior, isto é, do quinto dia útil, na forma pactuada pelas Partes na Cláusula 3.2.”

Ora, resta claro que a Multiplus emite e envia às Parceiras a fatura, recebendo os pagamentos devidos por elas pelos pontos acumulados pelos beneficiários no mês. Nesse momento, portanto, houve a realização da receita, com a emissão da respectiva fatura e o posterior ingresso de recursos ao caixa da interessada, proveniente, no dizer da própria interessada, da disponibilização à parceira o equivalente em ‘Pontos Multiplus’. Ou, nos termos do contrato, “o valor devido referente aos Pontos Acumulados pelos Participantes no mês imediatamente anterior”, sem a existência de reservas ou condições futuras para esse recebimento, havendo emissão, inclusive, da respectiva fatura, caracterizando a conclusão dessa operação. As condições, portanto, para o reconhecimento da receita obtida das Parceiras se fez presente, sendo nesse momento que ela deve ser oferecida à tributação em virtude da ocorrência do fato gerador, qual seja, o auferimento da receita pela pessoa jurídica.

De outra banda, em relação ao ‘Resgate de Pontos’, consta no Anexo B do referido Contrato de Parceria que será realizado mediante a conversão dos Pontos acumulados pelos Participantes na contratação de serviços e/ou aquisição de produtos oferecidos pela Parceira. E a prestação de contas se faz com a emissão pela Parceira da respectiva fatura e/ou nota fiscal, contendo o valor devido referente aos produtos e/ou serviços resgatados pelos Participantes, no mês imediatamente anterior, e cujo pagamento pela

Multiplus será realizado nos dias 10, 20 ou 30 de cada mês. Ora, com o pagamento da Multiplus às parceiras, relativamente aos pontos resgatados, efetiva-se o reconhecimento do custo dos produtos e/ou serviços resgatados pelos Participantes na Rede Multiplus. Apenas isso. Não há qualquer vinculação, para efeito tributário, do reconhecimento da receita nesse momento. E isso porque o fato gerador do PIS e da Cofins é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Com esse pagamento há o cumprimento de uma obrigação contratual em efetuar a quitação pelo benefício usufruído pelos clientes, que foi disponibilizado pelas empresas parceiras, o que configura, nas palavras trazidas no recurso, como ‘assunção de dívida’, descrita no art. 299 do Código Civil, onde “a recorrente assume a obrigação de seu parceiro, juntamente com um valor, em dinheiro, que lhe é entregue, pelo mesmo parceiro, para que ela liquide essa obrigação no futuro”. Isso, obviamente, se os pontos forem resgatados, já que podem simplesmente não serem utilizados no prazo previsto de dois anos. Mas, reprimise, o momento do resgate dos pontos não tem qualquer relevância com o fato gerador da obrigação tributária principal que surgiu quando do faturamento pela Multiplus pelos pontos acumulados informados pelas parceiras.

O procedimento adotado pela recorrente em diferir a receita recebida até o momento em que se concretizar o resgate de pontos pelo beneficiário, não encontra amparo na legislação. Tem-se, apenas para efeito de esclarecimento, o diferimento da receita em casos específicos ditados pela legislação, como, por exemplo, as operações com contratos a longo prazo com entidades governamentais, em que o contribuinte, na determinação da base de cálculo das contribuições à Cofins e ao PIS/Pasep, poderá diferir as receitas apuradas em decorrência de contratos de construção por empreitadas ou por fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços para pessoa jurídica de direito público, por exclusão da parcela ainda não recebida, conforme o art. 7º da Lei nº 9.718, de 1998, e o constante no Parecer COSIT nº 45/99.

Também a argumentação trazida na impugnação, de que “sua receita consistirá na diferença entre o valor recebido, pelo parceiro, pelos ‘Pontos Multiplus’ a ele disponibilizados para entrega a seus clientes, e o custo de aquisição do benefício escolhido pelo participante”, não tem procedência, pois, como já dito, a base de cálculo em comento é o faturamento. O interesse no reconhecimento do custo dos produtos e/ou serviços, quando do resgate dos pontos, desloca-se, no sistema da não cumulatividade, para o direito de apropriação dos créditos decorrentes e permitidos pela legislação, os quais foram por ela utilizados.

Em relação às diferenças exigidas pela fiscalização, quanto aos recebimentos em 2011, mas que teriam sido oferecidos à tributação nos anos posteriores, de 2012 e 2013, é de se observar que os autos cuidam especificamente da insuficiência de recolhimento do PIS e da Cofins no período de janeiro a dezembro de 2011, onde verificou-se a receita relacionada aos ‘Pontos Multiplus’ no montante de R\$ 1.525.347.941,49, discriminadas mensalmente na ‘Planilha de Apuração de Valores Devidos’. Do valor da contribuição devida apurada, foram descontados os créditos, a contribuição retida e os valores pagos/declarados no ano de 2011.

Quanto aos recebimentos no ano de 2011 de valores que teriam sido oferecidos à tributação em anos subsequentes, em face do procedimento adotado pela contribuinte, é de se ressaltar que o dispositivo citado na impugnação tem aplicação apenas nos casos de lançamento de imposto de renda pessoa jurídica, quando verificada a postergação de pagamento de imposto em virtude de inobservância do regime de competência dos períodos.

Para as contribuições do PIS e da Cofins não cabe a aplicação dessa regra por absoluta falta de disposição legal, o que não impede a recorrente, se cabível, postular a repetição do indébito.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO¹

Nesse ponto, adoto o entendimento inserto no Acórdão 9303002.399, da 3ª Turma da CSRF, julgado em 15/03/2013. Repiso o voto do relator, Henrique Pinheiro Torre, vazado nos seguintes termos, o qual adoto como fundamento de decidir.

A obrigação tributária principal, como é de conhecimento de todos, surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária, e extingue-se com o crédito dela decorrente. Essa é a dicção do § 1º do art. 113 do CTN.

Ao seu turno o art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Do cotejo desses dispositivos legais, conclui-se, sem qualquer margem à dúvida, que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente. Um é a imagem, absolutamente, simétrica do outro, apenas invertida, como ocorre no reflexo do espelho. Olhando-se do ponto de vista do credor (pólo ativo da relação jurídica tributária, ver-se-á o crédito tributário; se se transmutar para o pólo oposto, que se verá será, justamente, o inverso, uma obrigação. Daí o art. 139 do CTN declarar expressamente que um tem a mesma natureza do outro.

Assim, como o crédito tributário correspondente à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, a conclusão lógica, e a única possível, é que a penalidade é crédito tributário.

Estabelecidas essas premissas, o próximo passo é verificar o tratamento dispensado pela Legislação às hipóteses em que o crédito não é liquidado na data de vencimento.

Primeiramente, tem-se a norma geral estabelecida no Código Tributário Nacional, mais precisamente no caput do 3art. 161, o qual dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

¹ Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Essa norma geral, por si só, já seria suficiente para assegurar a incidência de juros moratórios sobre multa não paga no prazo de vencimento, pois disciplina especificamente o tratamento a ser dado ao crédito não liquidado no tempo estabelecido pela legislação tributária, mas o legislador ordinário, para não deixar margem à interpretação que discrepasse desse entendimento, foi preciso ao estabelecer que o crédito decorrente de penalidades que não forem pagos no respectivo vencimento estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9.430/1996, que se transcreve linhas abaixo.

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, conclui-se, facilmente, sem necessidade de se recorrer a Hermes ou a uma Pitonisa, que o crédito tributário, relativo à penalidade pecuniária, constituído de ofício, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros moratórios, calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. Em síntese, tem-se que o crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. Para eliminar quaisquer dúvidas que ainda restassem, o Superior Tribunal de Justiça já pacificou o entendimento sobre a matéria, conforme AgRg no REsp 1.335.688PR, julgado em 04/12/2012:

EMENTA:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

Embora o caso paradigmático aresto tratasse de exação de tributo estadual, asseverou o Ministro relator do Agravo:

Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

Dessarte, devem ser mantidos os juros de mora sobre a multa de ofício.

(grifamos)

Já advertimos, cabem algumas considerações adicionais.

A primeira é que, como disse o relator do voto vencido, o que se está a postergar aqui é tão somente **o custo dos produtos e/ou serviços resgatados pelos Participantes da Rede Multiplus**. O fato de restar uma obrigação a ser adimplida pela Recorrente (**o caso equivaleria a uma mera doação se obrigação nenhuma restasse!**) – considerando, claro, a hipótese da não expiração do prazo de validade dos pontos Multiplus (porque, neste caso, sequer necessário seria o adimplemento de qualquer obrigação posterior) –, quando do resgate de benefícios pelos clientes das empresas parceiras, não significa que a receita somente deva ser escriturada quando do reconhecimento do respectivo custo, uma vez que, como também se disse no mesmo voto, **o processo de realização da receita encontra-se completo, acabado, perfeito**.

Reside aí, a propósito, um dos motivos pelos quais entendemos, com a devida vênia, absolutamente equivocada a tese encartada no voto vencedor do Acórdão nº 3402-004.146, de 24/05/2017. Para melhor evidenciar os diferentes pontos de vista sobre a matéria em exame, reproduzimos alguns de seus parágrafos:

Parece-nos fora de qualquer dúvida o fato de que os ingressos correspondentes a \$\$\$ (B), decorrentes da aquisição de pontos pelo parceiro, junto à Recorrente, para creditamento na conta do participante, não podem ser reconhecidos no momento do ingresso como receita, **visto que os mesmos vêm acompanhados da obrigação da Recorrente de fazer frente às despesas financeiras do resgate dos pontos pelo participante, na forma do regulamento estabelecido**.

Através da leitura do CPC 30, especialmente no item 14, resta absolutamente pacífico na seara contábil que um dos requisitos inerentes ao reconhecimento de receita é a possibilidade de *mensuração com confiabilidade*, bem como que "*as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser mensuradas com confiabilidade*".

Fica claro nos dispositivos do CPC 30 que a regra é o reconhecimento simultâneo da receita e da despesa relacionada a uma transação, como decorrência do próprio regime de competência, o que pressupõe a possibilidade de determinar com confiabilidade o montante de ambos. Nos casos em que as despesas não puderem ser determinadas, os ingressos recebidos devem ser reconhecidos como receitas diferidas, na conta do passivo a instrução é clara.

O caso em tela é exatamente este. A Recorrente, ao receber o valor \$\$\$ (B) da parceira para a atribuição de pontos ao participante, assume também a obrigação de resgate desses pontos, na forma do regulamento, por aquele participante. É dizer, da transação entre a Recorrente e a Parceira decorrem direitos e deveres direito da Multiplus ao recebimento do valor pelos pontos creditados ao participante, e dever da Multiplus de garantir o resgate dos pontos, arcando financeiramente com os seus custos frente ao parceiro de resgate.

Naturalmente, não há como antecipar o valor da despesa que deverá ser arcada pela Recorrente até o momento em que ocorra efetivamente o resgate, ou até que caduquem os pontos creditados àquele participante, momento este em que passa a ser possível, de forma confiável, determinar tanto o ingresso quanto as despesas da transação, para fins de *reconhecimento da receita* auferida pela Multiplus e tributação das mesmas pelas contribuições sociais. (grifamos)

Vejam que o il. Redator do voto vencedor sustenta a necessária contabilização simultânea entre a receita auferida pela Recorrente e a despesa que, no futuro, virá (ou não!) a ocorrer, como se, assim, estivesse autorizado o registro posterior da receita, apenas quando do efetivo cumprimento da obrigação que, em face dos contratos, ainda restaria a ser adimplida.

Ora, **é para isso que existem as provisões**, terminologia que define os eventos que reduzem o ativo ou aumentam o passivo, representando a expectativa de perdas de ativo ou estimativa de valores a desembolsar², tal como proposto no voto vencedor do **Acórdão nº 1201-002.302, 26/07/2018**, da Primeira Seção de Julgamento, que manteve, por voto de qualidade, os lançamentos de IRPJ e reflexos efetuados contra a mesma contribuinte e também relativos ao ano-calendário de 2011 (assim como o processo administrativo nº 10314.728182/2015-91, cujo voto vencido já aqui reproduzimos):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2011

RECONHECIMENTO DA RECEITA. ESFORÇO PARA SUA OBTENÇÃO.
TRANSFERÊNCIA DOS BENS OU SERVIÇOS. ANUÊNCIA DOS
CLIENTES. REALIZAÇÃO DE PAGAMENTO.

A receita deve ser reconhecida, nas transações com terceiros, quando o esforço para sua obtenção já tiver sido desenvolvido, com a transferência dos bens ou a prestação dos serviços, mediante anuência dos clientes e realização de pagamento ou compromisso firme de efetivá-lo.

PROVISÃO PARA CUSTOS DE RESGATES FUTUROS. ADMISSÃO DE DEDUTIBILIDADE APENAS QUANDO EXPRESSAMENTE AUTORIZADA PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Assumida a obrigação quanto ao futuro resgate de prêmios no âmbito do programa de fidelização de clientes, com a exigência de recursos financeiros para tal fim, e a possibilidade de se estimar o valor desses gastos futuros com suficiente segurança, cabe constituir-se provisão para custos dos gastos futuros, com base em fundamentação estatística, levando-se em consideração os prêmios com maior probabilidade de resgate e a expectativa de pontos não resgatados (breakage), entretanto não dedutível por não se encontrar dentre as expressamente autorizadas pelos artigos 335 a 338 do RIR de 1999.

² Nos termos do Pronunciamento CPC 25, de 26/06/2009, as provisões representam um passivo com prazo ou valor incertos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO –
CSLL

Ano-calendário: 2011

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido quanto ao IRPJ deve ser aplicado à tributação reflexa (CSLL no caso) decorrente dos mesmos elementos e fatos. (grifamos)

É bem verdade que o Pronunciamento CPC 30, de 19/10/2012 – conforme reconhecido no próprio acórdão da DRJ – introduziu novo tratamento contábil para os Programas de Fidelidade com Cliente, prevendo o diferimento da receita e o seu reconhecimento à medida que os pontos forem resgatados pelos beneficiários do programa. Porém, como também expresso no mesmo acórdão, **o novo disciplinamento não poderia ser aplicado para o caso aqui examinado, uma vez que a Recorrente deveria observar, no ano-calendário a que se refere a autuação, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.** Também aqui merecem transcrição excertos do voto condutor do acórdão da DRJ em que o tema é expressamente enfrentado:

3) Do Diferimento das Receitas Auferidas Pela Impugnante – Pronunciamento Técnico CPC 30

O processo de convergência da Contabilidade Brasileira às normas internacionais de contabilidade teve início com as alterações da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas), promovidas pelas Leis nºs 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e 11.941, de 27 de maio de 2009, que adaptaram as normas contábeis brasileiras às normas e práticas contábeis internacionais estabelecidas pelo *International Accounting Standards Board – IASB* através da emissão de normas denominadas *International Financial Reporting Standards – IFRS*.

No Brasil estas normas foram validadas e introduzidas por meio da emissão de pronunciamentos técnicos, interpretações e orientações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, o qual foi formado pela ABRASCA, APIMEC, BOVESPA, CFC, FIPECAFI e IBRACON com o objetivo de estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de contabilidade, para permitir a emissão de normas contábeis pelas entidades reguladoras brasileiras em decorrência do processo de convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais de contabilidade.

No presente caso, observa-se que a forma de reconhecimento das receitas (diferidas para o momento do resgate dos Pontos Multiplus), bem como a de contabilização adotadas pela Impugnante se coadunam com o entendimento expresso no Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas, aprovado pela Resolução CFC nº 1.187, de 2009, cuja aplicação – obrigatória às companhias abertas – foi determinada pela Deliberação CVM nº 597, de 2009.

Nos termos desse Pronunciamento Técnico CPC 30, a receita só deve ser reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros, associados

à transação, fluam para a entidade, e que tais benefícios possam ser confiavelmente mensurados com base no valor justo da contraprestação recebida ou a receber, deduzida de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador. Quando a contraprestação é feita na forma de caixa ou equivalente de caixa, o valor da receita é o valor em caixa ou equivalente de caixa recebido ou a receber.

No apêndice do CPC 30 consta a **Interpretação A** – que trata dos Programas de Fidelidade com Cliente – e reproduz o teor do *Internacional Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) 13. Referida Interpretação trata da contabilização (de receitas) pela entidade que concede os créditos (pontos) em prêmio, apontando haver dúvida, quanto à forma de reconhecimento das receitas, entre duas alternativas: *a)* aplicação do Item 13 do CPC 30, com diferimento do reconhecimento da receita; ou *b)* aplicação do item 19 do CPC 30, com constituição de provisão para custos futuros estimados para fornecer os prêmios.

Dentre as duas possibilidades elencadas, a solução proposta naquele pronunciamento é dada pela aplicação do item 13 do Pronunciamento Técnico CPC 30 –Receitas, com diferimento da receita e reconhecimento à medida que os pontos forem resgatados pelos beneficiários do programa.

No caso em exame, em que pese a Impugnante ter procedido conforme a solução proposta no CPC nº 30, ao diferir suas receitas para o momento de resgate dos "Pontos Multiplus", é preciso destacar que as alterações promovidas pelas Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009 – modificativas de critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração contábil –, não poderiam ser base de incidência de impostos e contribuições, nem ter quaisquer outros efeitos tributários, até que fosse editada norma disciplinadora sobre o tema. É o que dispunha o § 7º do artigo 177 da Lei nº 6.404, de 1976, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 11.638, de 2007. Se não vejamos:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º. As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º. As disposições da lei tributária ou de legislação especial sobre atividade que constitui o objeto da companhia que conduzam à utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou à elaboração de outras demonstrações não elidem a obrigação de elaborar, para todos os fins desta Lei, demonstrações financeiras em consonância com o disposto no caput deste artigo e deverão ser alternativamente observadas mediante registro: (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

I – em livros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil; ou (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

II – no caso da elaboração das demonstrações para fins tributários, na escrituração mercantil, desde que sejam efetuados em seguida lançamentos contábeis adicionais que assegurem a preparação e a divulgação de demonstrações financeiras com observância do disposto no caput deste artigo, devendo ser essas demonstrações auditadas por auditor independente registrado na Comissão de Valores Mobiliários. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 3º. As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão.

§ 4º. As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.

§ 5º. As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 6º. As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 7º. Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007) (Grifou-se)

Com efeito, de acordo com os arts. 15 a 24 da Lei nº 11.941/2009, as alterações nos critérios contábeis introduzidas pela Lei nº 11.638/2007 não produziram efeitos fiscais, devendo, para fins tributários, ser observados os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007:

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei no 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º. O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

§ 2º. Nos anos-calendário de 2008 e 2009, o RTT será optativo, observado o seguinte:

(...)§ 3º. Observado o prazo estabelecido no § 1º deste artigo, o RTT será obrigatório a partir do ano-calendário de 2010, inclusive para a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

(...)Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

Art. 17. Na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e dos arts. 37 e 38 desta Lei, e pelas normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais órgãos reguladores, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento:

I – utilizar os métodos e critérios definidos pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para apurar o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda, referido no inciso V do caput do art. 187 dessa Lei, deduzido das participações de que trata o inciso VI do caput do mesmo artigo, com a adoção:

a) dos métodos e critérios introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; e b) das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;

II – realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado nos termos do inciso I do caput deste artigo, no Livro de Apuração do Lucro Real, inclusive com observância do disposto no § 2º deste artigo, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 16 desta Lei; e III – realizar os demais ajustes, no Livro de Apuração do Lucro Real, de adição, exclusão e compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária, para apuração da base de cálculo do imposto.

§ 1º. Na hipótese de ajustes temporários do imposto, realizados na vigência do RTT e decorrentes de fatos ocorridos nesse período, que impliquem ajustes em períodos subsequentes, permanece:

I – a obrigação de adições relativas a exclusões temporárias; e II – a possibilidade de exclusões relativas a adições temporárias.

§ 2º. A pessoa jurídica sujeita ao RTT, desde que observe as normas constantes deste Capítulo, fica dispensada de realizar, em sua escrituração comercial,

qualquer procedimento contábil determinado pela legislação tributária que altere os saldos das contas patrimoniais ou de resultado quando em desacordo com:

I – os métodos e critérios estabelecidos pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, alterada pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; ou

II – as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores.

(...) (Grifou-se)

A posteriori, a matéria foi regulamentada pela IN RFB nº 949/2009 que, em relação ao PIS/Pasep e à Cofins, assim dispôs:

Art. 12. As pessoas jurídicas sujeitas ao RTT deverão apurar a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de acordo com a legislação de regência de cada contribuição, com utilização dos métodos e critérios contábeis a que se referem os arts. 2º a 6º, independentemente da forma de contabilização determinada pelas alterações da legislação societária decorrentes da Lei nº 11.638, de 2007, da Lei nº 11.941, de 2009, e da regulamentação.

Optativo para os anos-calendário de 2008 e 2009, o Regime Tributário de Transição-RTT tornou-se obrigatório a partir do ano-calendário 2010, inclusive para a apuração do IRPJ com base no Lucro Presumido ou arbitrado, da CSLL, do Pis e da Cofins.

No caso, o lançamento combatido envolve contribuições devidas no ano-calendário de 2012, em que a adoção do RTT era obrigatória. Sendo assim, consoante o art. 12 da Instrução Normativa RFB nº 949, de 16 de junho de 2009, acima transcrito, na apuração das bases de cálculo das contribuições para o Pis e da Cofins, a Contribuinte deveria observar a legislação de regência de cada contribuição, com a utilização de métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, a despeito das alterações da legislação societária decorrentes das Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009 e da respectiva regulamentação.

O disposto no o Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) – que substituiu o CPC 30, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 2009 –, aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários através da Deliberação CVM nº 692, de 08 de novembro de 2012, corrobora esse entendimento:

8A. A divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita a partir das receitas conforme conceituadas neste Pronunciamento. A entidade deve fazer uso de outras contas de controle interno, como “Receita Bruta Tributável”, para fins fiscais e outros.

(Grifei)

Do exposto, é de concluir que o diferimento de receitas, adotado pela Impugnante, não poderia ter impactado as bases de cálculo da Cofins e do Pis no ano-calendário de 2012 pois, estando obrigada ao Regime Tributário de

Transição-RTT, deveria observar, para fins tributários e fiscais, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. (grifos do original)

A impossibilidade de aplicar-se à Recorrente o novo tratamento contábil, para os Programas de Fidelidade com Cliente, previsto no Pronunciamento CPC 30, de 19/10/2012, é, na essência, a grande divergência entre o relator do acórdão da DRJ e os ilustres pareceristas (fls. 529 e ss.), os quais defendem a tese de que a Interpretação A do referido Pronunciamento CPC 30 e do Pronunciamento CPC 47, de 04/11/2016, que o revogou, acabaram por confirmar o entendimento de que, no âmbito dos programas de fidelização, o reconhecimento da receita deve ocorrer no momento do resgate dos pontos.

Todavia, pelos motivos antes reproduzidos – os quais também adotamos como razão de decidir – entendemos correta a primeira instância administrativa: nos períodos de apuração sobre os quais recai a autuação, o novo tratamento contábil para os Programas de Fidelidade com Cliente não poderia ser aplicado à Recorrente.

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza