



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

Processo nº	10314.728182/2015-91
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3402-004.146 – 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de	24 de maio de 2017
Matéria	PIS/COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente	MULTIPLUS S A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

RECONHECIMENTO DE RECEITA. DIFERIMENTO. PROGRAMAS DE FIDELIZAÇÃO OPERADOS POR TERCEIRO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

A dependência material entre o Direito Contábil e o Direito Tributário, no Brasil, implica na relevância normativa das regras contábeis para qualificação, imputação temporal e valoração de fatos econômicos. No regime de competência, a regra é o reconhecimento simultâneo da receita e da despesa relacionada a uma transação o que pressupõe a confiabilidade na determinação de ambos.

O montante recebido em uma transação cuja obrigação de performance não se encontra plenamente determinada deve ser reconhecido como receita diferida, ocorrendo o reconhecimento da receita apenas quando atendidas as obrigações assumidas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

RECONHECIMENTO DE RECEITA. DIFERIMENTO. PROGRAMAS DE FIDELIZAÇÃO OPERADOS POR TERCEIRO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

A dependência material entre o Direito Contábil e o Direito Tributário, no Brasil, implica na relevância normativa das regras contábeis para qualificação, imputação temporal e valoração de fatos econômicos. No regime de competência, a regra é o reconhecimento simultâneo da receita e da despesa relacionada a uma transação o que pressupõe a confiabilidade na determinação de ambos.

O montante recebido em uma transação cuja obrigação de performance não se encontra plenamente determinada deve ser reconhecido como receita diferida, ocorrendo o reconhecimento da receita apenas quando atendidas as obrigações assumidas.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire e Waldir Navarro Bezerra. Designado o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto. A Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz suscitou e ficou vencida na preliminar de falta de competência do colegiado para julgamento deste processo, por considerá-lo reflexo do processo de IRPJ nº. 10314.722542/2016-22 que, nesta data, se encontra em fase de julgamento de primeira instância. Esteve presente ao julgamento a Dra. Fabiana Carsoni A. F. Silva, OAB/SP 246.569.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator.

(Assinado com certificado digital)

Carlos Augusto Daniel Neto - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Por bem descrever os atos e fatos processuais, adoto o relatório da r. decisão, vazado nos seguintes termos:

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte identificada, foram lavrados os autos de infração de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins e de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, em virtude de insuficiência de recolhimento das contribuições no período de 01/2011 a 12/2011.

No Termo de Verificação Fiscal, consta que os recebimentos da empresa eram provenientes, basicamente, de duas atividades: o recebimento pela contribuinte pelos

serviços prestados na administração do programa TAM Fidelidade e pela venda de pontos Multiplus, tanto para a TLA como para os demais parceiros. Entretanto, a empresa não reconhecia suas receitas no momento da venda dos pontos aos seus parceiros: Bancos, Operadoras de Cartão, Tam Linhas Aéreas S/A – TLA (empresa controlada pela TAM S/A), dentre outros; havendo o reconhecimento da receita somente no momento da utilização dos pontos pelos clientes dessas empresas ou quando esses pontos estavam caducados (dois anos após a sua aquisição). Mas os contratos firmados entre a contribuinte e os parceiros tinham por objetivo permitir a ‘conversão’ de pontos do programa fidelidade próprios em pontos Multiplus; ‘conversão’ esta que os contratos estabelecem fundar-se no pagamento pelas parceiras de determinado preço em reais pelos pontos Multiplus. E que após o pagamento dos pontos Multiplus e a entrega destes aos clientes, não restavam aos parceiros qualquer vinculação ou obrigação com o próprio cliente ou com a contribuinte, passando a Multiplus a ser a única e exclusiva responsável pela definição das regras para resgate de pontos.

Por isso, as receitas foram consideradas pela fiscalização, para efeitos tributários, no momento do pagamento pelos parceiros dos pontos Multiplus adquiridos, desconsiderando o procedimento adotado pela contribuinte, em não reconhecer nesse primeiro momento a receita em seu resultado, ficando tal valor computado em receita diferida, no passivo, até o resgate pelos clientes ou pela sua não utilização dentro do prazo previsto.

Cientificada regularmente dos lançamentos, a interessada, por meio de seus representantes legais, ingressou com impugnação, cujas razões constam a seguir sintetizadas.

Esclarece que se dedica, dentre outras atividades, ao desenvolvimento e gerenciamento de programas de fidelização de clientes, por meio de uma rede de coalizão ou de multifidelização, firmando contratos de parcerias comerciais com outras empresas (‘parceiros’), com o objetivo do desenvolvimento e gerenciamento de programas de relacionamento e/ou incentivo à fidelidade comercial, criados por suas parceiras comerciais, por meio de adesão à ‘Rede Multiplus’, possibilitando aos clientes desses parceiros usufruírem de toda uma gama de benefícios, produtos ou serviços disponibilizados por todas as empresas integrantes da ‘Rede Multiplus’, e não apenas aqueles oferecidos pelas empresas com as quais o beneficiário tenha relações comerciais e de consumo.

Ressalta que ao ser informada pela empresa parceira do montante de pontos acumulados por seus clientes, disponibiliza à parceira o equivalente em ‘Pontos Multiplus’, e recebe o seu valor correlato, em espécie, que é usado na aquisição do benefício escolhido pelo cliente. Diz que, objetivamente, assume a obrigação de seu parceiro, juntamente com um valor, em dinheiro, para que haja a liquidação dessa obrigação no futuro, o que caracteriza a figura descrita no Código Civil (art. 299) como assunção de dívida.

Por isso, enfatiza que no momento em que são disponibilizados os ‘Pontos Multiplus’ ao parceiro é registrada como receita diferida no passivo em contrapartida dos recursos ingressados registrados em entrada de caixa; realizando o registro da receita auferida, e os correspondentes custos desta transação, em suas contas de resultado, somente no resgate dos pontos pelo beneficiário.

Explicita que esse procedimento é assim adotado em decorrência do modelo de negócio por ela adotado: no primeiro momento em que recebe os valores correspondentes aos pontos disponibilizados aos parceiros ainda não existe receita auferida, visto que ela só se concretizará quando o beneficiário resgatar seus pontos, havendo, pois, mera expectativa de que irá ocorrer no futuro. E que nesse primeiro momento, não é possível determinar qual será

o valor da receita, nem quando ela irá ocorrer, uma vez que esta definição só se dará no momento em que o beneficiário resgatar os pontos acumulados, tornando-se então o custo da transação conhecido, já que sua receita consistirá na diferença entre o valor recebido, do parceiro, pelos pontos a ele disponibilizado para entrega a seus clientes e o custo de aquisição do benefício escolhido pelo participante dentre os bens e serviços oferecidos pelos integrantes parceiros da 'Rede Multiplus'. E que no primeiro momento ainda não detém a disponibilidade sobre os valores recebidos de seus parceiros, quando do acúmulo de pontos por seus clientes.

A seguir, disserta sobre os chamados programas de coalizão, do qual a 'Rede Multiplus' é exemplo pioneiro no mercado brasileiro e reprisa sua forma de operação no mercado, enfatizando que os 'Pontos Multiplus' nada mais são que uma unidade de medida, utilizada pela contribuinte, para contabilizar e mensurar o acúmulo e o resgate dos benefícios oferecidos pela rede, de forma integrada, entre todos os parceiros e participantes.

Diz que são duas as formas de suas receitas próprias no desempenho de sua atividade: spread, que consiste na diferença entre o valor recebido de seus parceiros, quando da disponibilização dos 'Pontos Multiplus', e o custo dos resgates dos benefícios; e breakage, referem-se a valores disponibilizados, mas que não são resgatados dentro de seu prazo de validade (dois anos).

Citando trecho do Termo de Verificação Fiscal, argumenta que a fiscalização equivocou-se na compreensão dos fatos, acreditando que a atividade dela é mera venda de pontos e cobrando contribuições do PIS e Cofins sobre receitas que teriam sido diferidas, considerando nos lançamentos o total dos valores recebidos dos parceiros em contrapartida aos pontos a eles disponibilizados.

Transcreve dispositivos das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10833, de 2003, aduzindo que o deslinde da questão passa pela definição do exato momento em que ocorre a apuração das receitas decorrentes do desempenho de suas atividades e, para tanto, é imprescindível a correta compreensão do modelo de negócio desenvolvido no âmbito da 'Rede Multiplus'. Nesse contexto, alega ser completamente equivocada a premissa em que se pautou a fiscalização de que a sua atividade implica a existência de dois negócios jurídicos distintos: venda de pontos para as empresas parceiras e a eventual compra e venda de mercadorias e serviços aos beneficiários. Não há venda de pontos aos parceiros ou tampouco de mercadorias e serviços, já que não é empresa comercial que compra pontos para a revenda ou mantém pontos em estoque e que a disponibilização dos 'Pontos Multiplus' aos parceiros para que sejam entregues aos clientes, bem como a aquisição de produtos e/ou serviços para entrega aos beneficiários, ostentam caráter nitidamente instrumental, voltados à operacionalização da 'Rede Multiplus'. São atividades-meio e não atividade-fim. Diz que não se caracterizam como negócios de compra e venda, mas de administração e gerenciamento de diversos programas de fidelidade, instrumentalizados mediante assunção de passivos e por meio de sua rede de coalizão, criada exatamente para reunir todos os parceiros em um sistema único. Detalha algumas cláusulas do contrato de parceira acerca da operação, da remuneração, da participação dos parceiros e clientes. Discorre sobre o conceito de 'preço' de aquisição ao contrário de remuneração e sobre o instituto de 'compra e venda' e enfatiza que os pontos não são comprados pelas empresas parceiras, já que quem tem direito a eles são os participantes do programa (clientes).

Conclui que a 'Rede Multiplus' é um negócio jurídico, cujo objeto consiste, não em uma comercialização de pontos, agregada a uma eventual compra e venda de bens

e/ou serviços, como quer a fiscalização, mas a assunção e cumprimento de obrigações de seus parceiros. E o fato de ser a contribuinte quem adquire os benefícios a serem entregues aos participantes não revela um laço jurídico entre ela e estes, ainda que tenham sim a obrigação em relação ao participante inscrito em sua rede. A obrigação de entregar os benefícios escolhidos pelos participantes é obrigação jurídica que constrange, em seu polo passivo, originariamente, a empresa parceira. O cumprimento pela contribuinte é de caráter operacional.

Por isso, alega que, ao assumir a obrigação contratual de adquirir os benefícios a serem entregues aos clientes de suas parceiras, a contribuinte e aquelas empresas firmam um contrato de assunção de dívida, prevista no art. 299, e seguintes, do Código Civil.

Assinala que a compreensão dessa sistemática torna muito claro que só configura receita da contribuinte a diferença entre o valor recebido da parceira, correspondente aos pontos acumulados e convertidos, e o custo de aquisição do benefício, no momento do resgate. Até então, por força de sua obrigação contratual de adquirir o benefício a que tem direito os participantes, é inquestionável que a contribuinte ainda não tem disponibilidade jurídica sobre os valores recebidos, exatamente porque ainda pende uma obrigação sua, a qual será quitada consumindo parte daqueles valores. Isso porque só é receita a entrada ou ingresso que se integra definitivamente ao patrimônio da pessoa, isto é, sem reserva, condição ou compromisso no passivo, consoante Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 30, aprovado pela Resolução CFC nº 1187/09.

Em outro item, fala sobre as diferenças exigidas pela fiscalização no ano de 2011, já que foi desconsiderada a existência do oferecimento à tributação dessas receitas nos anos de 2012 e 2013 (prazo de validade do resgate de dois anos). Deveria haver, a seu ver, a investigação do efetivo oferecimento à tributação das receitas supostamente deferidas nos períodos posteriores. Ao manter esse procedimento, estar-se-á a permitir inadmissível bis in idem, o que não possui fundamento no ordenamento jurídico. E que a legislação do imposto de renda da pessoa jurídica reconhece que a mera inobservância do regime de competência para o reconhecimento de receitas e despesas não permite a exigência do tributo, devendo haver a verificação da postergação do imposto, regra que, por analogia, poderá ser aplicada em relação ao PIS e à Cofins.

No seu pedido final, acrescenta que deve ser afastada também a incidência dos juros de mora sobre valores da multa de ofício, pois a lei somente prescreve a aplicação do referido encargo sobre as multas isoladas.

A DRJ em Curitiba julgou a impugnação improcedente (fls. 791/802). Não resignada, a empresa interpôs o recurso voluntário (fls. 812/837), no qual, em síntese, aduz:

1 - Discorre sobre seu objeto social, que tem por fim, dentre outras atividades o desenvolvimento e gerenciamento de programas de fidelização de clientes (art. 3º de seu estatuto social) "por meio de uma rede de coalizão ou de multifidelização", firmando contratos de parcerias comerciais com outras empresas (parceiros) para tal fim. Afirma que tais contratos "visam à criação de uma rede de coalizão dos programas de fidelização das empresas parceiras, possibilitando que os clientes destas possam usufruir de toda uma gama de benefício que englobam todos os produtos e/ou serviços disponibilizados por todas empresas integrantes da Rede Multiplus, e não apenas aqueles oferecidos pelas empresas com as quais o beneficiário tenha relações comerciais e de consumo". Quando a empresa parceira informa à recorrente o montante de pontos acumulados por seus clientes, ela 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, conforme esquema gráfico que reproduz em seu recurso (fl. 815).

Por isso, alega, que no momento que disponibiliza os pontos multiplus ao parceiro, a contrapartida dos recursos ingressados é registrada como receita deferida no passivo, visto que ela só será apropriada ao resultado quando realizada, ou seja, no resgate dos pontos pelo beneficiário, quando então registra a receita e o custo correspondente em suas contas de resultado. Acresce que em decorrência do modelo de negócio no primeiro momento não tem como determinar o valor da receita nem quando irá ocorrer, uma vez que a definição só se dará se e quando o beneficiário resgatar seus pontos acumulados, "tornando-se então o custo da transação conhecido". Entende, em síntese, que apenas quando os pontos são resgatados em produtos ou serviços é que reconhece o custo do resgate e a receita por ela auferida na operação, "na mais estrita conformidade com o regime de competência, por força do art. 177 da Lei 6.404/76", assim como para fins de incidência de PIS/COFINS, uma vez que ela ainda não detém a disponibilidade sobre os valores recebidos de seus parceiros quando do acúmulo de pontos por seus clientes;

2 - Que suas receitas auferidas possuem duas naturezas distintas; i - **spread** - que consiste na diferença entre o valor recebido de seus parceiros, quando da disponibilização dos pontos multiplus, e o custo dos resgates; e ii - **breakage** - quando os pontos multiplus disponibilizados não são resgatados pelo beneficiário dentro de seu prazo de validade, caso em que o valor é integralmente reconhecido pela recorrente no momento em que expira aquele prazo.

3 - No mérito, após discorrer sobre a legislação de PIS/COFINS, conclui que a base imponível das contribuições em análise é o faturamento mensal, "compreendido como sendo o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica". Averba que a fiscalização e o acórdão recorrido estão equivocados ao partirem da premissa que sua atividade implicaria em dois negócios jurídicos: venda de pontos para empresas parceiras e uma eventual compra e venda de mercadorias e serviços aos beneficiários participantes da rede multiplus. Alega que a disponibilização dos pontos multiplus aos parceiros para que seja entregues ao clientes destes, bem como a aquisição de produtos e/ou serviços para entrega aos beneficiários do programa, tem caráter "nitidamente instrumental, voltados à operacionalização da rede multiplus", sendo atividade meio, não caracterizando sua atividade fim, nos termos do art. 3º de seu estatuto social. Frisa que em nenhum momento seu estatuto social faz referência a uma venda de pontos, e que apesar da Rede Multiplus constituir uma relação triangular, "sua relação com os participantes é indireta e decorre das obrigações firmadas com suas parceiras nos contratos de parceria";

4 - Alega que em que pese a incidência das contribuições litigadas sobre as receitas auferidas, independentemente do lançamento contábil adotado, "não existe receita sem acréscimo patrimonial em definitivo quando da mera emissão de uma fatura", daí porque o regime de competência impõe a contabilização das receitas independentemente da sua realização em moeda (art. 187, §1º, alínea "a" da Lei 6.404/76);

5 - Argumenta que as diferenças exigidas pela fiscalização já foram objeto de tributação em 2012 e 2013, já que foi desconsiderada a existência do oferecimento à tributação dessas receitas nesses anos (prazo de validade do resgate de dois anos). Deveria haver, averba, a investigação do efetivo oferecimento à tributação das receitas supostamente deferidas nos

períodos posteriores. Ao manter esse procedimento, estar-se-á a permitir inadmissível *bis in idem*, o que não possui fundamento no ordenamento jurídico. E que a legislação do imposto de renda da pessoa jurídica reconhece que a mera inobservância do regime de competência para o reconhecimento de receitas e despesas não permite a exigência do tributo, devendo haver a verificação da postergação do imposto, regra que, por analogia, poderá ser aplicada em relação ao PIS e à Cofins;

6 - Por fim, uma vez mantido o lançamento, pede o afastamento dos juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire

Gize-se inicialmente que a cobrança da multa regulamentar não foi objeto de impugnação como pontuado pela r. decisão, a qual determinou o apartamento dos autos para que o valor daquela seguisse em cobrança, uma vez não litigada.

Adoto como minhas as razões de decidir da instância *a quo*, com as modificações de estilo e conteúdo, nos termos do art. 50, § 1º da Lei 9.784/99.

QUESTÃO DE FUNDO

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

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

Pela leitura dos artigos 1º das Lei 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), percebe-se que a legislação utilizou um conceito amplo de faturamento, o qual engloba "*o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*, bem como "*todas as demais receitas auferidas pela*

pessoa jurídica", com exceção apenas daquelas expressamente excluídas por lei. Destaque-se que a própria Constituição Federal de 1988, em seu artigo 195, inciso I, alínea "b", na redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998, previu como fato gerador de contribuições sociais "*a receita ou o faturamento*".

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

70. Receitas e despesas são definidas como segue:

a) Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade;

Portanto, os valores recebidos pela interessada ao disponibilizar os 'Pontos Multiplus' às parceiras, no desempenho de suas atividades, enquadra-se dentro do conceito de receita nas normas suso referidas, eis que representam a entrada de recursos que não se sujeitam a reservas ou condições futuras e não são provenientes de aporte dos proprietários.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De outra banda, em relação ao ‘Resgate de Pontos’, consta no Anexo B do referido Contrato de Parceria que será realizado mediante a conversão dos Pontos acumulados pelos Participantes na contratação de serviços e/ou aquisição de produtos oferecidos pela Parceira. E a prestação de contas se faz com a emissão pela Parceira da respectiva fatura e/ou nota fiscal, contendo o valor devido referente aos produtos e/ou serviços resgatados pelos Participantes, no mês imediatamente anterior, e cujo pagamento pela Multiplus será realizado nos dias 10, 20 ou 30 de cada mês. Ora, com o pagamento da Multiplus às parceiras, relativamente aos pontos resgatados, efetiva-se o reconhecimento do custo dos produtos e/ou serviços resgatados pelos Participantes na Rede Multiplus. Apenas isso. Não há qualquer vinculação, para efeito tributário, do reconhecimento da receita nesse momento. E isso porque o fato gerador do PIS e da Cofins é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

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

O procedimento adotado pela recorrente em diferir a receita recebida até o momento em que se concretizar o resgate de pontos pelo beneficiário, não encontra amparo na

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

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

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

Quanto aos recebimentos no ano de 2011 de valores que teriam sido oferecidos à tributação em anos subseqüentes, em face do procedimento adotado pela contribuinte, é de se ressaltar que o dispositivo citado na impugnação tem aplicação apenas nos casos de lançamento de imposto de renda pessoa jurídica, quando verificada a postergação de pagamento de imposto em virtude de inobservância do regime de competência dos períodos. Para as contribuições do PIS e da Cofins não cabe a aplicação dessa regra por absoluta falta de disposição legal, o que não impede a recorrente, se cabível, postular a repetição do indébito.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Nesse ponto, adoto o entendimento inserto no Acórdão 9303-002.399, da 3ª Turma da CSRF, julgado em 15/03/2013. Repiso o voto do relator, Henrique Pinheiro Torre, vazado nos seguintes termos, o qual adoto como fundamento de decidir.

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

Ao seu turno o art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Do cotejo desses dispositivos legais, conclui-se, sem qualquer margem à dúvida, que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente. Um é a imagem, absolutamente,

simétrica do outro, apenas invertida, como ocorre no reflexo do espelho. Olhando-se do ponto de vista do credor (pólo ativo da relação jurídica tributária, ver-se-á o crédito tributário; se se transmutar para o pólo oposto, que se verá será, justamente, o inverso, uma obrigação. Daí o art. 139 do CTN declarar expressamente que um tem a mesma natureza do outro.

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

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

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

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

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

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

Da leitura do dispositivo acima transcrito, conclui-se, facilmente, sem necessidade de se recorrer a Hermes ou a uma Pitonisa, que o crédito tributário, relativo à penalidade pecuniária, constituído de ofício, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros moratórios, calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento

Em síntese, tem-se que o crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no

respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento

Para eliminar quaisquer dúvidas que ainda restassem, o Superior Tribunal de Justiça já pacificou o entendimento sobre a matéria, conforme **AgRg no REsp 1.335.688-PR**, julgado em **04/12/2012**:

EMENTA:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

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

2. Agravo regimental não provido.

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

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

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

CONCLUSÃO

Forte em todo exposto, nego provimento ao recurso.

É como voto.

assinado digitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

Voto Vencedor

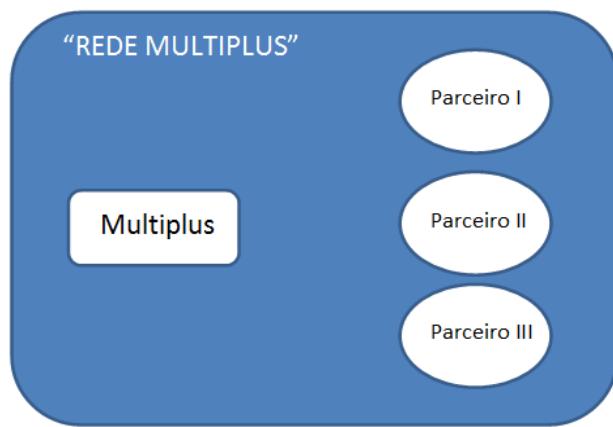
Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Peço vênia ao Ilustre Relator para divergir acerca da conclusão alcançada em seu voto.

Trata o presente caso acerca da tributação da receita auferida pela Recorrente nas operações da Rede Multiplus, uma rede de coalizão dedicada à fidelização de clientes e estímulo ao consumo junto às empresas parceiras, através da manutenção de uma conta de "pontos" - a unidade de medida adotada pela Multiplus para efeitos de acúmulo e resgate dos benefícios oferecidos pela rede.

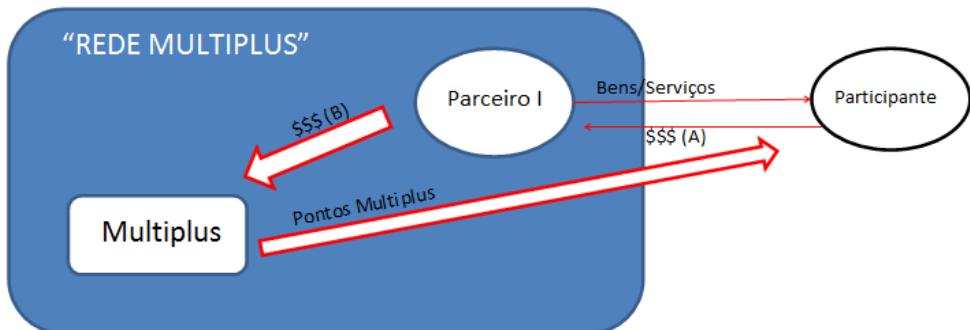
Para simplificar a exposição do modelo de negócios praticado, dividimos a mesma em três momentos distintos, com base na análise do contrato de parceria de fls. 723-736 e com base nas descrições constantes nos autos.

1º Momento: Assinatura do contrato de parceria de fls. 723-736



No primeiro momento, os Parceiros assinam um contrato de parceria com a Recorrente, passando a compor a "Rede Multiplus" e, assim, estarem sujeitas à concessão de "pontos" para os participantes (pessoas físicas cadastradas no programa de fidelização), bem como passam a compor também a Rede de Resgate, estando sujeitas ao fornecimento de bens e serviços mediante o resgate de pontos pelos participantes junto a Recorrente.

2º Momento: Aquisição de bens e serviços por "Participantes" (PF) junto aos Parceiros.



Em um segundo momento, o participante adquire bens e serviços junto às empresas parceiras da Rede Multiplus, através do pagamento direto por tal consumo [\$\$\$ (A)]. Ato contínuo, na forma e prazo estabelecido no contrato, o Parceiro é **obrigado** a informar à

Multiplus que um montante \$\$\$ (A) foi gasto pelo participante, e *entregar* à Recorrente um valor \$\$\$ (B), de acordo com o valor pré-estabelecido contratualmente, por pontos a serem creditados por esta na conta do Participante. Assim, o participante passa a ter em sua "conta multiplus" pontos de fidelidade equivalentes ao montante \$\$\$ (B) entregues pelo parceiro à Recorrente.

Assim, a contrapartida da obrigação de entrega do valor pelo parceiro à Multiplus é a *obrigação* desta de creditar os "pontos" na conta do participante, bem como garantir o resgate dos mesmos nas condições regulamentares (fl. 731):

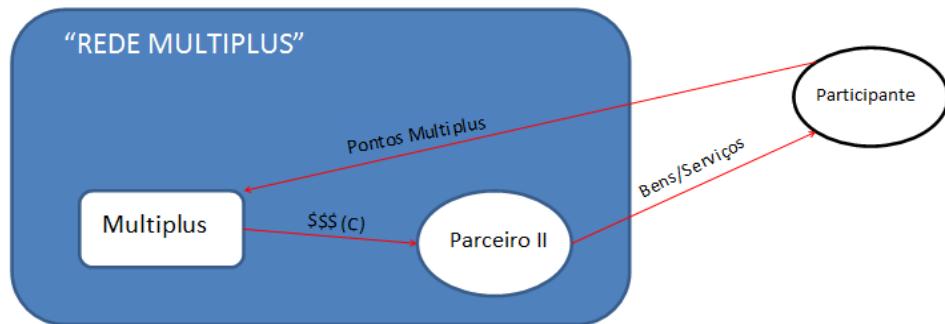
1. ACÚMULO

- 1.1 O Acúmulo de Pontos pelos Participantes da **PARCEIRA** deverá estar vinculado à contratação dos serviços e/ou aquisição de produtos oferecidos pela **PARCEIRA**, ou ainda, à participação do referido Participante nos programas e/ou promoções de incentivo à fidelidade comercial promovidos pela **PARCEIRA**. Fica desde já estabelecido ser expressamente vedado o comércio, venda, cessão ou permuta de Pontos, sob pena da aplicação das penalidades previstas no Contrato e apuração de eventuais perdas e danos.
- 1.2 A informação acerca do Acúmulo de Pontos, após ter sido encaminhada pelos Participantes à **PARCEIRA**, deverá ser enviada para a **MULTIPLUS**, na forma ajustada entre as Partes.
- 1.3 Após receber tais informações, a **MULTIPLUS** concederá os Pontos respectivos a cada Participante, na quantidade informada pela **PARCEIRA**.
- 1.4 A partir da concessão consideram-se acumulados os Pontos, os quais ficarão disponíveis aos Participantes para utilização imediata perante os Parceiros Multiplus.

É importante frisar, aqui, que a Recorrente é que concede os pontos em prêmio para os participantes, mediante informação prestada pela Parceira, conforme o item 1.3 do contrato, citado acima (tal ponto é relevante para deixar clara a sujeição da presente situação ao alcance da "Interpretação A" do CPC 30, como será abordado adiante).

No momento em que a Recorrente recebe o valor \$\$\$ (B) para disponibilizar os "pontos" ao participante, os recursos ingressados são registrados como *receita diferida* no passivo.

3º Momento: Resgate de pontos, pelo "Participante" junto aos Parceiros.



No terceiro momento, o participante que acumulou "pontos" suficientes pode solicitar o resgate dos mesmos, integral ou parcialmente, para a aquisição de bens ou serviços junto a um dos parceiros da Rede de Resgate.

O resgate é realizado junto à própria Recorrente, como descrito na fl. 733:

1. RESGATE

- 1.1 O Resgate de Pontos será realizado mediante a conversão dos Pontos acumulados pelos Participantes na contratação de serviços e/ou aquisição de produtos oferecidos pela PARCEIRA.
- 1.2 A solicitação de Resgate de Pontos deverá ser realizada diretamente pelo Participante, pelos canais de atendimento disponibilizados pela MULTIPLUS, obrigando-se a PARCEIRA a orientar o Participante neste sentido, sempre e quando esta informação lhe for solicitada.

Mediante a solicitação do resgate, a Recorrente é contratualmente obrigada a pagar o valor \$\$\$ (C) para a Parceira que prestará os bens ou serviços objeto do resgate de "pontos", utilizando-se para isso dos ingressos ocorridos no 2º momento, cujo ingresso era *ab initio* condicionado à obrigação da Multiplus de arcar com o custo financeiro do resgate junto a uma parceira da Rede.

Além disso, o regulamento prevê que caducam os "pontos" acumulados após o transcurso de 2 anos, momento em que a Recorrente deixa de ter a obrigação de utilizar os recursos decorrentes do ingresso \$\$\$ (B) para arcar com o ônus financeiro do resgate junto aos parceiros.

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

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

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

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

Naturalmente, não há como antecipar o valor da despesa que deverá ser arcada pela Recorrente até o momento em que ocorra efetivamente o resgate, ou até que caduquem os pontos creditados àquele participante, momento este em que passa a ser possível, de forma confiável, determinar tanto o ingresso quanto as despesas da transação, para fins de

reconhecimento da receita auferida pela Multiplus e tributação das mesmas pelas contribuições sociais.

Duas situações são possíveis, nesse caso: i) no caso de resgate efetuado pelo participante, o valor da receita bruta a ser reconhecida será Δ \$\$\$ (B-C), isto é, a diferença entre o valor \$\$\$ (B) e o valor \$\$\$ (C) - denominado *spread*; ou ii) no caso de decaírem os pontos do participante (*breakage*), a receita bruta será igual ao valor \$\$\$ (B). Em ambos os casos, o reconhecimento da receita somente poderá ser realizado quanto se precisar de forma confiável a efetiva despesa decorrente da transação.

O CPC 30 corrobora essas conclusões ao reproduzir o teor do *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) 13, que trata exatamente dos *Customers Loyalty Programmes* ou Programas de Fidelidade com o Cliente, em seu tópico "Interpretação A", que alcança "*a contabilização [de receitas] pela entidade que concede os créditos [pontos] em prêmio*".

Antes de abordar as conclusões do pronunciamento a este respeito, cabe frisar que a partir de 2018 passará a viger no Brasil o IFRS 15, aprovado pelo Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB), que unificará as regras relativas ao reconhecimento de receitas de contratos com clientes.

O modelo do IFRS 15 consistirá em cinco passos: i) identificação do contrato com o cliente; ii) identificação das obrigações de desempenho (Performance Obligation - PO) previstas no contrato; iii) determinação do preço da transação; iv) alocar o preço da transação às obrigações de desempenho previstas no contrato; e v) reconhecer a receita quanto (ou conforme) a entidade atenda cada obrigação de desempenho.

Na legislação contábil que já vige internacionalmente e que passará a valer no Brasil em 2018, a regra é alocar no preço de transação os ingressos recebidos e o custo das obrigações de desempenho assumidas na operação, determinando que o reconhecimento de receita se dará apenas à medida que as POs sejam cumpridas. Não nos parece que discrepe da regra que o CPC 30 consagre, como se viu anteriormente e como o texto aprovado relativo ao IFRIC 13 deixa claro.

Em primeiro lugar, a "Interpretação A" aponta como ponto a ser tratado a forma de reconhecimento das receitas, apontando haver dúvida entre: a) aplicação do Item 13 do CPC 30, com alocação de parte da contraprestação recebida ou a receber proveniente da transação de venda aos créditos de prêmio, com o diferimento do reconhecimento da receita; ou b) aplicação do item 19 do CPC 30, com constituição de provisão para custos futuros estimados para fornecer os prêmios. Em seguida, soluciona a questão:

5. A entidade deve aplicar o item 13 do Pronunciamento Técnico CPC 30-Receitas e deve contabilizar os créditos em prêmio como componente separadamente identificável da transação de venda em que eles são concedidos (venda inicial). O valor justo da contraprestação recebida ou a receber em relação à venda inicial deve ser alocado entre os créditos em prêmio e os outros componentes da venda.

Para que não restem dúvidas, vejamos o teor do item 13 do CPC 30:

Identificação da transação

13. Os critérios de reconhecimento neste Pronunciamento devem ser geralmente aplicados separadamente a cada transação. Entretanto, em certas circunstâncias pode ser necessário aplicar os critérios de reconhecimento aos componentes separadamente identificáveis de uma única transação, com o objetivo de refletir a essência econômica da transação. Um exemplo de tal situação ocorre quando o preço da venda de um produto inclui valores identificáveis, correspondentes a serviços a serem executados posteriormente. Para esses casos, tais valores devem ser diferidos e reconhecidos como receita durante o período em que o serviço vier a ser executado. Inversamente, os critérios de reconhecimento devem ser aplicados a duas ou mais transações conjuntas quando elas estiverem ligadas de tal maneira que o efeito comercial não possa ser compreendido sem visualizar as transações como um todo. Por exemplo: a entidade pode vender bens e, ao mesmo tempo, firmar um contrato separado para recomprá-los em data posterior, descharacterizando assim a essência econômica da transação. Em tais casos, as duas transações devem ser tratadas conjuntamente

É literal o dispositivo quanto a necessidade de diferir o reconhecimento da receita apenas para o momento em que a obrigação de performance seja realizada ou para o momento do *breakage*, pois apenas neste momento é que transparece a essência econômica da transação.

E prossegue a "Interpretação A", em seu item 8, ao abordar o reconhecimento de receita no caso em que terceiro fornece os prêmios do resgate:

8. Se um terceiro fornecer os prêmios, a entidade deve avaliar se está cobrando a contraprestação alocada aos créditos em prêmio por sua própria conta (ou seja, como principal na transação) ou em nome do terceiro (ou seja, como agente do terceiro).

(a) se a entidade estiver cobrando a contraprestação em nome do terceiro, ela:

(i) deve mensurar sua receita pelo valor líquido retido por sua própria conta, ou seja, a diferença entre a contraprestação alocada aos créditos em prêmio e o valor pagável ao terceiro pelo fornecimento dos prêmios; e

(ii) deve reconhecer esse valor líquido como receita quando o terceiro for obrigado a fornecer os prêmios e tiver direito a receber uma contraprestação por fazê-lo. Esses eventos podem ocorrer tão logo os créditos em prêmio sejam concedidos.

Alternativamente, se o cliente puder escolher entre reivindicar os prêmios da entidade ou de terceiro, esses eventos podem ocorrer somente quando o cliente escolher reivindicar os prêmios de terceiro;

(b) se a entidade estiver cobrando a contraprestação por sua própria conta, ela deve mensurar sua receita como a

contraprestação bruta alocada aos créditos em prêmio e deve reconhecer a receita quando cumprir suas obrigações com relação aos prêmios.

Em ambos os casos, fica claro que o reconhecimento da receita só se dá após o cumprimento da obrigação de performance, pois apenas nesse momento será possível mensurar adequadamente o custo de transação.

Portanto, resta clara a errônia da premissa adotada pela fiscalização de que a Recorrente seria empresa com a atividade de **venda de pontos** - não se trata de simples venda, mas de um complexo sistema de gestão de programa de fidelização, através do acúmulo e resgate de pontos na forma de bens e serviços. A prova cabal de que não se trata de mera venda é a obrigação de performance que vem atrelada ao fornecimento de pontos para os participantes, devendo a Recorrente garantir e arcar com o ônus financeiro do resgate, posteriormente. Fosse essa operação simples "compra e venda de pontos", não teria a Recorrente qualquer obrigação em relação aos participantes, visto que o negócio jurídico estaria exaurido com o registro dos pontos.

Outra irrefutável evidência de que o ingresso \$\$\$ (B), o montante recebido do Parceiro pelos pontos creditados pela Recorrente ao participante, não constitui receita por não se incorporar definitivamente ao patrimônio até que a obrigação de performance seja cumprida ou que ocorra o *breakage*, é a **possibilidade do spread ser negativo**, como mencionado no item 9 da "Interpretação A":

9. Se a qualquer momento houver a expectativa de que os custos inevitáveis de cumprir as obrigações de fornecer os prêmios excedam a contraprestação recebida e a receber em relação a eles (ou seja, a contraprestação alocada aos créditos em prêmio no momento da venda inicial que ainda não foi reconhecida como receita acrescida de qualquer outra contraprestação a receber quando o cliente resgatar os créditos de prêmio), a entidade terá contratos onerosos. O passivo deve ser reconhecido pelo excedente de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 25-Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. A necessidade de reconhecer esse passivo pode surgir se os custos esperados para fornecer os prêmios aumentarem. Por exemplo, se a entidade revisar suas expectativas sobre a quantidade de créditos em prêmio que serão resgatados

Isso pode ocorrer nos casos em que o produto/serviço escolhido pelo beneficiário tiver valor superior aos montantes recebidos pela Recorrente de seus parceiros, como no caso do resgate de pontos convertidos em passagens aéreas internacionais, comercializadas em moeda estrangeira e, portanto, sujeitas a oscilações de câmbio, surgindo para a Recorrente a obrigação contábil de reconhecer como passivo a diferença negativa entre \$\$\$ (B) e \$\$\$ (C).

Sobre essa metodologia de reconhecimento de receitas se pronunciou recentemente a Receita Federal na Solução de Consulta COSIT nº 70/2016, que aduz:

"É que receita, nos termos das ciências contábeis e da legislação tributária e comercial (arts. 251 a 274 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3000, de 26 de

Março de 1999; art. 176 e seguintes, da Lei nº 6.404, de 15 de Dezembro de 1976), não pode ser definida simplesmente como ingresso ou disponibilização de valores que aumenta o patrimônio da pessoa jurídica.

Essa é uma definição incompleta, que fornece apenas uma primeira aproximação e pode levar a conclusões equivocadas (...)

Nem poderia ser diferente, tendo em vista que o que realmente aumenta o patrimônio da pessoa jurídica é o lucro e não a receita. Daí a imprestabilidade desse critério para conceituar esta última, se não se observar que é preciso, para individualizar a receita, fazer a abstração da despesa, de tal forma que, como disse o autor acima, o aumento de patrimônio provocado por aquela é 'considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita'.

De tal modo que os ingressos ou disponibilização de numerário representam, em regra, receitas. Essa regra, entretanto, admite exceção naqueles casos em que houver, ao mesmo tempo em que se ganha o numerário, nascimento de obrigações."

Novamente, sob risco da redundância, fica claro que o montante recebido pela Recorrente, do parceiro, não pode ser reconhecido como receita por vir acompanhado do nascimento de obrigações de performance da Recorrente em relação aos participantes, quando do resgate dos pontos - somente à partir daí, com a apuração de *spread* (ou ocorrência do *breakage*), pode ser reconhecida a receita, pois não haverá mais obrigações relacionadas àquela transação, podendo ser determinada seu custo de forma confiável.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por dar PROVIMENTO INTEGRAL ao Recurso Voluntário do Contribuinte, para que o reconhecimento de receita seja realizado apenas após a verificação de *spread positivo* ou de *breakage*.

É como voto.

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto