



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10314.722542/2016-22
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-002.302 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2018
Matéria IRPJ E CSLL - POSTERGAÇÃO
Recorrente MULTIPLUS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli (relator) e Rafael Gasparello Lima, Gisele Barra Bossa e Leonam Rocha de Medeiros (conselheiro convocado em substituição a Luis Fabiano Alves Penteado). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI - Relator

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jose Carlos de Assis Guimarães, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Rafael Gasparello Lima, Gisele Barra Bossa, Luis Henrique Marotti Toselli, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado em substituição a conselheira Ester Marques Lins de Sousa), Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado em substituição ao conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado) e Eva Maria Los (Presidente em Exercício). Ausentes, justificadamente, os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado e Ester Marques Lins de Sousa.

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração (fls. 674/690) que exigem IRPJ e CSLL, sob a acusação de que houve inobservância do regime de escrituração com postergação no reconhecimento de receitas oriundas da "comercialização" de pontos de fidelidade, receitas estas consideradas auferidas no ano-calendário de 2011.

Mais precisamente, a autuação fiscal foi assim motivada no Termo de Verificação Fiscal (fls. 657/672):

[...]

22- Em breve síntese, por meio das parcerias firmadas, o contribuinte obrigava-se a vender pontos Multiplus aos seus parceiros em nome do cliente destes por determinado valor. Após o pagamento dos pontos Multiplus e a entrega destes ao seu cliente, não restava ao parceiro qualquer vinculação ou obrigação com o próprio cliente ou com o contribuinte. A Multiplus passava a ser a única e exclusiva responsável pela definição das regras para Resgate de Pontos, bem como por quaisquer questionamentos ou reclamações, isentando a parceira de responsabilidades

quanto ao futuro provável negócio entre o integrante do programa Multiplus e a Multiplus SA.

23- No caso da TLA, seus clientes, já no momento da obtenção dos pontos TAM Fidelidade, tinham esses pontos automaticamente convertidos em pontos Multiplus, conversão pela qual a TLA pagava preço fixo por ponto. Posteriormente, a pedido do cliente, que agora era seu, a Multiplus efetuava a compra da passagem desejada junto à TLA (indexada a preço em reais por ponto superior ao que havia recebido da própria TLA, quando ela lhe adquiriu os pontos Multiplus para entregar aos compradores de seus bilhetes aéreos).

24- Os contratos firmados entre TLA e os Parceiros (depois assumidos pela Multiplus) de nenhuma forma tinham por objeto a compra e venda de mercadorias ou serviços. O objeto desses contratos era permitir a "conversão" de pontos de programas de fidelidade próprios em pontos Multiplus, "conversão" esta que os contratos estabelecem fundar-se no pagamento pela Parceira de determinado preço em reais pelos pontos Multiplus. O negócio entre as partes (parceiros e Multiplus) estava concluído.

25- Após a entrega a seu cliente dos pontos Multiplus comprados, não restava a esse parceiro vinculação ou obrigação (além de o orientar, claro) com o próprio cliente ou com o epigrafo.

26-Tal assertiva estava explicitada nos próprios contratos apresentados:

- *"(ii) a PARCEIRA não tem qualquer responsabilidade, direta, indireta, subsidiária ou solidária para as reclamações de Beneficiários relacionadas ao Multiplus Fidelidade ou ao programa TAM Fidelidade" (7.4- contrato Itaucard/Hipercard);*

- *"A solicitação de Resgate de Pontos deverá ser realizada pelo Beneficiário, pelos canais de atendimento disponibilizados pela MULTIPLUS, obrigando-se a PARCEIRA a orientar o Beneficiário neste sentido, sempre e quando esta informação lhe for solicitada. **A MULTIPLUS será a única e exclusiva responsável pela definição das regras para Resgate de Pontos, bem como por quaisquer questionamentos ou reclamações decorrentes desta atividade, isentando a PARCEIRA de qualquer responsabilidade, perante os Beneficiários, com relação ao Resgate de Pontos**" (Anexo A 2.1/2.2 do mesmo contrato);*

27- De forma igualmente clara colocam: "O Resgate de Pontos se realizará pela troca dos Pontos acumulados **pelos Beneficiários** no Multiplus Fidelidade em **contratação de serviços** e/ou **aquisição de produtos** oferecidos pelos Parceiros Multiplus Fidelidade".

28- Isto é, a venda de pontos não se confunde com futuras prováveis contratação de serviços e/ou aquisição de produtos. Na verdade, ela sequer está a elas condicionada ou diretamente vinculada. O cliente solicitou pontos Multiplus (obrigações contra Multiplus), o parceiro os comprou e os entregou a ele. O que ele fará ou não fará com esses pontos, e se conseguirá fazê-lo ou não, não toca ao Parceiro.

29- O negócio jurídico entre Multiplus e o Parceiro resolve-se com o pagamento do preço pelo parceiro e a entrega dos pontos a ele. Esse negócio possui sim relação com a obrigação da Multiplus de honrar um provável futuro resgate desses pontos (assim como uma loja pode assumir obrigação de reparar um possível futuro mal funcionamento de aparelho (garantia)- e deve reconhecer essa despesa estimada já na venda do bem), mas o objeto do contrato entre Parceiro e Multiplus não é, de forma alguma, a entrega de bem ou a prestação de serviço.

30- Enfim, partindo do exame dos contratos de que se originam os valores a serem contabilizados, o recebimento de Multiplus decorrente do negócio jurídico com o Parceiro não se configuraria como Adiantamento (receita diferida) da quitação de obrigação a surgir de um distinto provável futuro negócio jurídico ("**contratação de serviços** e/ou **aquisição de produtos**") que ela poderá realizar com um integrante de seu Programa de benefícios. De forma mais direta: para receber da Parceira a prestação pecuniária que lhe cabe por contrato, a obrigação do epigrafado não é realizar entrega de bem ou prestação de serviço (E essa entrega ou prestação contratualmente não toca de nenhuma forma ao parceiro). Para a Multiplus, a entrega de bem e/ou a prestação de serviço trata-se apenas de provável futura despesa relacionada ao objeto contratual que entregou à Parceira (pontos Multiplus).

IIIc- Contabilização realizada pela Multiplus

31- A Multiplus, segundo o seu Relatório Anual, contabiliza as receitas auferidas com a venda de pontos da seguinte forma:

• "Venda de Pontos

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.**

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." (grifo nosso).

IIIId- Formas de Contabilização de Programas de Fidelidade

32- No artigo "Impacto da Adoção da IFRIC 13 na Contabilização de Programas de Passageiros Frequentes", da Revista Eletrônica de Ciência Administrativa (RECADM), são resumidas as três formas de contabilização dos programas de fidelidade:

"Ao implementar o programa de milhagem, a empresa aérea se compromete com obrigações futuras, pois fornece benefícios aos clientes cadastrados, entretanto **a precificação desses passivos é de difícil mensuração**. Tan et al (2000) acrescentam que o alcance dos benefícios publicitários em decorrência dessa política é parcialmente dependente da viabilidade das companhias em lidar com o tráfego extra gerado pelos programas sem afetar passageiros que pagaram por seus bilhetes. É difícil determinar se o aumento das receitas decorrentes da fidelidade de clientes e da aparente vantagem competitiva compensa as obrigações futuras correspondentes, já que não se pode determinar o curso das receitas sem a influência do programa. Ainda segundo Tan et al (2000), as obrigações futuras são tratadas **por três métodos diferentes: o de obrigações contingentes; o do custo incremental; e o das receitas diferidas**. O **método das obrigações contingentes** trata obrigações de passageiros frequentes como passivos que são incertos até a realização de um evento futuro (o resgate ou vencimento do prêmio da milhagem). Tal abordagem, segundo Tan et al (2000) se mostra inadequada, já que o programa de passageiros frequentes foi desenvolvido para estimular o tráfego, assim sendo, **há certo nível de certeza de que uma proporção dos pontos emitidos será resgatada**.

No **método do custo incremental**, conforme Morrell (2007), existe o **reconhecimento das obrigações futuras de se transportar os passageiros que alcançam a pontuação mínima requerida pelo programa**. **Aumentam-se na demonstração do resultado, assim, as despesas com um custo incremental de se transportar o passageiro premiado em uma data futura, sendo que sua contrapartida é ^reconhecida como um passivo.** Deste modo, **quando o cliente utiliza seu benefício, o custo incremental de seu transporte é deduzido das despesas e o passivo correspondente é liquidado**. Nessa metodologia o

lucro operacional da empresa não é afetado pelo programa de fidelidade.

Inversamente, o **método das receitas diferidas** vincula o adiamiento do reconhecimento das receitas geradas pela venda de bilhetes que acarretaram pontos no programa de milhagem até que o prêmio seja utilizado (Ernst&Young, 2009)." (*grifos e negritos nossos*).

33-No próprio artigo, mais adiante, relata:

"Há de se salientar que nesse assunto devem ser diferenciados dois tipos de componentes: o de viagem e o de comercialização. Ernst&Young & Fipecafi (2010) exemplificam uma companhia aérea que vende milhas para uma administradora de cartões de crédito, neste caso, está vendendo tanto o componente de viagem - que será resgatado pelos clientes de outra entidade -, quanto o de comercialização. **Assim, a companhia aérea deve estimar quanto da contraprestação deve ser atribuído a esses componentes tendo em vista que o de comercialização provavelmente não exija diferimento.** [...]

A priori há uma mudança de paradigma que exigirá dos contadores uma maior percepção da realidade da empresa, **pois a mensuração pelo custo incremental era relativamente simples, enquanto que a mensuração a valor justo deve-se levar em consideração fatores que possuem maior subjetividade.**

Todavia, observou-se que as duas empresas reconheceram em 2009 que a adoção do IFRIC 13 terá um impacto significativo nas demonstrações financeiras, pois a contabilização dos programas de fidelidade de clientes utilizará a mensuração a valor justo, desqualificando, portanto, **a utilização do custo incremental, como vinha sendo realizado.**" (*grifos e negrito nosso*).

34- Como sabido, a contabilização é livre, desde que não se dê "em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo" (PN 347/1970). A adoção do método das receitas diferidas, entretanto, provoca tal efeito.

*35- Ocorrida antes do advento das novas normas contábeis, a contabilização do Programa Fidelidade pela TAM SA na forma acima (custo incremental) teve por fundamento a **Resolução CFC 750/1993, bem como, no que toca as provisões, a Resolução CFC 1066/2005.** Como sabido, para fins tributários a identificação das receitas e custos do contribuinte deveria, desde sua criação e ainda hoje, dar-se-á com base nessas mesmas regras.*

36- Em suma, para fins tributários a identificação das receitas e despesas da empresa deveria se dar à luz da Resolução CFC 750/93, que assim prevê em seu art.9º:

"Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I - nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados; § 4º Consideram-se incorridas as despesas:

- quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;
- pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

- pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo."

37- Sérgio de Iudicibus e Eliseu Martins, no Manual FIECAFI/USP (em edição anterior à Nova Lei das S/A), comentam especificamente a respeito dessa definição de despesa trazida pelo art.9º da Resolução CFC 750/93:

"As despesas, na maioria das vezes, representam **consumção de ativos**, que tanto podem ter sido pagos em períodos passados, no próprio período, ou **ainda virem a ser pagos no futuro**. De outra parte, não é necessário que o desaparecimento do ativo seja integral, pois muitas vezes a consumção é somente parcial, como no caso das depreciações ou nas perdas de parte do valor de um componente patrimonial do ativo, por aplicação do Princípio da Prudência à prática, de que nenhum ativo pode permanecer avaliado por valor superior ao de sua recuperação por alienação ou utilização nas operações em caráter corrente. Mas a despesa também pode decorrer do surgimento de uma exigibilidade sem a concomitante geração de um bem ou de um direito, como acontece, por exemplo, nos juros moratórios e nas multas de qualquer natureza.

Entre as despesas do tipo em referência localizam-se também as que se contrapõem a determinada receita, como é o caso dos custos diretos com vendas, nos quais se incluem comissões, impostos e taxas e até *royalties*. A aplicação correta da competência exige mesmo que se provisionem, com base em fundamentação estatística, certas despesas por ocorrer, mas indiscutivelmente ligadas à venda em análise, como as despesas futuras com garantias assumidas em relação a produtos."

38- Quanto ao art.9º, §4º, III, cabe destacar a lição do Manual FIPECAFI, que sobre esse inciso III coloca que "entre as despesas do tipo em referência localizam-se também as que se contrapõem a determinada receita, como é o caso dos custos diretos com vendas, nos quais se incluem comissões, impostos e taxas e até royalties".

39- O Manual ainda adiciona, sobre esse inciso III: "A aplicação correta da competência exige mesmo que se **provisionem**, com base em **fundamentação estatística**, certas **despesas por ocorrer**, mas **indiscutivelmente ligadas à venda em análise**, como as despesas futuras com garantias assumidas em relação a produtos".

40 - Portanto, face as disposições da Resolução CFC 750/93, tanto o pagamento recebido pela TAM SA na venda de pontos do Programa Fidelidade TAM para parceiro como o pagamento recebido com a venda de pontos que se dá em concomitância com a venda de bilhete aéreo caracterizam-se como receitas (art.9º, §3º, I) a serem reconhecidas simultaneamente à despesa (art.9º, § 4º, III) estimada de resgate desses pontos.

41 - A venda dos pontos do Programa de Fidelidade pela TAM SA, seja a parceiros, seja aos compradores de bilhetes aéreos, era indiscutivelmente ligada a despesas por ocorrer (o possível resgate dos pontos na forma de bens ou de serviço de transporte). Assim, a empresa provisionava, com base em cálculos estatísticos, os quais descreve em detalhe na DFP2006, o custo do possível resgate dos pontos vendidos:

"A referida provisão foi calculada considerando-se:

- A quantidade de pontos já conquistados, convertida em trechos convite;
- A quantidade de pontos expirados, não convertidos em bilhetes;
- A quantidade de trechos convite voados por outras companhias aéreas;
- E em decorrência dos atuais níveis médios de ocupação de nossos vôos o custo incremental, ou seja, os custos adicionais por passageiro transportado, representado por combustível, serviço de bordo, seguro e cartão de embarque."

42- A venda de pontos Multiplus pelo epigrafado, tanto a seus parceiros como à TLA, em nada se diferencia das vendas de pontos por TAM SA acima referidas.

43- Alterar-se-ia apenas o cálculo estatístico do custo do resgate dos pontos vendidos. A parcela desse custo, que era fundada no custo incremental, ou seja, nas estimativas de

"custos adicionais por passageiro transportado, representado por combustível, serviço de bordo, seguro e cartão de embarque", *possivelmente passaria a ser fundada em cálculo estatístico sobre o resgate de passagens nos diferentes patamares de preços em milhas fixados no contrato entre a empresa e TLA (cada faixa apresenta diferente preço de aquisição para a Multiplus, em reais por milha), bem como em cálculos estatísticos sobre a história de "resgates"(compras) de outros serviços e de bens pelos integrantes do plano, e sobre os custos desses bens/serviços. As demais variáveis certamente terão natureza semelhante, em especial o percentual de pontos efetivamente utilizados para compras*

44- No que toca a Provisões, evocadas pelo Manual FIPECAFI na análise do art.9º, §4º, III, da Resolução CFC 750/93, é oportuno destacar as disposições da Resolução CFC 1066/2005:

"19.7.6. PROVISÕES

19.7.6.1. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- a) a entidade tem uma obrigação legal ou não-formalizada presente como consequência de um evento passado;
- b) provável que recursos sejam exigidos para liquidar a obrigação; e
- c) o montante da obrigação possa ser estimado com suficiente segurança.

19.7.6.2. Se qualquer uma dessas condições não for atendida, a provisão não deve ser reconhecida. É importante notar, por outro lado, a diferença existente entre provisões e outros passivos e contingências passivas, conforme os itens 19.7.3.1, 19.7.3.2. e 19.7.4.1 e os exemplos no Anexo II a esta Norma, notadamente aqueles incluídos no item 4.

(...)

19.7.10. ESTIMATIVA CONFIÁVEL DA OBRIGAÇÃO

19.7.10.1. O uso de estimativas é parte essencial da preparação das Demonstrações Contábeis e não prejudica sua confiabilidade. Isso é especialmente verdadeiro no caso das provisões, que, por sua natureza, são mais incertas do que a maior parte dos outros itens do balanço. De maneira geral, a entidade é capaz de determinar os possíveis desfechos que envolvem uma obrigação e, dessa forma, fazer uma estimativa que seja suficientemente confiável para ser usada no reconhecimento de uma provisão.

19.7.10.2. Em casos extremamente raros, em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo é divulgado como contingência passiva (item 19.7.18.3). (...)

19.7.18.3. A menos que seja remota a possibilidade de ocorrer qualquer desembolso, a entidade deve divulgar, para cada tipo de contingência passiva relevante na data do balanço, breve descrição da natureza da contingência passiva e, quando praticável:

- a) estimativa do efeito financeiro, mensurada de acordo com os itens 19.7.13.1.1 a 19.7.13.5.1;
- b) indicação das incertezas relacionadas ao montante ou ao tempo de qualquer desembolso; e
- c) possibilidade de qualquer reembolso." (*grifos e negritos nossos*).

45-Também cabe destacar as lições do Manual FIPECAF sobre as provisões:

"Provisões são reduções de ativo ou acréscimos de exigibilidade que reduzem o Patrimônio Líquido, e cujos valores não são ainda totalmente definidos. Representam, assim, expectativas de perdas de ativos ou estimativas de valores a desembolsar que, apesar de financeiramente ainda não efetivadas, derivam de fatos geradores contábeis já ocorridos; isto é, dizem respeito a perdas economicamente incorridas (como a depreciação, a perda de valor de investimentos, o provável não-recebimento de créditos, a estimativa de não-recuperação de valores aplicados nos estoques etc.) ou a prováveis valores a desembolsar originados de fatos já acontecidos (como o risco por garantias oferecidas em produtos já vendidos, estimativas de valores a pagar a título de décimo-terceiro salário, férias e indenizações relativas a tempo de serviço já transcorrido, probabilidade de ônus futuro em função de problemas fiscais já ocorridos, imposto de renda estimado a pagar no próximo exercício ou a longo prazo, em função de lucros já contabilizados, etc).

O Regime de Competência e a necessidade de confrontação entre as receitas e as despesas necessárias à obtenção dessas mesmas receitas representam a maior origem da necessidade de se criarem Provisões.

Portanto, a quase totalidade das Provisões origina-se de uma despesa; excepcionalmente, pode ocorrer de se originar de outra conta do Patrimônio Líquido que não o Resultado, como é o caso de Ajustes de Exercícios Anteriores, debitados a Lucros ou Prejuízos Acumulados, ou ainda no caso dos dividendos. Estes também representam uma Provisão, enquanto na forma de proposição à assembléia.

À medida que essas perdas de ativos ou obrigações tornam-se totalmente definidas, devem deixar de ser consideradas Provisões. Assim, a Provisão para o Imposto de Renda transforma-se em Imposto a Pagar, os Dividendos Propostos passam a ser Dividendos a Pagar etc." (*grifos e negritos nossos*).

46- O item 19.7.6.1 da Resolução CFC 1066/05 não poderia ser mais claro ao definir os requisitos para o reconhecimento de provisão: "a) a entidade tem uma obrigação legal ou não-formalizada presente como consequência de um evento passado; b) é provável que recursos sejam exigidos para liquidar a obrigação; e c) o montante da obrigação possa ser estimado com suficiente segurança."

47- Isto é, não bastasse a clareza do Manual FIPECAFI, em comentário ao art. 9º da Resolução 750/93, ao frisar que "a aplicação correta da competência exige mesmo que se provisionem, com base em fundamentação estatística, certas despesas por ocorrer, mas indiscutivelmente ligadas à venda em análise", a obrigação da TAM S/A (TLA) (assim como hoje da Multiplus S/A) de honrar o provável resgate dos pontos vendidos corresponde sem retoque aos 3 requisitos para o reconhecimento de provisão, trazidos pela Resolução CFC 1066/05.

48- Essa Resolução, no mesmo item 19, ainda frisa que "o uso de estimativas é parte essencial da preparação das Demonstrações Contábeis e não prejudica sua confiabilidade. Isso é especialmente verdadeiro no caso das provisões, que, por sua natureza, são mais incertas do que a maior parte dos outros itens do balanço. De maneira geral, a entidade é capaz de determinar os possíveis desfechos que envolvem uma obrigação e, dessa forma, fazer uma estimativa que seja suficientemente confiável para ser usada no reconhecimento de uma provisão".

49- E ainda destaca que, "em casos extremamente raros, em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo é divulgado como contingência passiva".

50- Como se via nas demonstrações de TAM SA a partir de 2006, a previsão das despesas com o provável resgate de pontos vendidos não se trata de caso "em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita", muito pelo contrário.

51- Enfim, conforme já relatado, a identificação das receitas e custos do contribuinte deve, para fins tributários, ter por fundamento a **Resolução CFC 750/1993, bem como, no que toca as provisões, a Resolução CFC 1066/2005.**

V- AUTUAÇÃO

52- A Lei 11.638/2007, ao trazer alterações à Lei 6404/76, com o objetivo de estabelecer a convergência das práticas contábeis brasileiras com as práticas internacionais, introduziu o parágrafo 7º em seu art.177, de forma a garantir a neutralidade tributária das modificações que trouxe:

"Art. 177. (...) "

§ 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."**

53- Posteriormente, a Lei 11.941/09, conversão da MP 449/08, instituiu o RTT e revogou o art.177, §7º, da Lei das S/A. Em seus arts.15 e 16, assim prevê:

"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.

§ 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.**

(...)

IV - na hipótese de **início de atividades no ano-calendário de 2009**, a opção deverá ser manifestada, de forma irretratável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2010.

§ 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.

54- Com essa fundamentação legal, a IN RFB 949/09 assim coloca em seus arts.2º e 12:

Art. 2º As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007 , e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941, de 2009 , **que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração**

contábil, para 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 e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) 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 às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), com base na competência regulamentar conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

(...)

"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 11.941, de 2009, e da regulamentação.

55- *Em face das disposições dos arts.15, §3º, e 16 da Lei 11941/09, e da IN RFB 949/09, para fins tributários o reconhecimento de receitas e despesas do contribuinte deveria se dar à luz da Resolução CFC 750/1993, e provisões deveriam ter sido reconhecidas conforme a Resolução CFC 1066/2005.*

56- *Como corolário, as receitas diferidas serão consideradas, para efeitos tributários, no momento do pagamento pelo (s) parceiro (s) dos pontos Multiplus adquiridos. Estas receitas foram abatidas dos valores já oferecidos à tributação no ano-calendário de 2011 e estão abaixo espelhadas: [...]*

57- *A base de cálculo acima, no total de R\$ 626.848.971,14, foi postergada para a tributação nos anos-calendários de 2012 e 2013. Como decorrência disto, foi realizado o cálculo do montante postergado, utilizando-se da regra prevista no artigo 273 do RIR/99 e seus incisos e §§, e de acordo com planilha de cálculo apresentada pelo próprio epígrafado (item 17 deste Termo), que está abaixo detalhado: [...]*

58- *O cálculo acima foi realizado de acordo com as informações prestadas pela própria empresa, que foram apostas ao presente processo administrativo. Finalizando, os valores acima descritos serão objeto de constituição do*

crédito tributário de IRPJ e de CSLL (tributação reflexa) por meio de Auto de Infração, do qual este Termo faz parte.

Cientificada dos Autos de Infração, a contribuinte apresentou impugnação tempestiva (fls. 699/723). De início, descreve detalhadamente as atividades que desempenha, a fim de evitar divergência de informações ou mesmo a compreensão equivocada de seu negócio.

Nesse sentido informa a empresa 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 das empresas parceiras, quando da aquisição de seus produtos e/ou serviços, ou em virtude dos respectivos programas de fidelização por elas realizados. Tais pontos ('Pontos Multiplus') podem ser posteriormente resgatados, pelos beneficiários, em produtos e/ou serviços disponibilizados na Rede Multiplus."*

Quando *"a empresa parceira informa à impugnante o montante de pontos acumulados por seus clientes, a impugnante recebe seu valor correlato, em espécie, e disponibiliza à parceira, o equivalente em 'Pontos Multiplus'. Posteriormente, quando do resgate dos pontos acumulados no programa, aquele dinheiro é usado na aquisição do benefício escolhido pelo cliente"*.

Nesses termos, *"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) "*.

Com relação à contabilização, aduz que quando há a disponibilização dos 'Pontos Multiplus' ao parceiro, *"a contrapartida dos recursos ingressados é registrada como receita diferida no passivo, visto que ela só será apropriada ao resultado quando realizada, ou seja, no resgate dos pontos pelo beneficiário. Assim, por ocasião do resgate de pontos pelo beneficiário, a impugnante registra a receita auferida e o custo correspondente a esta transação, em suas contas de resultado "*.

Isso decorre do modelo de negócio adotado pela empresa: no momento em que recebe os valores correspondentes aos pontos disponibilizados aos parceiros não existe receita auferida, visto que ela só se concretizará quando o beneficiário resgatar seus pontos, havendo, pois, mera expectativa de que ela irá ocorrer no futuro".

Quando do resgate dos pontos, a interessada tem a obrigação de adquirir, entre as empresas parceiras, o produto e/ou serviço escolhido pelo beneficiário. Sua receita consistirá, então, 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, sendo a diferença entre estas duas grandezas o aumento patrimonial real.

Desse modo, entende a empresa que *"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"*

Com mais detalhes, a impugnante descreve o seguinte:

- "... 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 ao programa de fidelização individual do parceiro, num valor equivalente em 'Pontos Multiplus', disponibilizando-os aos beneficiários.
- "Nesse momento, a impugnante recebe do parceiro o valor da transação, registrando a entrada de caixa, mas sem reconhecê-lo como receita em suas contas de resultado. Até porque, como se verá adiante, de receita ainda não se trata, posto que a impugnante apenas assumiu o passivo de sua parceira, razão pela qual tal valor é, nesse primeiro momento, registrado em conta de passivo, a título de obrigação a pagar".
- "Apenas quando os pontos são resgatados em produtos ou serviços é que a impugnante reconhece o custo do resgate e a receita por ela auferida na operação, na mais estrita conformidade com o regime de competência, o qual, como é cediço, é obrigatório tanto para a contabilização das atividades das companhias, por força do art. 177 da Lei n. 6404, de 15.12.1976, como para as empresas submetidas ao regime de apuração do IRPJ pelo lucro real (Decreto-lei n. 1598, de 26.12.1977) ".

A defesa registra, ainda, *"que a impugnante pode não apurar qualquer acréscimo patrimonial em razão de seu modelo de negócio. Isso porque, por vezes, é possível que o beneficiário escolha um produto/serviço para resgate cujo valor é superior aos montantes recebidos pela impugnante de seus parceiros. E o caso, por exemplo, do resgate dos pontos convertidos em passagens aéreas internacionais, comercializadas em moeda estrangeira e, portanto sujeitas a oscilações de câmbio "*.

Nesse sentido afirma que a premissa fiscal é equivocada ao considerar que a atividade da impugnante implica a suposta existência de dois negócios jurídicos distintos: **(i)** a venda de pontos para as empresas parceiras; e **(ii)** uma eventual compra e venda de mercadorias e serviços aos beneficiários participantes da 'Rede Multiplus'".

Em nenhum momento os contratos de parceria comercial e *"... o estatuto social da impugnante, fazem qualquer referência a uma 'venda de pontos'". Os 'Pontos Multiplus', como já apontado, funcionam apenas como uma medida de valor estabelecida para mensurar o valor das remunerações devidas entre as partes (para a impugnante em relação ao acúmulo de pontos e para as parceiras no resgate destes), e também quanto ao valor dos benefícios a que tenham direito os participantes do Programa*

Mesmo supondo-se a existência de "venda de pontos" aos parceiros, *"... porque a 'tradição' da 'coisa vendida' é feita a pessoa diversa do adquirente? E, ainda, admitindo-se que o 'comprador' contratasse com o 'alienante' a entrega, a terceiro, da coisa*

comprada, visando o cumprimento de uma sua obrigação anterior, sempre faltaria um requisito essencial ao instituto jurídico da compra e venda: a transferência de domínio".

Nesse sentido, o Código Civil, em seu art. 481, dispõe o seguinte: "pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro". Assim, "*... é da essência da compra e venda criar uma obrigação de transferência da propriedade da coisa ou direito vendido. Sem esse efeito translático da propriedade, de compra e venda não se trata. E, aliás, uma das características que permitem distinguir o negócio jurídico da compra e venda de outros institutos jurídicos, como a locação, por exemplo*".

Já o art. 1.228 da mesma norma "*... estipula que o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha*". Este artigo 1228 define os chamados '*poderes inerentes à propriedade*', na dicção do art. 1204 do diploma civil".

Desse modo, pergunta a contribuinte: "*... como pode haver contrato de compra e venda sem a transferência do domínio e o pleno uso das faculdades que a lei garante ao proprietário?*". E responde em seguida que "*... não há contrato de compra e venda, pois os requisitos estabelecidos pela legislação civil para a configuração de tal instituto não se apresentam integralmente no modelo de negócio da impugnante*".

Esclarece também que:

- a utilização da expressão "venda de pontos" na demonstração financeira "*tem caráter meramente didático, com vistas a facilitar o entendimento das informações transmitidas aos interessados em suas demonstrações financeiras, notadamente por ser uma empresa de capital aberto*".

- o critério de reconhecimento de receitas utilizado pela interessada "*está rigorosamente de acordo com o regime de competência que, de acordo com o art. 177 c/c art. 187, parágrafo 1º, alínea 'a' da Lei n. 6404/76, estabelece que as receitas devem ser reconhecidas quando auferidas (quando o direito ao seu recebimento estiver definitivamente adquirido) e os custos e despesas devem ser lançados na contabilidade quando incorridos (quando a obrigação de pagamento estiver definitivamente constituída)*" e também conforme o Parecer Normativo CST nº 58, de 01/09/1977.

- a sistemática operacional torna muito claro que a receita da empresa só se configura diante da "*... 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 de sua obrigação contratual de adquirir o benefício a que tem direito os participantes, é inquestionável que a Impugnante ainda não tem disponibilidade jurídica sobre os valores recebidos, exatamente porque ainda pende uma obrigação sua, a qual será quitada consumindo parte daqueles valores*"; e que

- "*são igualmente improcedentes eventuais remissões ao RTT e à necessidade de se observar a neutralidade fiscal durante o período a que se referem estes autos. Conforme demonstrado à saciedade, não se aplica à atividade da impugnante qualquer nova prática contábil introduzida pela Lei n. 11638/07. Como também não foi pelo uso de qualquer nova prática contábil que tenha havido diferimento da tributação dos resultados apurados pela impugnante no desempenho de suas atividades, no exercício de 2011. Estes, na verdade, estão em consonância com a natureza jurídica de suas atividades e com as normas fiscais vigentes*".

Ademais, a empresa contesta também "... eventuais arguições no sentido de que a impugnante deveria provisionar os custos de resgates futuros, com base em fundamentação estatística, considerando os prêmios com maior probabilidade de resgate e a expectativa de pontos não resgatados (breakage) ", pois, a necessidade de "... provisionamento decorre essencialmente da existência de um ingresso efetivo no patrimônio da empresa, o qual não comporta um respectivo custo/despesa se esse ingresso, ou receita, ainda não estiver acrescido em caráter definitivo ao patrimônio do contribuinte. Assim, seguindo os preceitos contábeis, no momento do ingresso de uma receita, provisionam-se os respectivos valores atinentes aos custos/despesas nos contornos do regime de competência ".

Finalmente, registra ainda a contribuinte: (i) a existência de erro na base de cálculo; (ii) a ocorrência de nulidade em face do descabimento da imputação de multa e juros de mora; e (iii) a inaplicabilidade de juros de mora sobre multa de ofício

Em Sessão de 17/04/2017, a DRJ julgou a impugnação improcedente por meio do Acórdão de fls. 806/857, assim ementado:

*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 da receita recebida das empresas parceiras, na comercialização de direitos de resgate de prêmios no âmbito do programa de fidelização de clientes, para o momento do resgate dos pontos acumulados com base nas orientação do CPC 30.

*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.

*RECEITAS E DESPESAS. OBRIGATORIEDADE DE
RECONHECIMENTO SIMULTÂNEO QUANDO SE
CORRELACIONAREM. RECONHECIMENTO DOS CUSTOS E
DESPESAS INCORRIDOS APÓS A TRANSFERÊNCIA DO BEM
OU SERVIÇO, DESDE QUE SEJAM CONHECIDOS OU
RAZOAVELMENTE ESTIMÁVEIS.*

Considerando que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre

simultaneamente quando se correlacionarem, é indispensável que para reconhecimento da receita seja possível também reconhecer todos os custos dos produtos/mercadorias ou serviços transferidos e outras despesas diretamente a eles associáveis, inclusive os custos e despesas a serem incorridos após a transferência do bem ou serviço ao cliente, desde que o seu valor seja conhecido ou razoavelmente estimável já no ato da transferência.

PROVISÃO PARA CUSTOS DE RESGATES FUTUROS. ADMISSÃO APENAS DAS PROVISÕES COM DEDUTIBILIDADE EXPRESSAMENTE AUTORIZADA PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Considerando que a contribuinte assumiu a obrigação de honrar o futuro resgate de prêmios no âmbito do programa de fidelização de clientes, sendo certo que recursos financeiros serão exigidos para tal fim e tendo em vista ser possível estimar o valor desses gastos futuros com suficiente segurança, caberia a ela constituir uma provisão para custos dos gastos futuros, com base em fundamentação estatística, levando em consideração os prêmios com maior probabilidade de resgate e a expectativa de pontos não resgatados (breakage); contudo, como a provisão para custos de resgates futuros não se encontra dentre as expressamente autorizadas pelos artigos 335 a 338 do RIR de 1999, não há se admitir a sua dedutibilidade na apuração do resultado tributável.

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DE IMPOSTO. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. POSTERGAÇÃO DE RECEITAS. JUROS E MULTA DE MORA. CABIMENTO.

A inexistência quanto ao período-base de escrituração de receitas, que implique a postergação do pagamento do imposto, enseja a cobrança de multa e de juros de mora.

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DE IMPOSTO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

Havendo a postergação de tributos, os pagamentos postecipados devem ser imputados proporcionalmente às parcelas que compõem o crédito tributário (principal, juros e multa), sendo exigível eventual saldo devedor resultante.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Não havendo, no lançamento questionado, a incidência de juros sobre a multa de ofício, não se conhece do recurso quanto à matéria por falta de competência.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.

Ressalvando a hipótese do art. 113 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, que versa sobre a edição de súmula vinculante na esfera administrativa, inexistente norma legal que atribua às decisões administrativas, no âmbito do processo administrativo fiscal a eficácia normativa prevista no CTN,

dessa forma, elas têm eficácia restrita aos casos para os quais foram proferidas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, no que couber, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Intimada da decisão de piso em 1/05/2017 (fls. 867), a contribuinte interpôs recurso voluntário em 30/05/2017 (fls. 869/900). Reitera as alegações de defesa, questiona determinados pontos do Acórdão da DRJ e pede integral cancelamento dos Autos de Infração, na linha de determinado precedente jurisprudencial do CARF que indica.

A PGFN apresentou Contra-Razões (fls. 910/945). Sustenta que:

- restou evidenciado 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’. **Isto ocorre 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 fazem presentes desde já, ou seja, com a “**comercialização de direitos de resgate de prêmios**”, razão pela qual está correto o lançamento;

- a Recorrente nada trouxe que fosse capaz de afastar a necessidade de constituição de provisão - dada a inegável natureza de receita dos recebimentos;

- como já destacado diversas vezes ao longo deste processo, os lançamentos contábeis efetuados com base nas orientações contidas no CPC 30 não poderiam afetar o resultado tributável da contribuinte no ano-calendário de 2011, haja vista ela estar obrigada a utilizar, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. As leis 11.638/2007 (redação dada ao § 7º do art. 177 da LSA) e 11.941/2009 (arts. 15 e 16), pois, determinaram que para os fatos geradores em questão (2011), não seriam aplicáveis os ajustes decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis;

- a aparente duplicidade de receitas que teria gerado erro da base de cálculo adotada foi esclarecida pela DRJ, cujas constatações não foram sequer combatidas no recurso voluntário; e

- não há qualquer vício na metodologia de apuração e aplicação dos acréscimos legais, tendo o procedimento fiscal obedecido os comandos legais.

Os autos, então, foram encaminhados a este Conselho para apreciação e julgamento do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

O recurso voluntário interposto é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade. Dele, portanto, conheço e passo a apreciá-lo.

Em síntese, a controvérsia instaurada diz respeito ao momento em que devem ser reconhecidas as receitas provenientes dos "pontos Multiplus" para fins de IRPJ e CSLL.

No entender da Recorrente a receita dessa operação deve ser oferecida à tributação por ocasião do resgate dos pontos pelos beneficiários ou pela perda do direito de utilização dos pontos por decurso de prazo.

A fiscalização, porém, sustenta que houve postergação indevida dessa receita, por considerar que a receita deve ser reconhecida no momento da "venda" dos pontos à empresa parceira, independentemente do registro do passivo correspondente à aquisição dos bens e serviços que deverão ser entregues aos clientes que resgatarem os pontos Multiplus.

Dessa forma, percebe-se claramente que o cerne da discussão consiste em definir o aspecto temporal da *realização* da renda das receitas obtidas pelo gerenciamento de pontos: **(i)** na data de recebimento dos valores pelas empresas parceiras; ou **(ii)** na data do exercício do direito ao resgate pelo beneficiário dos programas de pontuação, podendo esta, eventualmente, ocorrer com o decurso do prazo de resgate previsto nos regulamentos.

Para tanto, não se pode perder de vista que, com base no que dispõe o artigo 43 do Código Tributário Nacional¹, resta incontroverso que o ordenamento jurídico vigente adotou o conceito de "renda" enquanto *renda-acréscimo*. Nesses termos, *renda* constitui *resultado líquido positivo*, isto é, *acrécimo patrimonial*².

Isso significa dizer que a base de cálculo possível, para efeitos de *renda* (*ou lucro*), deve corresponder à diferença entre os rendimentos percebidos dentro de um período definido pela lei e os dispêndios considerados necessários³. Esse resultado, se positivo, constitui *aumento patrimonial* passível da exação fiscal.

Sem acréscimo no patrimônio do contribuinte não há que se falar em incidência de tributos que oneram a *renda*, na linha do que já decidiu o STF⁴, *verbis*:

¹ "Artigo 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º - A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção".

² Sobre as teorias desenvolvidas em torno do conceito de renda tributável, vide doutrina de POLIZELLI, Victor Borges. "O princípio da realização da renda. Reconhecimento de receitas e despesas para fins de IRPJ". São Paulo: Quartier Latin. 2012.

³ Dispêndios necessários, no sentido ora empregado, são aqueles que a lei admite como passíveis de abatimento para fins de apuração da renda.

⁴ STF. 1ª Turma. RE 89.971. Relator Min. Cunha Peixoto, DJU 20/10/1978 (RTJ 96/783).

“Na verdade, por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo do patrimônio.

O Ministro Oswaldo Trigueiro, no RE 71.758, deu ao art. 43 do Código Tributário Nacional sua verdadeira exegese: “Quaisquer que sejam as nuances doutrinárias sobre o conceito de renda, parece-me acima de toda dúvida razoável que, legalmente, a renda pressupõe ganho, lucro, receita, crédito, acréscimo patrimonial, ou, como diz o preceito transcrito, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Concorde em que a lei pode, casuisticamente, dizer o que é ou não é renda tributável. [...]”

Os componentes da *renda* (*rendimentos tributáveis e gastos dedutíveis*) podem ser obtidos pelos mais variados meios (capital, trabalho e proventos de qualquer natureza) e são influenciáveis por diversos fatores e modelos de negócio.

Acréscimo patrimonial, pois, constitui uma realidade econômica dinâmica, afinal seus elementos formadores podem partir das mais variadas condutas, tanto reguladas (tipificadas) quanto não reguladas (não tipificadas) pelo Direito.

Apenas por ocasião de cada período de apuração determinado pela lei, é que o contribuinte passa a se sujeitar a obrigação de, após reunir todos os seus **elementos patrimoniais**, positivos e negativos, apurar a *renda* e o *lucro* tributáveis.

Não basta a existência de uma riqueza. É necessária, ainda, como condição necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador de tributos sobre a *renda* ou *lucro*, que haja *disponibilidade econômica ou jurídica* desta riqueza pelo sujeito passivo.

Disponibilidade econômica significa a efetiva percepção do rendimento, podendo ser em dinheiro, benefícios, vantagens ou qualquer outro meio que proporcione proveito imediato.

Já *disponibilidade jurídica* significa o direito incondicional, atual e efetivo de aferir a renda. Fala-se em disponibilidade jurídica sobre a renda quando o sujeito passivo adquire o direito incondicional de perceber a renda e de sobre ela dispor livremente, embora não a tenha recebido⁵.

Nesse contexto, pode-se dizer que a referência as duas formas de disponibilidades no CTN possui relação com os métodos contábeis (*regimes de competência ou caixa*)⁶ admissíveis para fins de verificação das receitas e despesas componentes da *renda* e do *lucro*.

A legislação ordinária determina, como regra geral, a sujeição das pessoas físicas ao *regime de caixa* (cf. art. 2º, da Lei nº 7.713/1988), o que implica no reconhecimento

⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. “Construção do conceito constitucional de renda”. São Paulo: Malheiros. 2011, p. 35.

⁶ Nesse sentido a disponibilidade jurídica equivaleria a renda adquirida, mas ainda não percebida (accrual basis regime), enquanto a disponibilidade econômica equivaleria a renda efetivamente percebida (cash basis regime).

dos rendimentos tributáveis e despesas dedutíveis em face do efetivo recebimento e pagamento, respectivamente.

As pessoas jurídicas, também como regra geral - aplicável a Recorrente -, estão sujeitas à apuração da *renda* com base no *regime de competência* e pelo *lucro real*, entendido como o lucro líquido (ou contábil) ajustado pelas adições (*dispêndios indedutíveis*), exclusões (*ganhos não tributáveis*) e compensações (cf. artigo art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977).

De qualquer forma, a *renda* precisa estar plena e ter sido adquirida de forma incondicional para que possa falar em acréscimo de patrimônio. A disponibilidade pressupõe que a *renda* ou *lucro* ensejem *acréscimo patrimonial* efetivo, e não apenas escritural ou em potencial. Assim, quando se trata de tributo incidente sobre acréscimo patrimonial, a *renda* ou *lucro*, que acarretam esse efeito, precisam estar *realizados*.

A *realização* impede a tributação de renda em estado de mera potencialidade. Não basta ter expectativa de direito sobre a renda. Deve haver a disposição da mesma, identificada pela ausência de obstáculos ou obrigações jurídicas atreladas.

Realizar a renda, portanto, é aumentar o patrimônio com ânimo definitivo⁷.

De acordo com os ensinamentos de Victor Polizelli⁸, "*identificando-se na renda o elemento indicador da capacidade contributiva por excelência, torna-se imperativo apurar a renda realizada, de modo a impedir que a tributação atinja eventos econômicos incompletos ou incertos, e também evita que a tributação comprometa o patrimônio*".

No âmbito jurisprudencial, chama atenção a decisão proferida no Recurso Especial 320.455-RJ⁹, que recebeu a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - VARIAÇÕES CAMBIAIS CONSIDERADAS COMO RENDA ANTES DO PAGAMENTO DA OBRIGAÇÃO - MOMENTO DA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA - INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

O Imposto de Renda só incide sobre os ganhos decorrentes de variações cambiais quando realizado o pagamento das obrigações financeiras relativas àquelas variações, porque é a partir daí que serão incluídos na receita e na apuração do lucro real obtido.

⁷ Reforça esse argumento as disposições previstas nos artigos 116, II e 117, I, ambos do CTN: "Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

[...]

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

[...]

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento".

⁸ "O princípio da realização da renda". São Paulo: Quartier Latin. 2001. P. 351.

⁹ STJ. Primeira Turma. DJ de 20/08/2001.

Destaca-se do julgado a declaração afirmativa acerca da impossibilidade da tributação de ganhos não definitivos, mas escriturados, enquanto não representarem disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Nas palavras do voto condutor:

Do mesmo modo, há de se entender que "o fato gerador do imposto de renda é o acréscimo patrimonial mais a respectiva disponibilidade jurídica ou econômica (CTN, art. 43)". REsp. 181.912/PR, Rel. Min. ARI PARGENDLER, D.J. 03.11.98.

[...]

Partindo de tais pressupostos, sem a necessidade de maiores digressões, de ordem doutrinária, afigura-me escorreita a decisão ora objurgada, porquanto é certo que a disponibilidade econômica ou jurídica da renda só ocorre quando houver real acréscimo patrimonial, não cabendo a tributação sobre mera expectativa de ganho futuro e em potencial.

Nesse aspecto, a razão está com a recorrida, quando invoca, em suas contra-razões, opiniões doutrinárias e precedentes jurisprudenciais em favor da tese defendida, acabando por concluir, in expressis:

"Assim, tem-se que, o efetivo acréscimo patrimonial, disponibilizado para o contribuinte, não pode ser verificado pelos registros contábeis, mas somente pelo ganho determinado no momento em que a Recorrida cumprir a obrigação financeira, pois é somente nesse momento que ela se beneficia (ou não) com a quantidade de reais necessária para a liquidação da obrigação em moeda estrangeira. Antes disso, os registros contábeis significam, tão somente, mera expectativa de ganho, que não constitui hipótese de incidência do imposto de renda.

[...] não há como se falar que meros registros contábeis, que representam tão somente expectativas de resultado positivo (já que não se sabe se quando a obrigação for cumprida, a variação será positiva ou negativa) constituam um acréscimo patrimonial, e que este, por força do regime de competência, esteja disponibilizado para o contribuinte no momento em que registrado; ao contrário, é certo que o contribuinte não dispõe desse ganho, uma vez que ainda não implementado o termo em que deveria cumprir sua obrigação financeira."

Nessa linha de raciocínio, e considerando o regime de competência aplicável a Recorrente, mister verificar o instante da disponibilidade jurídica da renda proveniente do negócio praticado com os pontos Multiplus. Para tanto, é preciso enfrentar a seguinte questão: Quando ocorre a realização da receita dessa operação?

E para responder a questão é imprescindível bem compreender o negócio praticado.

Conforme restou demonstrado (e comprovado), a Recorrente celebra contratos de parcerias comerciais com determinadas empresas (clientes), cujo objeto é o desenvolvimento e gerenciamento dos programas de relacionamento e/ou incentivo à fidelidade comercial, criados por essas empresas por meio de sua adesão à "Rede Multiplus", cuja minuta do contrato encontra-se acostada aos autos.

Esses contratos estão inseridos no contexto do que o mercado denomina de *marketing de incentivo*, prática cada vez mais usual para estreitar a relação de consumo de determinadas marcas e bandeiras.

Nesses termos, referidos contratos de parceria comercial têm por objeto e objetivo a administração de uma rede de coalização de programas de fidelização da qual os consumidores participantes (beneficiários) têm o direito de adquirir produtos ou serviços oferecidos pelos parceiros que integram a chamada *Rede Multiplus*.

A partir da exploração de plataforma tecnológica criada para atender pontualmente as campanhas dos interessados (parceiros), a Recorrente oferece e gerencia todas as etapas através de uma unidade de referência (Pontos Multiplus), espécie de moeda de troca.

Operacionalmente: **(i)** o cliente adquire produtos ou serviços de uma empresa participante da "Rede Multiplus"; **(ii)** ao assim proceder, a Recorrente transfere uma determinada quantidade de pontos em benefício deste consumidor (que passa a deter pontos), recebendo do parceiro patrocinador, como contrapartida, recursos (caixa) calculados com base na cotação de cada ponto fixada previamente entre as partes; **(iii)** uma vez creditados os pontos, o cliente beneficiário passa a deter o direito de efetuar o resgate dos pontos dentro de um período determinado (normalmente de dois anos) mediante sua troca por produtos ou serviços, cabendo a Recorrente pagar e disponibilizar o "prêmio" escolhido nas bases comerciais firmadas por ela com seus parceiros.

Do ponto de vista contratual, o participante adere ao Programa Multiplus, o que lhe dá direito de acumular créditos de pontos quando da compra de produtos de empresas parceiras. Esses pontos podem ser resgatados (trocados) pelos mais variados itens oferecidos (passagens aéreas, produtos eletrônicos, hotéis etc), mas de acordo com o respectivo "preço em pontos".

Para tanto, a Recorrente e as empresas conveniadas celebram contratos que estipulam obrigações recíprocas. Assim, compete a empresa parceira oferecer seus produtos e serviços passíveis de troca por pontos Multiplus (5.000 pontos - uma geladeira; 10.000 pontos um celular e assim por diante); e a Recorrente compete efetuar a compra do prêmio selecionado quando o titular dos pontos exercer seu direito de troca e o conseqüente repasse do valor devido à empresa parceira fornecedora.

O valor pago ou "adiantado" pela empresa parceira à Recorrente é contabilizado em conta de ativo (caixa). Em contrapartida, a empresa reconhece o "passivo" consistente na obrigação da futura liquidação financeira atrelada ao resgate dos pontos como receita diferida, computando-a no lucro real apenas por ocasião da utilização dos pontos (que ocorre com o resgate ou a "prescrição" dos pontos).

É justamente esse diferimento que foi combatido pela autoridade fiscal responsável pelo lançamento, por entender que a receita deveria ter sido reconhecida fiscalmente por ocasião do "adiantamento" ou transferência dos recursos dos parceiros para a Recorrente, afinal a empresa, na verdade, não prestaria serviços de intermediação ou assemelhado, mas sim teria praticado dois negócios jurídicos autônomos: (i) "venda de pontos"

às empresas conveniadas em um primeiro momento; e (ii) posterior "revenda" de mercadorias ou serviços.

Adotando essa premissa, a fiscalização conclui que houve, no ano calendário autuado (2011), "venda de pontos" que já deveria ter sido oferecida à tributação em razão do recebimento dos valores a eles atrelados. E, mais ainda, na tentativa de sustentar sua tese, o TVF busca sustentar que a Recorrente jamais poderia ter postergado tal receita com base nas regras previstas no CPC 30, por estar obrigada a empresa a se valer dos critérios contábeis vigentes em 31/12/2007.

Discordo, entretanto, do enquadramento como "venda de pontos" conferido pela fiscalização ao negócio praticado.

A meu ver os elementos dos autos, notadamente o objeto social, descrição das atividades, informações publicadas na CVM e contratos celebrados infirmam a natureza mercantil apontada.

A atividade exercida pela Recorrente, na verdade, consiste na manutenção e operacionalização de plataforma tecnológica que permite que empresas parceiras (redes varejistas, postos de gasolina, companhias aéreas etc.) ofereçam benefícios adicionais aos seus clientes, na figura dos pontos Multiplus, para que eles utilizem desta mesma plataforma para vender mais produtos (o que ocorre com o resgate ou troca dos pontos).

Como bem notou o Conselheiro Luiz Fabiano Alves Penteado, relator do voto vencedor de caso análogo¹⁰, do qual participei e que esta C. Câmara, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário da contribuinte:

A viabilização desta operação demanda a utilização de uma unidade de medida que seja utilizada como referência para os participantes da operação. Os pontos Multiplus representam tal unidade de medida.

Assim, a atividade da Recorrente não pode ser resumida à venda de pontos, pois, tais pontos são mero instrumento utilizado para viabilizar o objetivo final que é o oferecimento aos clientes de benefícios que são representados por pontos que podem ser convertidos em bens e serviços. O objetivo não é vender pontos, mas sim fidelizar o cliente e criar um ambiente adicional para oferecimento de produtos.

Quando a Recorrente recebe o caixa das empresas parceiras, há uma assunção de obrigação representada pela futura utilização dos Pontos Multiplus pelos clientes que obrigará a Recorrente a fazer um desembolso de caixa para o pagamento de bens e serviços.

Em outras palavras, a Recorrente recebeu determinado caixa de seu parceiros, converteu tal caixa numa certa quantidade de pontos e creditou tais pontos aos clientes. Tais pontos serão utilizados no futuro para a compra de bens e serviços.

¹⁰ Acórdão n. 1201-002.120. Sessão de 12 de abril de 2018.

Fica claro aqui que nesta etapa da operação, a Recorrente não possui disponibilidade jurídica sobre os valores recebidos, pois, tais valores serão utilizados para satisfazer as "trocas" solicitadas pelos clientes.

Não restam dúvidas de que os Pontos Multiplus representam uma unidade de medida utilizada pela Recorrente para contabilizar e mensurar o acúmulo e o resgate dos prêmios oferecidos pela rede, de forma interligada entre a contribuinte, empresas parceiras e participantes, naquilo que se pode chamar de operação triangulada legítima entre partes independentes.

Quando um cliente adquire um produto ou serviço de uma empresa integrada à rede Multiplus, esta comunica a transação à Recorrente, que converte o valor do prêmio em pontos atinentes ao programa de fidelização individual, disponibilizando-os aos participantes. Neste momento, a Recorrente, por assumir, em lugar da empresa parceira, o valor da futura transação, corretamente registra a entrada de caixa no passivo, sem reconhecê-la no resultado, afinal não houve a realização da renda.

Nessa etapa da operação ocorre verdadeira assunção de dívida, em conformidade com o que dispõe o artigo 299 do Código Civil:

Art. 299. É facultado a terceiro assumir a obrigação do devedor, com o consentimento expresso do credor, ficando exonerado o devedor primitivo, salvo se aquele, ao tempo da assunção, era insolvente e o credor o ignorava.

A empresa vendedora do bem/serviço, *parceiro*, é quem origina toda a operação, ao prometer aos seus clientes o registro de pontos em razão de compras de seus produtos. A Recorrente recebe o valor para gerenciar e liquidar essa pontuação, assumindo a obrigação de entregar o prêmio.

As transferências efetuadas pelos parceiros a Recorrente não correspondem a venda de pontos, como quer fazer crer a decisão de piso e a fiscalização, mas dizem respeito a desembolsos efetuados antes de se verificarem todos os pressupostos materiais que os tornam realizados, pois que, invariavelmente, estão vinculados a obrigação cujo adimplemento está condicionado à troca dos pontos.

Derivados dos referidos contratos, tais adiantamentos, embora efetuados num determinado exercício, na verdade destinam-se ao custeio de contraprestações assumidas pela Recorrente frente aos parceiros e participantes, a serem por ela realizadas ao longo dos próximos dois anos da concessão dos pontos.

A disponibilidade dos pontos gera desembolsos que têm como contrapartida o ônus da Recorrente de assegurar aos participantes, no futuro, o direito de troca. Esse negócio, portanto, está diretamente vinculado a despesas cujas contraprestações serão por ela assumidas.

O numerário inicialmente recebido pela Recorrente não se incorpora de imediato no seu patrimônio, pois atrelado à obrigação íntima relacionada a este recebimento e

que somente será liquidada quando o participante utilizar seus pontos nas troca por bens ou serviços, momento no qual a Recorrente saberá ao certo quanto terá sido seu custo.

Elucidativa, nesse ponto, a seguinte observação que constou do voto proferido no precedente desta Câmara acima citado:

Cabe ressaltar que na documentação acostada aos autos é possível perceber que o passivo registrado nos livros da Recorrente tem como base um controle individual que identifica nome, CPF e quantidade de pontos referente a cada um dos clientes participantes. Até o momento em que a Recorrente honra sua obrigação e paga os bens que foram trocados pelos clientes, a Recorrente mantém um passivo com milhões de pessoas, passivo este correspondente ao direito adquirido pelo cliente na relação de consumo com as empresas parceiras e que fora transferido à Recorrente, junto com o caixa correspondente.

Nesta situação, não há que se falar em acréscimo patrimonial.

Assim, apenas após vencidas tais etapas, o resultado por fim obtido pela Recorrente poderá ser definitivamente incorporado ao seu patrimônio. Neste momento nasce a renda que deve ser reconhecida pela Recorrente.

Nesse sentido, forçoso concluir que apenas quando os pontos são resgatados em produtos ou serviços, ou quando o participante deixa de resgatá-los no tempo previsto, é que a renda da Recorrente é realizada. É neste momento, portanto, que a receita da atividade deve ser oferecida à tributação, na linha do procedimento adotado pelo contribuinte.

Toda a argumentação invocada pela Fazenda Nacional acerca do CPC 30, RTT e critérios contábeis anteriores a 31/12/2007 a meu ver devem ser interpretadas à luz do artigo 43 do CTN, o qual, repita-se, impõe como condição necessária e suficiente para ocorrência do fato gerador do IRPJ e CSLL a *disponibilidade* ou *realização* da renda, o que somente ocorre quando da liquidação dos pontos.

Com razão a Recorrente, portanto, quando afirma que:

A compreensão desta sistemática toma muito claro que 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, corresponde ao aumento de patrimônio sujeito à incidência do IRPJ e da CSL. Até então, por força de sua obrigação contratual de adquirir o benefício a que tem direito os participantes, é inquestionável que a Recorrente ainda não tem disponibilidade jurídica sobre os valores recebidos, exatamente porque ainda pende uma obrigação sua, a qual será quitada consumindo parte daqueles valores.

Isto é assim porque nem toda entrada ou ingresso no patrimônio da pessoa jurídica é receita. Só é receita a entrada ou ingresso que se integra definitivamente ao patrimônio da pessoa, isto é, sem qualquer reserva, condição ou compromisso no passivo, acrescendo-o como elemento novo e positivo, pelo que passa a pertencer à entidade com sentido de permanência.

O critério de reconhecimento de receitas adotado pela recorrente, portanto, está rigorosamente de acordo com o regime de competência que, de acordo com o art. 177 c/c art. 187, parágrafo 1º, alínea "a" da Lei n. 6404/76, estabelece que as receitas devem ser reconhecidas quando auferidas (quando o direito ao seu recebimento estiver definitivamente adquirido) e os custos e despesas devem ser lançados na contabilidade quando incorridos (quando a obrigação de pagamento estiver definitivamente constituída).

Nessa linha de raciocínio, entendo que o tratamento contábil conferido pela Recorrente respeita o princípio da competência e está em perfeita consonância com o critério contábil de *emparelhamento de receitas e despesas*.

Nesses termos, considera-se realizada a receita apenas quando for possível mensurar com confiabilidade as obrigações a ela atreladas.

O recebimento por parte da Recorrente dos pontos, ainda que provoque um efeito de caixa, implica no reconhecimento de um componente dedutível somente por ocasião do resgate dos pontos.

Seguindo a própria lógica da sistemática de apuração do lucro real, o adiantamento pago pela disponibilidade dos pontos pelo parceiro constitui receita tributável somente no momento do confronto desta receita com o respectivo custo. É o que decorre do princípio contábil do “emparelhamento das receitas e despesas” (*matching*), de observância obrigatória aos sujeitos ao regime de competência.

Não sendo possível confrontar o adiantamento com o dispêndio a ele atrelado, afinal ainda pendente o cumprimento de condição, também não deve haver imediato reconhecimento em conta de resultado.

Ora, o ingresso de caixa que tem como contrapartida um passivo não representa renda.

E é justamente por isso que a realização da *renda* ou, se preferir, a aferição do *lucro* da operação em questão, em face do princípio da competência e das normas de incidência do IRPJ e CSLL, somente ocorre no momento da extinção ou redução da obrigação de pagar os pontos registrada no passivo.

Correto, portanto, o tratamento contábil e fiscal empregado pela Recorrente, devendo ser cancelados os Autos de Infração de IRPJ e CSLL.

Conclusão

Processo nº 10314.722542/2016-22
Acórdão n.º **1201-002.302**

S1-C2T1
Fl. 16

Pelo exposto, conheço do RECURSO VOLUNTÁRIO para DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Redator designado.

Peço vênia para discordar do nobre relator com relação aos termos do seu voto, no que tange ao critério de reconhecimento de receitas, para fins da tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

O modelo de negócio foi bem demonstrado pela recorrente.

Ela disponibiliza aos seus parceiros um sistema de pontos, que 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 beneficiários, em produtos e/ou serviços disponibilizados na 'Rede Multiplus', sujeitando-se, entretanto, a um sistema de prescrição. Quando a parceira informa o montante de pontos acumulados por seus clientes 'beneficiários', a recorrente 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 beneficiário, quando então tem ciência do custo da operação.

Como muito bem sintetizou o nobre relator em seu voto:

Em síntese, a controvérsia instaurada diz respeito ao momento em que devem ser reconhecidas as receitas provenientes dos "pontos Multiplus" para fins de IRPJ e CSLL.

No entender da Recorrente a receita dessa operação deve ser oferecida à tributação por ocasião do resgate dos pontos pelos beneficiários ou pela perda do direito de utilização dos pontos por decurso de prazo.

A fiscalização, porém, sustenta que houve postergação indevida dessa receita, por considerar que a receita deve ser reconhecida no momento da "venda" dos pontos à empresa parceira, independentemente do registro do passivo correspondente à aquisição dos bens e serviços que deverão ser entregues aos clientes que resgatarem os pontos Multiplus.

Dessa forma, percebe-se claramente que o cerne da discussão consiste em definir o aspecto temporal da *realização* da renda das receitas obtidas pelo gerenciamento de pontos: **(i)** na data de recebimento dos valores pelas empresas parceiras; ou **(ii)** na data do exercício do direito ao resgate pelo beneficiário dos programas de pontuação, podendo esta, eventualmente, ocorrer com o decurso do prazo de resgate previsto nos regulamentos.

Ainda, em seu voto, assim se pronunciou o relator, explicitando com mais detalhes a operacionalização do negócio, assim como indicando o entendimento da fiscalização para fins da autuação:

Nessa linha de raciocínio, e considerando o regime de competência aplicável à Recorrente, mister verificar o instante da disponibilidade jurídica da renda proveniente do negócio praticado com os pontos Multiplus. Para tanto, é preciso enfrentar a seguinte questão: Quando ocorre a realização da receita dessa operação?

E para responder a questão é imprescindível bem compreender o negócio praticado.

Conforme restou demonstrado (e comprovado), a Recorrente celebra contratos de parcerias comerciais com determinadas empresas (clientes), cujo objeto é o desenvolvimento e gerenciamento dos programas de relacionamento e/ou incentivo à fidelidade comercial, criados por essas empresas por meio de sua adesão à "Rede Multiplus", cuja minuta do contrato encontra-se acostada aos autos.

Esses contratos estão inseridos no contexto do que o mercado denomina de *marketing de incentivo*, prática cada vez mais usual para estreitar a relação de consumo de determinadas marcas e bandeiras.

Nesses termos, referidos contratos de parceria comercial têm por objeto e objetivo a administração de uma rede de coalização de programas de fidelização da qual os consumidores participantes (beneficiários) têm o direito de adquirir produtos ou serviços oferecidos pelos parceiros que integram a chamada *Rede Multiplus*.

A partir da exploração de plataforma tecnológica criada para atender pontualmente as campanhas dos interessados (parceiros), a Recorrente oferece e gerencia todas as etapas através de uma unidade de referência (Pontos Multiplus), espécie de moeda de troca.

Operacionalmente: (i) o cliente adquire produtos ou serviços de uma empresa participante da "Rede Multiplus"; (ii) ao assim proceder, a Recorrente transfere uma determinada quantidade de pontos em benefício deste consumidor (que passa a deter pontos), recebendo do parceiro patrocinador, como contrapartida, recursos (caixa) calculados com base na cotação de cada ponto fixada previamente entre as partes; (iii) uma vez creditados os pontos, o cliente beneficiário passa a deter o direito de efetuar o resgate dos pontos dentro de um período determinado (normalmente de dois anos) mediante sua troca por produtos ou serviços, cabendo a Recorrente pagar e disponibilizar o "prêmio" escolhido nas bases comerciais firmadas por ela com seus parceiros.

Do ponto de vista contratual, o participante adere ao Programa Multiplus, o que lhe dá direito de acumular créditos de pontos quando da compra de produtos de empresas parceiras. Esses pontos podem ser resgatados (trocados) pelos mais variados itens oferecidos (passagens aéreas, produtos eletrônicos, hotéis etc), mas de acordo com o respectivo "preço em pontos".

Para tanto, a Recorrente e as empresas conveniadas celebram contratos que estipulam obrigações recíprocas. Assim, compete a empresa parceira oferecer seus produtos e serviços passíveis de troca por pontos Multiplus (5.000 pontos - uma geladeira; 10.000 pontos um celular e assim por diante); e a Recorrente compete efetuar a compra do prêmio selecionado quando o titular dos pontos exercer seu direito de troca e o conseqüente repasse do valor devido à empresa parceira fornecedora.

O valor pago ou "adiantado" pela empresa parceira à Recorrente é contabilizado em conta de ativo (caixa). Em contrapartida, a empresa reconhece o "passivo" consistente na obrigação da futura liquidação financeira atrelada ao resgate dos pontos como receita diferida, computando-a no lucro real apenas por ocasião da utilização dos pontos (que ocorre com o resgate ou a "prescrição" dos pontos).

É justamente esse diferimento que foi combatido pela autoridade fiscal responsável pelo lançamento, por entender que a receita deveria ter sido reconhecida fiscalmente por ocasião do "adiantamento" ou transferência dos recursos dos parceiros para a Recorrente, afinal a empresa, na verdade, não prestaria serviços de intermediação ou assemelhado, mas sim teria praticado dois negócios jurídicos autônomos: (i) "venda de pontos" às empresas conveniadas em um primeiro momento; e (ii) posterior "revenda" de mercadorias ou serviços.

Adotando essa premissa, a fiscalização conclui que houve, no ano calendário autuado (2011), "venda de pontos" que já deveria ter sido oferecida à tributação em razão do recebimento dos valores a eles atrelados. E, mais ainda, na tentativa de sustentar sua tese, o TVF busca sustentar que a Recorrente jamais poderia ter postergado tal receita com base nas regras previstas no CPC 30, por estar obrigada a empresa a se valer dos critérios contábeis vigentes em 31/12/2007.

A discordância do relator em relação à premissa da fiscalização foi também demonstrada, conforme trecho do voto em que é afirmado:

Discordo, entretanto, do enquadramento como "venda de pontos" conferido pela fiscalização ao negócio praticado

Seguindo nessa linha de raciocínio, o relator traz o embasamento que entendeu correto para dar provimento ao recurso voluntário.

Nesse sentido, forçoso concluir que apenas quando os pontos são resgatados em produtos ou serviços, ou quando o participante deixa de resgatá-los no tempo previsto, é que a renda da Recorrente é realizada. É neste momento, portanto, que a receita da atividade deve ser oferecida à tributação, na linha do procedimento adotado pelo contribuinte.

Toda a argumentação invocada pela Fazenda Nacional acerca do CPC 30, RTT e critérios contábeis anteriores a 31/12/2007 a meu ver devem ser interpretadas à luz do artigo 43 do CTN, o qual, repita-se, impõe como condição necessária e suficiente para ocorrência do fato gerador do IRPJ e CSLL a *disponibilidade* ou *realização* da renda, o que somente ocorre quando da liquidação dos pontos.

Contudo, com todas as vênias, não se pode concordar com esse entendimento. Pelo contrário, no voto condutor da decisão de piso que considerou improcedente a impugnação protocolada pela autuada, a questão foi enfrentada e as conclusões do relator dessa decisão de piso estão em completo alinhamento com o entendimento dos componentes desta turma recursal que votaram no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário, pelo que tais conclusões são adotadas como razões de decidir neste voto:

Métodos e critérios contábeis vigentes em 31/12/ 2007

124. Em sua impugnação, a interessada arguiu que os contratos de parceria comercial, por ela firmados, visam à criação de uma rede de coalização dos programas de fidelização das empresas parceiras; quando a empresa parceira informa o montante dos pontos acumulados por seus clientes, a impugnante recebe o valor correlato, em espécie, e disponibiliza à parceira o equivalente em "Pontos Multiplus"; posteriormente, quando do resgate dos pontos acumulados no programa, o valor anteriormente recebido da parceira é utilizado na aquisição dos benefícios escolhidos pelos clientes da parceiras.

125. Argumentou que no momento em que a impugnante disponibiliza os "Pontos Multiplus" à parceira, a contrapartida dos recursos ingressados é registrada como receita diferida no passivo em face de somente ser reconhecida como receita quando ocorrer o resgate dos pontos; ainda não é possível para a impugnante, nesse

primeiro momento, determinar qual será o valor desta receita, nem quando ela irá ocorrer, uma vez que esta definição só se dará no momento em que o beneficiário resgatar seus pontos acumulados, sendo registrada como receita apenas a diferença entre o valor recebido pelos “Pontos Multiplus” disponibilizados e o custo de aquisição do benefício escolhido pelo participante (“spread”); também constituiu receita o chamado “breakage”, que são os valores recebidos quando da disponibilização dos “Pontos Multiplus” ao parceiro, mas que não são resgatados pelos beneficiários dentro do seu prazo de validade de dois anos.

126. Acrescentou que nem toda entrada ou ingresso de recursos no patrimônio da pessoa jurídica é receita, pois só pode ser assim definida a entrada ou ingresso que se integra definitivamente ao patrimônio da pessoa, isto é, sem qualquer reserva, condição ou compromisso no passivo, conforme conceituação dada pelo Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) – Receitas, sendo que sequer existe acréscimo patrimonial (no caso de haver pendência de uma obrigação sobre os ingressos no patrimônio); uma vez adquirido o direito sobre as receitas, elas passam a integrar o patrimônio da pessoa, o qual é formado pelo complexo de relações jurídicas dotadas de valor econômico, constituindo uma universalidade de direitos, nos termos do artigo 90 do Código Civil; até o momento em que se dá o resgate, com a consequente aquisição do benefício devido ao participante, não há receita a ser oferecida à tributação; apenas quando aqueles valores ingressam no seu patrimônio definitivamente é que nasce para Impugnante o direito ao saldo resultante da diferença entre o valor recebido e o valor do benefício adquirido.

127. Antes de mais nada, cabe reiterar que os métodos e critérios contábeis introduzidos em decorrência do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade não têm qualquer efeito para fins tributários, conforme já analisado no tópico anterior do presente voto, razão pela qual a interessada devia, obrigatoriamente, ter aplicado as normas contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

128. Nesse sentido, o artigo 187 da Lei nº 6.404, de 1976, ao disciplinar a forma de elaboração da demonstração do resultado do exercício, já determinava em seu § 1º que devem ser computados as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda, e os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais;

(Redação dada pela Lei nº 9.249, de 1995)

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes

beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º. Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

(...) (grifou-se)

129. Considerando que os Princípios de Contabilidade são verdadeiras normas gerais delimitadoras da aplicação da Ciência Contábil, cabe, para solução da matéria em análise, também trazer aos autos os enunciados do “Princípio da Realização da Receita” e do Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e Com os Períodos Contábeis”:

O Princípio da Realização da Receita

“A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela Entidade são transferidos para outra Entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a Entidade produtora ...”

O Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis

“Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem...” (grifou-se)

130. Acerca do Princípio da Realização da Receita, consta na Estrutura Conceitual Básica de Contabilidade, elaborada pelo Instituto Brasileiro de Contadores-IBRACON e aprovada e referendada pela Comissão de Valores Mobiliários-CVM, por meio da Deliberação CVM nº 29, de 5 de fevereiro de 1986, que o ponto normal de reconhecimento e registro da receitas nos livros da empresa é aquele em que os produtos ou serviços são transferidos ao cliente, conforme transcrito abaixo:

“Portanto, considera-se que o Princípio da Realização da Receita escolhe, como ponto normal de reconhecimento e registro da receita nos livros da empresa, aquele em que

produtos ou serviços são transferidos ao cliente. Esse ponto é praticamente coincidente, muitas vezes, com o momento da venda. A Contabilidade assim o faz porque:

a) a transferência do bem ou serviço normalmente se concretiza quando todo, ou praticamente todo, o esforço para obter a receita já foi desenvolvido;

b) nesse ponto, configura-se com mais objetividade e exatidão o valor de mercado (de transação) para a transferência;

c) nesse ponto já se reconhecem todos os custos de produção de produtos ou serviço transferido e outras despesas ou deduções da receita diretamente associáveis ao produto ou serviços, tais como: comissões sobre vendas, despesas com consertos ou reformas parciais decorrentes de garantias concedidas etc. Os desembolsos com tais despesas podem ocorrer e até ocorrem, após as transferências, mas o montante é conhecido ou razoavelmente estimável já no ato da transferência.

É importante notar que muito dificilmente será possível observar as três condições acima em pontos outros que não o da transferência efetiva do produto ou serviço. De qualquer forma, é a satisfação dessas três condições que deverá determinar quando uma receita pode ser reconhecida nos livros da entidade, e não os interesses outros de natureza fiscal ou, o que é pior, a mudança do critério conforme o interesse de cada configuração.
(...)

(...)” (grifou-se)

131. Com relação ao Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis, consta da Estrutura Conceitual Básica de Contabilidade que as despesas incorridas (consumidas) no período, a serem confrontadas com as receitas reconhecidas (ganhas), também alcançam o sacrifício de ativos no futuro (ativo que pode nem existir à época do confronto):

“É importante notar que a base do confronto não está relacionada ao montante dos recursos efetivamente recebido em dinheiro ou pago, no período, mas às receitas reconhecidas (ganhas), nas bases já mencionadas, e às despesas incorridas (consumidas) no período.

Assim, podemos consumir ativos pagos no mesmo período ou adquiridos em períodos anteriores. Pode ocorrer o caso de sacrifícios de ativos, no esforço de propiciar receita, cujos desembolsos efetivos somente irão ocorrer em outro exercício, ou de se incorrer em despesas a serem desembolsadas posteriormente (sacrifício de ativo no futuro, ativo esse que pode nem existir hoje).

(...)

Observações:

É importante esclarecer que os princípios da realização da receita e de confrontação das despesas são, em conjunto, também conhecidos por Regime de Competência". (grifou-se)

132. Em 29/12/1993, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a Resolução CFC nº 750/93, cujo artigo 9º, ao tratar do Princípio da Competência, na redação anterior às alterações introduzidas pela Resolução CFC nº 1.282/2010, dispunha que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, sendo referidas receitas consideradas realizadas, nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à Entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados:

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art. 9º. As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º. O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º. O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º. As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º. Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo. (grifou-se)

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

134. Considerando que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, é indispensável que para o reconhecimento da receita seja possível também reconhecer todos os custos dos produtos/mercadorias ou serviços transferidos e outras despesas diretamente a eles associáveis, inclusive os custos e despesas a serem incorridos após a transferência do bem ou serviço ao cliente, desde que o seu valor seja conhecido ou razoavelmente estimável já no ato da transferência.

135. No caso dos autos, a Multiplus, ao comercializar direitos de resgate de prêmios no âmbito do programa de fidelização de clientes, conforme previsto no artigo 3º do seu Estatuto Social (fl. 003), envia às Parceiras a fatura para cobrança do valor correspondente aos Pontos Multiplus a serem creditados aos participantes (clientes das Parceiras). Tal acúmulo de pontos ocorre quando os participantes contratam serviços e/ou adquirem produtos oferecidos pelas Parceiras, ou quando se associam a programas e/ou promoções de incentivo à fidelidade comercial promovidos pelas Parceiras e, posteriormente, convertem tais benefícios em Pontos Multiplus.

136. Como exemplo do que foi verificado nos autos, colacionei a tela da loja virtual da empresa parceira Ponto Frio, na qual mostra que é possível ao participante receber 2.145 “Pontos Multiplus” na compra de um smartphone:



137. Em outras palavras e salvo alguma outra interpretação, entendo que a contribuinte vende “Pontos Multiplus” às empresas parceiras (e também diretamente aos participantes, conforme se verá mais adiante), sendo que as empresas parceiras repassam aos participantes uma certa quantidade de “Pontos Multiplus” quando, por exemplo, da aquisição de seus produtos.

138. Com tais informações, montei o seguinte quadro:



139. Em consequência, a Multiplus assumiu a obrigação de honrar o futuro resgate dos Pontos Multiplus, mas tal fato é insuficiente para autorizar o diferimento da tributação da receita correspondente para o momento do resgate dos pontos acumulados.

140. A interessada fez jus a essa receita no momento do recebimento dos valores pagos pelas empresas parceiras, independente do fato de os participantes do Programa Multiplus resgatarem ou não os prêmios a que têm direito. Para a Multiplus pouco importa se e quando os participantes vão resgatar os Pontos Multiplus, pois a transação comercial realizada entre ela e suas Parceiras já estava toda concluída com a disponibilização dos Pontos Multiplus. A obrigação pertinente à entrega dos prêmios por ocasião do resgate dos pontos acumulados constitui negócio jurídico distinto, pois apenas os participantes do Programa Multiplus figuram na condição de credores.

141. Logo, como da operação de disponibilização dos Pontos Multiplus não remanesceu qualquer obrigação da Multiplus perante suas parceiras, os valores por estas pagos já pertencem de forma definitiva à interessada no momento do seu recebimento.

142. No sentido oposto, a contribuinte, a meu ver, atua como provedora da plataforma, a qual as empresas parceiras e os participantes utilizam para operacionalizar a acumulação e o resgate de pontos, conforme o quadro abaixo:



143. Veja-se que os participantes, ao resgatarem seus "Pontos Multiplus" na aquisição de produtos das empresas parceiras, entregam determinada quantidade de "Pontos Multiplus" à contribuinte. Esta, por sua vez, repassa determinada quantia em dinheiro (previamente acordada nos contratos de parceria) às empresas parceiras, as quais encaminham o produto adquirido pelos participantes.

144. A contribuinte não vende nem fornece produtos aos participantes. Isso fica a cargo das empresas participantes, conforme consta no Regulamento da Rede Multiplus

(https://promo.pontosmultiplus.com.br/regulamento/regulamento_e_termo_multiplus.pdf), do qual destaco o seguinte:

4.8 Responsabilidade pelos benefícios resgatados. Todos os benefícios disponíveis para Resgate na rede Multiplus Fidelidade, incluindo os serviços, produtos, promoções e programas de incentivo à fidelidade comercial dos Parceiros, são criados, desenvolvidos e gerenciados, de forma independente, por tais Parceiros, sem qualquer intervenção ou participação da Multiplus. Neste sentido, a Multiplus não tem qualquer responsabilidade, seja direta, indireta, subsidiária ou solidária, pelos referidos serviços, produtos, promoções e programas de incentivo à fidelidade comercial, de forma que qualquer defeito ou vício relativo aos mesmos deverá ser reclamado ao Parceiro responsável.

O PARTICIPANTE ENTENDE QUE TODAS AS INFORMAÇÕES RELATIVAS AO PRODUTO E/OU SERVIÇO RESGATADO NA REDE MULTIPLUS, INCLUINDO, MAS NÃO SE LIMITANDO AOS RISCOS, CARACTERÍSTICAS, PECULIARIDADES, PRAZOS DE ENTREGA, RECEBIMENTO, RETIRADA, ENTRE OUTROS, DEVERÃO SER VERIFICADAS PELO PARTICIPANTE DIRETAMENTE COM O PARCEIRO RESPONSÁVEL PELO PRODUTO E/OU SERVIÇO.

145. Isso comprova de maneira cabal que a interessada comercializa pontos e que sua responsabilidade se restringe a honrar esses pontos vendidos no momento do resgate de produtos/serviços por parte dos participantes.

146. Com relação à alegação de que tais operações seriam transferência do domínio, os artigos 481 e 482 do Código Civil estabelecem que, pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e outro lhe pagar certo preço em dinheiro, sendo a compra e venda considerada obrigatória e perfeita quando as partes acordarem no objeto e no preço:

Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

Art. 482. A compra e venda, quando pura, considerar-se-á obrigatória e perfeita, desde que as partes acordarem no objeto e no preço. (grifou-se)

147. Por conseguinte, tais requisitos foram todos atendidos quando a interessada transferiu o domínio de certa coisa (no caso um bem imaterial), o direito de resgate de prêmios no âmbito do programa de fidelização, a ser repassado pelas Parceiras a seus clientes, e, em contrapartida, recebeu o preço em dinheiro estabelecido nos contratos de parceria comercial celebrados com as empresas parceiras.

148. Também não trata o presente caso de faturamento antecipado, assim entendido a venda para a qual o vendedor ainda não dispõe da mercadoria a ser entregue, pois a Multiplus fez jus à prestação pecuniária que lhe cabe por contrato, de forma definitiva, quando transmitiu o direito de resgate de prêmios.

149. Com relação à alegação de que a impugnante e as empresas parceiras firmaram um contrato de assunção de dívida, cumpre destacar que não há nos contratos de parceria comercial qualquer menção ou referência ao instituto da assunção de dívida de que trata o artigo 299 do Código Civil, *in verbis*:

Art. 299. É facultado a terceiro assumir a obrigação do devedor, com o consentimento expresso do credor, ficando exonerado o devedor primitivo, salvo se aquele, ao tempo da assunção, era insolvente e o credor o ignorava.

Parágrafo único. Qualquer das partes pode assinar prazo ao credor para que consinta na assunção da dívida, interpretando-se o seu silêncio como recusa. (Grifou-se)

150. De igual forma, não há nos contratos de parceria comercial qualquer disposição expressa acerca do consentimento do credor (participantes dos programas de fidelidade) para transferência da obrigação do devedor originário (empresas parceiras) ao terceiro (a interessada), conforme exigido pelo caput do referido artigo 299.

151. Cumpre, por fim, contestar a alegação veemente da impugnante de que não ocorre a venda de pontos, porquanto consta de suas demonstrações financeiras (fls. 386 a 441) e de seu relatório anual (fls. 442 a 514), ambos do ano-calendário de 2011, as seguintes informações:

folha 397

Além da **venda de pontos**, a Companhia também oferece o gerenciamento de programas de fidelização para parceiros comerciais. Atualmente, de acordo com o Contrato Operacional firmado com esse objetivo, presta esse serviço à TLA, que consiste, basicamente, na operação do Programa TAM Fidelidade. Esse contrato possui prazo de vigência de 15 anos, podendo ser prorrogado por períodos adicionais de cinco anos, e estabelece, entre outras coisas, os honorários mensais devidos pela TLA por este serviço. A rescisão do contrato por qualquer motivo não prevê ônus, multa ou penalidade, salvo o ressarcimento dos investimentos efetivamente realizados e não amortizados, feitos para o cumprimento do Contrato Operacional.

folha 401

2.6 Contas a receber

As Contas a receber correspondem aos valores a receber de clientes pela **venda de pontos** no curso normal das atividades da Companhia. Caso o prazo de recebimento seja equivalente a um ano ou menos (ou outro que atenda o ciclo normal de da Companhia), as contas a receber são classificadas no ativo circulante. Caso contrário, estão apresentadas no ativo não circulante.

folha 409

A Companhia é dependente da TLA e instituições financeiras que, juntas, representam a quase totalidade das suas fontes de faturamento e receita da Companhia. Uma eventual diminuição na **venda de pontos** a qualquer dos principais parceiros, por qualquer razão pode ter um efeito adverso relevante para a Companhia.

folha 438

Faturamento da **venda de pontos**

(Em R\$ mil)	2011	2010	2011 vs 2010
Faturamento bruto de pontos	1.525.348	1.119.475	36,3%
TAM Linhas Aéreas	338.467	317.155	6,7%
Bancos, Varejo, Indústria e Serviços	1.186.881	802.320	47,9%

Faturamento da **venda de pontos**: R\$ 1.525,3 milhões em 2011, um crescimento de 36,3% sobre 2010 principalmente devido a: (i) crescimento de 6,7% no faturamento da **venda de pontos** para TAM Linhas Aéreas e (ii) crescimento de 47,9% no faturamento da **venda de pontos** para bancos, Varejo, Indústria e Serviços.

folha 454

Com o surgimento da Multiplus, em janeiro de 2010, esta assumiu a atividade operacional de acúmulo e resgate de pontos, bem como a venda de pontos a parceiros comerciais. A TAM, por sua

folha 470

GERAÇÃO DE VALOR

A Multiplus tem um modelo de negócio flexível e um fluxo de caixa sólido. A rede integra diversos parceiros comerciais que compartilham seus gastos de marketing de fidelização. E, mais do que isso, oferece uma proposta de valor atraente aos consumidores, que podem acumular pontos de maneira rápida e ter acesso a um abrangente portfólio de prêmios.

VENDAS DE PONTOS

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.

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.

Em 2011, o resgate de pontos em passagens aéreas representou aproximadamente 98,4% dos custos de R\$ 842,1 milhões. Nesse mesmo período, a empresa faturou R\$ 1,5 bilhão com venda de pontos, e a TAM Linhas Aéreas representou 22,2% desse montante. O restante correspondeu à venda de pontos para bancos, varejo, indústria e serviços.

Em 2011, a
Empresa faturou

1,5 BILHÃO

com venda
de pontos,
representando
um crescimento
de 36,3% em
relação ao ano
anterior.



folha 487

FATURAMENTO DA VENDA DE PONTOS

R\$ 1.525,3 milhões em 2011, uma variação de 36,6%.

folha 490

(Em R\$ mil)	2010	2011	2011 vs. 2010
Demonstração de resultado			
Receita bruta	517.875	1.373.446	165,2%
Venda de pontos	382.271	1.026.457	168,5%
TAM Linhas Aéreas (TLA)	54.686	203.554	272,2%
Bancos, varejo, indústria e serviços	327.585	822.904	151,2%

152. Veja-se que em todos os trechos colacionados, os quais são meramente exemplificativos (não exaustivos, pois há muitas outras citações similares em todo o processo), é utilizada a expressão “venda de pontos”.

153. Reitere-se que, embora não utilize tal expressão, consta do artigo 3º do Estatuto Social da Multiplus (fl. 003) que ela tem por objeto, dentre outras atividades, a comercialização de direitos de resgate de prêmios no âmbito do programa de fidelização de clientes. Ora, esses direitos de resgate nada mais são que os “Pontos Multiplus”.

154. A argumentação de que a contribuinte utiliza a referida expressão (venda de pontos) em tais relatórios apenas para um melhor entendimento do público ao qual é direcionado não faz sentido, pois, nesse caso, estaria se aceitando a situação de que a empresa não demonstra nos referidos relatórios a sua real atividade.

155. Além disso, em harmonia com tudo que foi exposto nos autos de infração, para um melhor esclarecimento e tendo como suporte o princípio da verdade material, buscou-se mais informações sobre o assunto no sítio de internet da empresa (www.pontosmultiplus.com.br), acessado em 12/04/2017.

156. Tal pesquisa mostrou que a contribuinte, efetivamente, comercializa (compra e vende) pontos.

157. Mais especificamente, no endereço https://www.pontosmultiplus.com.br/regulamento/regulamento_sem_promocao_facilidades.pdf, temos o documento denominado “Regulamento para Compra, Renovação e Transferência de Pontos”, no qual a contribuinte estabelece regras para a aquisição, renovação e transferência (entre participantes) de “Pontos Multiplus” e que destaco o seguinte:

2. Compra de Pontos Multiplus:

2.1. Quantidade de Pontos Disponíveis:

Os participantes poderão adquirir de 1.000 (um mil) a 100.000 (cem mil) pontos Multiplus, sempre em lotes de 1.000 (um mil) pontos, durante o período de 12 (doze) meses, contado a partir da data de solicitação da primeira compra. O limite é renovado anualmente.

2.2. Preço:

O preço por ponto não promocional é de R\$ 70,00 (setenta reais) a cada 1.000 (um mil) pontos. O valor do ponto para compra poderá sofrer alteração, conforme consulta no ambiente da Minha Conta ou na página de Compra de Pontos, a depender de ações promocionais periódicas vigentes.

3. Renovação de Pontos Multiplus:

3.1. Quantidade de Pontos Disponíveis:

Os participantes poderão renovar os seus pontos Multiplus vencidos nos últimos 180 (cento e oitenta) dias. A quantidade mínima selecionável para renovação é de 500 (quinhentos) pontos Multiplus, acrescentando-se sempre em lotes de 10 (dez), sem limite máximo para renovação.

3.2. Preço:

O preço por ponto não promocional é de R\$ 45,00 (quarenta e cinco reais) a cada 1.000 (um mil). O valor do ponto para renovação poderá sofrer alteração, conforme consulta no ambiente da Minha Conta, a depender de ações promocionais periódicas vigentes.

4. Transferência de Pontos Multiplus:

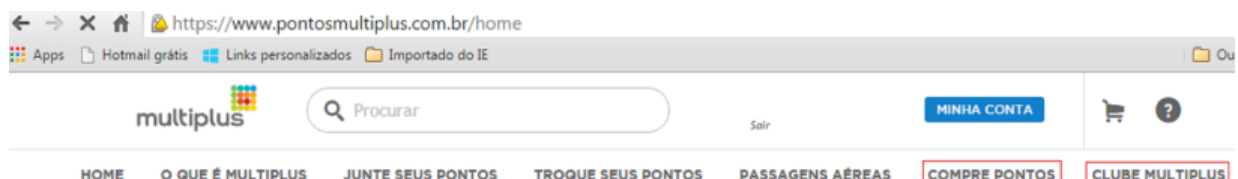
4.1. Quantidade de Pontos Disponíveis:

Os participantes poderão transferir e receber de 1.000 (um mil) a 50.000 (cinquenta mil) Pontos Multiplus, em lotes de 1.000 (um mil) pontos, durante o período de 12 (doze) meses, contado a partir da data da primeira transferência. O limite é renovado anualmente.

4.2. Preço:

O preço por ponto não promocional é de R\$ 40,00 (quarenta reais) a cada 1.000 (um mil) pontos. O valor do ponto para transferência poderá sofrer alteração, conforme consulta no ambiente da Minha Conta, a depender de ações promocionais periódicas vigentes.

158. A venda de “Pontos Multiplus” está clara no referido sítio:



159. Ademais, a interessada oferece aos participantes a possibilidade de fazer parte do “Clube Multiplus”, cujas regras estão no seguinte endereço eletrônico <https://promo.multiplusfidelidade.com.br/clubemultiplus/regulamento/clubemultiplus.pdf>.

160. Ao aderir à referida promoção, o participante se compromete a pagar uma mensalidade em troca de crédito de determinada quantidade de “Pontos Multiplus” em sua conta junto à contribuinte, conforme abaixo:

https://www.pontosmultiplus.com.br/clubemultiplus#form-verifica-cpf

mail grátis Links personalizados Importado do IE

CONHEÇA OS PLANOS

ESCOLHA UM DOS 4 PLANOS E COMECE A JUNTAR PONTOS AGORA MESMO!

Clube 500	Clube 1000	Clube 3000	Clube 5000																
Pontuação de 500 pontos todo mês e bônus a cada 4 meses	Pontuação de 1000 pontos todo mês e bônus a cada 4 meses de plano	Pontuação de 3000 pontos todo mês e bônus a cada 4 meses de plano	Pontuação de 5000 pontos todo mês e bônus a cada 4 meses de plano																
Acúmulo de pontos por tempo:	Acúmulo de pontos por tempo:	Acúmulo de pontos por tempo:	Acúmulo de pontos por tempo:																
<table border="1"> <tr> <th>Todo mês</th> <th>Bônus a cada 4 meses</th> </tr> <tr> <td>500</td> <td>500</td> </tr> </table>	Todo mês	Bônus a cada 4 meses	500	500	<table border="1"> <tr> <th>Todo mês</th> <th>Bônus a cada 4 meses</th> </tr> <tr> <td>1.000</td> <td>1.000</td> </tr> </table>	Todo mês	Bônus a cada 4 meses	1.000	1.000	<table border="1"> <tr> <th>Todo mês</th> <th>Bônus a cada 4 meses</th> </tr> <tr> <td>3000</td> <td>3000</td> </tr> </table>	Todo mês	Bônus a cada 4 meses	3000	3000	<table border="1"> <tr> <th>Todo mês</th> <th>Bônus a cada 4 meses</th> </tr> <tr> <td>5.000</td> <td>5.000</td> </tr> </table>	Todo mês	Bônus a cada 4 meses	5.000	5.000
Todo mês	Bônus a cada 4 meses																		
500	500																		
Todo mês	Bônus a cada 4 meses																		
1.000	1.000																		
Todo mês	Bônus a cada 4 meses																		
3000	3000																		
Todo mês	Bônus a cada 4 meses																		
5.000	5.000																		
Em um ano 7.500 PONTOS MULTIPLUS	Em um ano 15.000 PONTOS MULTIPLUS	Em um ano 45.000 PONTOS MULTIPLUS	Em um ano 75.000 PONTOS MULTIPLUS																
R\$ 26,90 mensais	R\$ 42,90 mensais	R\$ 112,9 mensais	R\$ 162,90 mensais																
ASSINAR ESTE PACOTE	ASSINAR ESTE PACOTE	ASSINAR ESTE PACOTE	ASSINAR ESTE PACOTE																

161. Ao fazer parte do referido clube, o participante pode adquirir desde 500 pontos por R\$ 26,90 até 5.000 pontos por R\$ 162,90.

162. Assim, exatamente como expôs os autos do processo, não resta a menor dúvida que a contribuinte vende “Pontos Multiplus” não só às empresas parceiras, como também diretamente aos participantes.

163. Dessa forma, conclui-se que as condições referidas pelo Princípio da Realização da Receita para seu reconhecimento foram todas atendidas, pois o esforço para obtenção da receita já foi desenvolvido com a disponibilização dos Pontos Multiplus para as empresas parceiras, com a anuência destas e mediante pagamento.

164. Quanto ao custo de aquisição dos prêmios a serem entregues aos participantes, é certo que, de acordo com o Princípio da Competência, as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem. No mesmo sentido, o Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas determina que toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada.

165. Logo, caberia à interessada contabilizar os custos dos prêmios a serem entregues no resgate dos pontos acumulados mediante provisão constituída com base na Resolução CFC nº 1.066/2005.

Provisão para custos de resgates futuros

166. Em conformidade com os Princípios da Competência e do Confronto das Despesas com as Receitas, a receita deve ser confrontada com todos os custos dos produtos ou serviços transferidos aos clientes e outras despesas diretamente a eles associáveis, inclusive os possivelmente ocorridos após a transferência, desde que o seu valor seja conhecido ou razoavelmente estimável.

167. Sérgio de Iudícibus e Eliseu Martins, no Manual FIPECAFI/USP (em edição anterior à Nova Lei das S/A), ao analisar as disposições do artigo 9º da Resolução CFC nº 750/93, lecionam que as despesas, na maioria das vezes, representam consumpção de ativos, que tanto podem ter sido pagos em períodos passados, do próprio período, ou ainda virem a ser pagos no futuro, sendo que a aplicação correta da competência exige que se provisionem, com base em fundamentação estatística, certas despesas por ocorrer, mas indiscutivelmente ligadas à venda em análise, como as despesas futuras com garantias assumidas em relação a produtos:

“As despesas, na maioria das vezes, representam consumpção de ativos, que tanto podem ter sido pagos em períodos passados, no próprio período, ou ainda virem a ser pagos no futuro. De outra parte, não é necessário que o desaparecimento do ativo seja integral, pois muitas vezes a consumpção é somente parcial, como no caso das depreciações ou nas perdas de parte do valor de um componente patrimonial do ativo, por aplicação do Princípio da Prudência à prática, de que nenhum ativo pode permanecer avaliado por valor superior ao de sua recuperação por alienação ou utilização nas operações em caráter corrente. Mas a despesa também pode decorrer do surgimento de uma exigibilidade sem a concomitante geração de um bem ou de um direito, como acontece, por exemplo, nos juros moratórios e nas multas de qualquer natureza.

Entre as despesas do tipo em referência localizam-se também as que se contrapõem a determinada receita, como é o caso dos custos diretos com vendas, nos quais se incluem comissões, impostos e taxas e até royalties. A aplicação correta da competência exige mesmo que se provisionem, com base em fundamentação estatística, certas despesas por ocorrer, mas indiscutivelmente ligadas à venda em análise, como as despesas futuras com garantias assumidas em relação a produtos”.
(grifou-se)

168. As provisões foram tratadas pela NBC T 19.7 – Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativa, aprovada pela Resolução CFC nº 1.066/2005, que, em seus itens 19.7.6. – Provisões e 19.7.10. – Estimativa Confiável da Obrigação, disciplinou os requisitos para seu reconhecimento e esclareceu que o uso de estimativas é parte essencial da preparação das Demonstrações Contábeis e não prejudica sua confiabilidade:

19.7.6. – PROVISÕES

19.7.6.1. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- a) a entidade tem uma obrigação legal ou não-formalizada presente como consequência de um evento passado:*
- b) é provável que recursos sejam exigidos para liquidar a obrigação; e*
- c) o montante da obrigação possa ser estimado com suficiente segurança.*

(...)

19.7.10. ESTIMATIVA CONFIÁVEL DA OBRIGAÇÃO

19.7.10.1. O uso de estimativas é parte essencial da preparação das Demonstrações Contábeis e não prejudica sua confiabilidade. Isso é especialmente verdadeiro no caso das provisões, que, por sua natureza, são mais incertas do que a maior parte dos outros itens do balanço. De maneira geral, a entidade é capaz de determinar os possíveis desfechos que envolvem uma obrigação e, dessa forma, fazer uma estimativa que seja suficientemente confiável para ser usada no reconhecimento de uma provisão.

(...) (Grifou-se)

169. Logo, considerando que a interessada assumiu a obrigação de honrar o futuro resgate dos Pontos Multiplus, sendo certo que recursos financeiros serão exigidos para tal fim e tendo em vista ser possível estimar o valor desses gastos futuros com suficiente segurança, caberia a ela constituir uma provisão para custos dos gastos futuros, com base em fundamentação estatística, considerando os prêmios com maior probabilidade de resgate e a expectativa de pontos não resgatados (breakage).

170. Na constituição dessa provisão deve ser levado em consideração que já foi fixado nos contratos de parceria comercial o valor a ser pago por cada empresa parceira à Multiplus em decorrência da disponibilização dos Pontos Multiplus, assim como o valor a ser pago pela Multiplus a cada empresa parceira no resgate dos pontos acumulados, sendo a diferença entre esses valores o lucro da interessada (spread).

171. Os valores recebidos pela Multiplus na disponibilização dos Pontos Multiplus já são conhecidos por ocasião do seu recebimento, mas os gastos futuros com o resgate dos pontos acumulados constituem valores ainda não totalmente definidos, pois representam expectativas de perdas de ativos ou estimativas de valores a desembolsar no futuro.

172. Como a interessada negociou com cada empresa parceira diferentes valores de resgate dos pontos acumulados e o participante do Programa Multiplus tem a liberdade de resgatar seus pontos acumulados com qualquer das empresas parceiras integrantes da Rede Multiplus, não se sabe com exatidão qual será o valor do desembolso futuro.

173. Por exemplo, a Multiplus celebrou com a TAM Linhas Aéreas S/A, em 10/12/2009, um Contrato Operacional (fl. 582 – arquivo não paginável), cuja cláusula oitava estabelece que a TAM pagará à Multiplus o valor de R\$ 17,00 a cada 1.000 pontos que adquirir, enquanto a Multiplus pagará à TAM os valores fixados em tabela com 19 faixas de remuneração, entre R\$ 52,00 e R\$ 1.300,00, de acordo com o número de pontos resgatados na aquisição de bilhete de passagem-prêmio para voo operado pela TAM:

CLÁUSULA OITAVA REMUNERAÇÃO

- 8.1. **Remunerações Devidas.** Nenhuma das Partes terá a obrigação de pagar à outra Parte ou o direito de receber remuneração que não esteja expressamente prevista neste Contrato.
- 8.2. **Remuneração a ser paga pela TAM.** A TAM pagará à **MULTIPLUS** o valor de R\$17,00 (dezessete reais) a cada 1.000 (mil) Pontos que adquirir da **MULTIPLUS**.

(...)

- 8.5. **Remuneração a ser Paga pela MULTIPLUS.** A MULTIPLUS pagará à TAM os valores descritos na tabela abaixo, em relação a cada Bilhete de passagem-prêmio para voo operado pela TAM e upgrade realizado com Resgate de Pontos. Para as Empresas Aéreas Parceiras será considerada no cálculo do valor a ser pago pela MULTIPLUS à TAM somente a faixa de Pontos constante da tabela abaixo.

Faixa de Pontos	Cabine	Tipo	Preço (R\$/pax embarcado)
3.000	Y	Voos Curta Distância	52
4.000	Y	Voos Curta Distância	70
5.000	Y	Voos Curta Distância	87
6.000	Y	Voos Curta Distância	102
7.000	Y	Voos Curta Distância	106
8.000	Y	Voos Curta Distância	110
9.000	Y	Voos Curta Distância	122
10.000	Y	Voos Curta Distância	232
15.000	Y	Voos Curta Distância	348
15.000	C	Voos Curta Distância	348
20.000	Y	Voos Longa Distância	522
30.000	Y	Voos Longa Distância	522
40.000	Y	Voos Longa Distância	522
40.000	C	Voos Longa Distância	930
50.000	C	Voos Longa Distância	930
50.000	F	Voos Longa Distância	1.300
60.000	C	Voos Longa Distância	930
60.000	F	Voos Longa Distância	1.300
80.000	F	Voos Longa Distância	1.300

174. No caso do Contrato de Aliança e Parceria Comercial firmado em 16/12/2009 com a Fidelidade Viagens e Turismo Ltda. (fl. 582 – arquivo não paginável) – considerando que sua cláusula 2.2 dispõe que a partir de 01/01/2010 toda e qualquer referência a direito e/ou obrigação da TAM deve ser entendido e atribuído à Multiplus –, verifica-se que foi estabelecido que a parceira pagará à interessada a quantia de R\$ 40,00 para cada 1.000 pontos disponibilizados, enquanto a interessada pagará à parceira o valor de R\$ 22,20 para cada 1.000 resgatados, com desconto de 15%, conforme previsto no item 4 do Anexo A do contrato de parceria:

4. REMUNERAÇÃO DO VALOR DO PONTO

- 4.1 **Acúmulo de Pontos.** Cada Ponto acumulado pelos Beneficiários durante a vigência da Parceria, ensejará à TAM receber da PARCEIRA, a título de reembolso, a quantia de R\$ 40,00 (quarenta reais) para cada 1.000 (mil) pontos Multiplus.
- 4.2 **Resgate de Pontos.** Cada Ponto acumulado pelos Beneficiários durante a vigência da Parceria, ensejará à PARCEIRA receber da TAM, a título de reembolso, a quantia de R\$ 22,20 (vinte e dois reais e vinte centavos) com 15% (quinze por cento) de desconto para cada 1.000 (mil) pontos.

175. Remuneração esta alterada em 01/09/2011 (retirado o desconto de 15%), conforme abaixo:

CLÁUSULA PRIMEIRA – As partes decidem alterar o item 4.2. do ANEXO A do Contrato ora aditado, o qual a partir da data de 01 de setembro de 2011, deverá ser lido da forma que segue:

4. REMUNERAÇÃO DO VALOR DO PONTO

4.2 *Resgate de Pontos. Os Pontos resgatados pelos Beneficiários durante a vigência da Parceria, ensejará à **PARCEIRA** receber da **MULTIPLUS**, a quantia de R\$ 22,20 (vinte dois reais e vinte centavos) para cada 1.000 (mil) pontos."*

176. Dessa forma, tendo em vista que a rede de coalizão dos programas de fidelização das empresas parceiras permite que os clientes destas possam resgatar os pontos acumulados com qualquer uma das centenas de empresas integrantes da Rede Multiplus, além da provável ocorrência de pontos não resgatados (breakage), o valor dos gastos com aquisição dos prêmios deve ser estimado e provisionado com base em fundamentação estatística.

177. Contudo, considerando que uma provisão é utilizada para registrar uma provável despesa futura e somente são admitidas as provisões com dedutibilidade expressamente autorizada pelos artigos 335 a 338 do RIR de 1999, como a provisão para custos de resgates futuros não se enquadra nos referidos dispositivos não há como se considerar o valor dessa provisão na apuração do resultado tributável do ano-calendário de 2011.

Em face de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Paulo Cezar Fernandes de Aguiar