



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720554/2016-21
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-015.298 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 11 de junho de 2024
Recorrente MULTIPLUS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012

COFINS. CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE BRASILEIRA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE. NÃO PRODUÇÃO DE EFEITOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS NO PERÍODO ANALISADO.

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. Assim, é indevido o diferimento da tributação das receitas obtidas na comercialização de direitos de resgate de prêmios para o momento do resgate de pontos acumulados no âmbito do programa de fidelização de clientes, para efeito da legislação que rege a COFINS na sistemática não cumulativa.

COFINS. FATO GERADOR. PROGRAMA DE FIDELIZAÇÃO DE CLIENTES. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA

O reconhecimento da receita no resultado da pessoa jurídica deve ser efetivado quando da emissão da fatura com a respectiva entrada do recurso em seu ativo, decorrente da disponibilização às parceiras de 'Pontos Multiplus' acumulados pelos participantes da Rede. Nesse momento, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação principal para a COFINS. Portanto, por falta de previsão legal, incabível a aplicação de postergação (diferimento de cômputo de receita) à COFINS, que tem por base o faturamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012

MATÉRIA TRIBUTÁVEL . DESCRIÇÃO FÁTICA IDÊNTICA.

Aplica-se ao lançamento à título de Contribuição para o PIS/Pasep o disposto em relação à COFINS, vez que decorrente da mesma descrição fática e com idêntica matéria tributável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, acolhendo o pleito subsidiário do Contribuinte, no sentido de que a fiscalização deveria considerar a existência do efetivo oferecimento à tributação das receitas em anos subsequentes, devendo a unidade preparadora da RFB certificar-se, na implementação do julgado, de que nenhuma das receitas do Contribuinte tenha sido tributada em duplicidade, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario, que votou pelo provimento integral.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo **Contribuinte** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3201-006.137**, de 19/11/2019 (fls. 597 a 621)¹, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **negou provimento** ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Autos de Infração** (fls. 236 a 247), em que são exigidas a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, acrescidas de multa de ofício (75%) e juros de mora, referentes aos os períodos de apuração do ano-calendário 2012, à exceção do mês de outubro/2012.

Conforme os fatos descritos no Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 227/235), anexo ao Auto de Infração, o lançamento decorre, basicamente, de diferenças entre os valores das receitas submetidas à tributação pelo PIS e pela COFINS, e os valores constantes dos registros verificados na Contabilidade da empresa. No curso do procedimento fiscal, o Contribuinte informou que “difere suas receitas” e, quanto à sua forma de contabilização, prestou os seguintes esclarecimentos quanto à “**Venda de Pontos da Multiplus**”: Que vende seus pontos para parceiros no momento em que o cliente os acumula ou, então, quando os participantes os convertem em pontos Multiplus; e, com isso, é registrada a entrada de caixa, em um primeiro

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

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, reconhecendo o Contribuinte tanto o custo do resgate quanto a receita pela venda dos pontos. Assim, a empresa não reconhecia suas receitas no momento da venda dos pontos aos seus clientes (Bancos, Operadoras de Cartão de Crédito, a TAM, entre outros), e a receita era reconhecida somente no momento da utilização dos pontos ou quando estes estavam caducados (dois anos após a aquisição). Agregou a fiscalização que na legislação que rege as contribuições (Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003), no regime não cumulativo, o fato gerador é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Cientificado dos Autos de Infração, o Contribuinte apresentou a **Impugnação** (fls. 259 a 282), argumentando, em síntese, que: (a) tem por atividade principal o desenvolvimento e gerenciamento de programas de fidelização de clientes, por meio de uma rede de coalizão ou de multifidelização; (b) na consecução desses objetivos societários, firma contratos de parceria com outras empresas ('parceiros'), disponibilizando a estes um sistema de pontos que podem ser, dentro de um determinado período de tempo (prazo de validade máximo de 2 anos), utilizados pelos clientes desses 'parceiros' para adquirir produtos e serviços oferecidos pelo próprio 'parceiro', ou por outras empresas pertencentes à rede de coalizão ("Rede Multiplus"); (c) quando a 'parceira' informa à Multiplus o montante de pontos acumulados por seus clientes, esta última recebe seu valor correspondente, em dinheiro, e disponibiliza, em contrapartida, ao beneficiário, o equivalente em 'Pontos Multiplus', e, posteriormente, quando do resgate dos pontos acumulados no programa, o dinheiro recebido é usado na aquisição do benefício escolhido pelo cliente; (d) a operação que realiza com as empresas parceiras não se trata de compra e venda de pontos, configurando os "Pontos Multiplus" apenas uma unidade de medida, utilizada para contabilizar e mensurar o acúmulo e o resgate dos benefícios oferecidos pela Rede, de forma interligada, entre todos os parceiros e participantes; (e) suas receitas são de duas naturezas: (i) **spread** - consiste na diferença entre o valor recebido de seus parceiros, quando da disponibilização dos "Pontos Multiplus" e o custo dos resgates de benefícios; w (ii) **breakage**: valores recebidos quando da disponibilização dos "Pontos Multiplus" ao parceiro, mas que não são resgatados pelos beneficiários, dentro do prazo de validade (nesse caso o valor recebido é reconhecido integralmente, como receita livre de custo, no momento em que expira o prazo); (f) ao receber os valores disponibilizados pelos 'parceiros', registra a contrapartida dos recursos ingressados como receita diferida no passivo, sob a justificativa de que o valor ingressado só pode ser reconhecido como receita quando ocorrer o resgate/vencimento dos pontos, tornando-se conhecido o custo de toda a operação; (g) ainda que se assuma como correto o procedimento sustentado pela Fiscalização, há que se ressaltar que o lançamento efetuado não considera os valores oferecidos à tributação nos anos seguintes, à medida que os pontos acumulados, relativos aos pagamentos realizados em 2012, eram resgatados por seus beneficiários, notadamente em 2013 e 2014; (h) como os "pontos Multiplus" têm prazo de validade para resgate em 2 anos, contados de seu lançamento na "Conta Multiplus" do participante, significa que até o ano-calendário 2014, a Impugnante ofereceu à tributação os valores exigidos nos presentes autos de infração, pelo que a Fiscalização não poderia, simplesmente, exigir as diferenças em questão, sem antes investigar a existência de pagamentos posteriores, fato que, por si só, já macula o lançamento; e (i) deve ser afastada ainda a incidência dos juros de mora sobre valores da multa de ofício, ante a ausência de previsão legal expressa que autorize a referida cobrança.

O recurso foi julgado pela **DRJ em Belo Horizonte/MG**, por meio do **Acórdão n.º 02-73.640**, de 20/06/2017 (fls. 339 a 361), considerando **improcedente** a Impugnação

apresentada, o que culminou na manutenção integral do lançamento, sob os seguintes fundamentos: (a) 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; sendo indevido o diferimento da tributação das receitas obtidas na comercialização de direitos de resgate de prêmios, para o momento do resgate de pontos acumulados no âmbito do programa de fidelização de clientes; e (b) o reconhecimento da receita no resultado da pessoa jurídica deve ser efetivado quando da emissão da fatura com a respectiva entrada do recurso em seu ativo, decorrente da disponibilização às parceiras de 'Pontos Multiplus' acumulados pelos participantes da Rede, pois nesse momento, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação principal; (c) por falta de previsão legal, incabível a aplicação da regra de postergação, insculpida no artigo 273 do RIR/1999, à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS; e (d) incidem juros de mora sobre a totalidade do crédito tributário, do qual faz parte a multa lançada de ofício.

Cientificado do Acórdão da DRJ em Belo Horizonte/MG, o Contribuinte apresentou o **Recurso Voluntário** de fls. 372 a 398, onde reforça os argumentos apresentados em sede de Impugnação, destacando que: (a) já teve contra si lavrado Autos de Infração para a cobrança do PIS e da COFINS, com origem em períodos de apuração compreendidos no ano-calendários de 2011, e que em 2017, o processo correspondente foi julgado, reputando correta a sistemática de contabilização e apuração das receitas auferidas, com o conseqüente afastamento das exigências formalizadas; (b) subsidiariamente, ainda que se considere correto o conceito jurídico de receita aplicável sobre os montantes recebidos no ano calendário de 2012, requer que sejam considerados e abatidos da presente cobrança os valores das contribuições pagas nos anos subsequentes, considerando que as receitas auferidas em 2012 já foram tributadas em 2013 e 2014; (c) deve ser afastada a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício; e (d) deve ser juntado aos autos parecer técnico elaborado por pessoa especializada (que ainda estava em andamento, sendo posteriormente juntado às fls. 524 a 593).

Às fls. 442 a 473, a PGFN apresentou suas **Contrarrazões** ao recurso voluntário, requerendo a integral manutenção do lançamento.

Os autos, então, vieram ao CARF para julgamento do recurso e o Colegiado exarou a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3201-006.137**, de 19/11/2019, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **negou provimento** ao Recurso Voluntário apresentado, sob os seguintes fundamentos: (a) 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, sendo, por conseguinte, indevido o diferimento da tributação das receitas obtidas na comercialização de direitos de resgate de prêmios, para o momento do resgate de pontos acumulados no âmbito do programa de fidelização de clientes; e (b) 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*).

Cientificado do Acórdão n.º 3201-006.137, de 19/11/2019, o **Contribuinte** opôs os **embargos de declaração** de fls. 634 a 645, aduzindo, em síntese, que houve: 1. Omissão quanto ao CPC 30 não ter introduzido nenhum novo critério contábil, em razão de sua atividade de gerenciamento de programa de fidelidade, sendo iguais aos vigentes em 31/12/2007, inclusive atestado pelo Parecer Técnico sobre o Reconhecimento de Receitas; 2. Omissão quanto ao argumento de que não há que se falar em diferimento, nem à luz do CPC, nem à luz dos critérios e padrões contábeis em vigor em 31/12/2007; 3. Omissão sobre o princípio do emparelhamento de receitas com correspondentes custos e despesas; e 4. Contradição na decisão por ter reconhecido que houve o diferimento das receitas e, ao mesmo tempo, não ter reconhecido a postergação. No entanto, em 13/04/2020, com base nas razões expostas no Despacho de Admissibilidade de Embargos de declaração de fls. 653 a 658, o Presidente da 1ª Turma **rejeitou** os Embargos de declaração opostos, em face da manifesta improcedência das alegações.

Da matéria submetida à CSRF

Devidamente intimado do Despacho que rejeitou os Embargos de declaração, o Contribuinte interpôs Recurso Especial de divergência (fls. 673 a 719), suscitando dissídio jurisprudencial quanto à seguinte matéria: “**O momento do reconhecimento da receita**”. Para comprovar a divergência indicou como paradigma, os Acórdãos n.º 3402-004.146 e 1201-002.120.

O Acórdão recorrido entendeu que o que se está a postergar é tão somente o custo dos produtos e/ou serviços resgatados pelos Participantes da Rede Multiplus. Nesse sentido, decidiu que o fato de restar uma obrigação a ser adimplida pela Recorrente não significa que a receita somente deva ser escriturada quando do reconhecimento do respectivo custo, uma vez que, **o processo de realização da receita encontra-se completo, acabado, perfeito.**

De outro lado, no Acórdão paradigma 1 - n.º **3402-004.146**, analisando idêntica situação fática (tributação da receita auferida nas operações comerciais em uma rede de coalizão dedicada à fidelização de clientes e ao estímulo do consumo junto às empresas parceiras, mediante a manutenção de uma conta de “pontos”), com relação ao mesmo Contribuinte, no período de apuração anterior, entendeu-se, nos termos do voto vencedor, 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. Destacou ainda a decisão paradigma que se fosse simples operação de “compra e venda de pontos”, não teria o Contribuinte qualquer obrigação em relação aos participantes, visto que o negócio jurídico estaria exaurido com o registro dos pontos. Ressalta, em adição, que outra irrefutável evidência de que o ingresso \$\$\$(B), o montante recebido do Parceiro pelos pontos creditados pela Contribuinte 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*, havendo a possibilidade do *spread* ser negativo.

O Acórdão paradigma 2 - n.º **1201-002.120**, trata de lançamento fiscal, com base no lucro real anual, decorrente do diferimento da receita auferida pela atuada com comercialização de pontos de fidelização do Programa Multiplus. Ressalta-se que na operação analisada a receita da contribuinte se concretizará apenas no momento do resgate/utilização dos pontos, quando o resultado obtido poderá ser definitivamente incorporado ao seu patrimônio, sendo neste momento que nasce a disponibilidade da renda que deve ser reconhecida pelo Contribuinte, já que antes não há que se falar em acréscimo patrimonial.

Nesse contexto, conforme as considerações tecidas no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, entendeu-se no exame monocrático preliminar que restou

caracterizada a divergência suscitada, uma vez que os paradigmas decidiram que 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**. Assim, em 08/10/2019, o Presidente da **2ª Câmara / 3ª Seção** do Julgamento, com base nos Despacho de fls. 794 a 801, **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Em sede de **Contrarrazões** de fls. 803 a 815, a **Fazenda Nacional** pugna, em síntese, para que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, mantendo-se o Acórdão proferido pela Turma *a quo* nos quesitos que são objeto do recuso.

O processo, então, foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, em 22/06/2023, para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, da 3ª Seção de Julgamento / **2ª Câmara**, de 08/10/2019, exarado pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF (fls. 794 a 801), aqui endossado em seus fundamentos.

Resta clara, a nosso ver, a dissidência jurisprudencial, que não reside em diferença de cenário probatório, nem na valoração das provas apresentadas, mas em simples aplicação não uniforme de dispositivos normativos aos mesmos fatos (o paradigma é referente a processo em que figura no polo passivo o próprio Contribuinte, em relação ao mesmo tema).

Assim, cabe o **conhecimento do Recurso Especial** interposto pelo Contribuinte.

Do Mérito

A matéria trazida à cognição deste Colegiado uniformizador de jurisprudência trata especificamente sobre o **momento do reconhecimento das receitas auferidas** (momento em que se deve considerar **ocorrido o fato gerador** das Contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS) no modelo de negócio adotado pela MULTIPLUS.

Tal modelo, como resta demonstrado no presente processo, não havendo divergência fática, consiste em disponibilização aos parceiros de sistema de pontos, que funcionam como um fator de referência de valor comum a toda rede, sendo 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 (período máximo de 2 anos). Quando a ‘parceira’ informa o montante de pontos acumulados por seus clientes ‘beneficiários’, o Contribuinte recebe seu valor correlato, em dinheiro, disponibilizando, em contrapartida, à ‘parceira’, o equivalente em ‘Pontos

Multipius'. Posteriormente, quando do resgate dos pontos acumulados no programa, o dinheiro é usado na aquisição do benefício escolhido pelo beneficiário, quando então se tem ciência do custo da operação.

A MULTIPLUS 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 Multipius', 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.

O modo operacional pode ser assim sintetizado: (a) o cliente adquire produtos ou serviços de uma empresa participante da 'Rede Multipius'; (b) o Contribuinte 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; (c) 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 à MULTIPLUS pagar e disponibilizar o 'prêmio' escolhido nas bases comerciais firmadas por ela com seus parceiros.

No entender da empresa, a receita desse modelo de negócio (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 (prescrição). O valor total da venda de pontos poderia ser considerado como receita, no entanto, discorda a empresa do entendimento do Fisco quanto ao momento no qual a receita seria auferida.

Assim, percebe-se claramente que o cerne da discussão consiste em definir o **aspecto temporal da realização das receitas** obtidas pelo gerenciamento de pontos: se (a) na data de recebimento dos valores pelas empresas parceiras; ou (b) 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.

A Fiscalização identificou duas naturezas de receitas auferidas pelo Contribuinte: (i) **spread** - que consiste na diferença entre o valor recebido de seus parceiros, quando da disponibilização dos 'Pontos Multipius' e o custo dos resgates desses benefícios; e (ii) **breakage** - valores recebidos quando da disponibilização dos 'Pontos Multipius' ao parceiros, mas que não são resgatados pelos beneficiários, dentro do prazo de validade (nesse caso o valor recebido é reconhecido integralmente, como receita livre de custo, no momento em que expira o prazo), que seria **a prescrição** desses pontos de fidelidade.

O Fisco defende que, pelo **regime de competência** a receita teria ocorrido no momento da venda dos pontos (auferimento das receitas), ou seja, as receitas devem ser reconhecidas e tributadas quando do ingresso desses recursos no patrimônio (pagamento dos "pontos Multipius" adquiridos pelas empresas parceiras) e, não quando do resgate dos pontos pelos clientes das empresas parceiras.

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

ainda que somente registra como receita aquela parte correspondente a diferença entre o valor recebido dos parceiros e o custo de aquisição pelo participante (*spread*).

Em suma, no entender do Fisco, as receitas, **para efeito tributário**, devem ser reconhecidas 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.

No entendimento do Fisco, é irrelevante o valor dos custos com o resgate pelos beneficiários, já que indedutíveis segundo as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, destacando que, essas leis, em seu art. 1º, adotam um amplo conceito de faturamento:

“Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o **total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil**.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e **todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica** com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o **total das receitas auferidas pela pessoa jurídica**, conforme definido no caput e no § 1º.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas: (...)” (*grifo nosso*)

Pelo exposto, não integram a base de cálculo de PIS e COFINS apenas aqueles valores expressamente excluídos pela norma, até mesmo porque o art. 195, I, ‘b’, da Constituição federal, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/1998, passou a estabelecer a incidência das Contribuições sobre “a receita ou o faturamento”.

No caso aqui discutido, os lançamentos decorrem de diferenças apuradas entre os valores das receitas submetidas à tributação por PIS e COFINS e os valores constantes da contabilidade da empresa. E as diferenças ocorrem justamente porque enquanto o Fisco entende que a **receita** (que é todo ingresso relacionado com a atividade da empresa) se dá quando, **no regime de competência**, o valor da venda de pontos ingressa na contabilidade da empresa, MULTIPLUS defende que a **receita** (que seria apenas o lucro bruto, deduzindo-se todas as despesas, mesmo quando a legislação não preveja tal dedutibilidade) **deve ser diferida**, sendo contabilizada apenas quando houver o resgate dos pontos ou a prescrição, quando será possível efetivamente apurar a diferença entre a receita e os custos.

Como relatado, a MULTIPLUS, em virtude do programa de fidelidade, **aufer** **receitas** com a venda de pontos para seus parceiros e também para sua parte relacionada (exemplo da TAM Linhas Aéreas, hoje LATAM), por determinado valor. O contrato entre a MULTIPLUS e os parceiros eram resolvidos com o pagamento do preço pelo parceiro e a entrega dos pontos pelo Contribuinte, sem envolver o fornecimento de bens ou serviços nessa seara contratual por parte da operadora do programa de fidelidade (MULTIPLUS). O Contribuinte apresentou contratos com alguns dos principais parceiros: (a) Banco do Brasil; (b) Itaú/Hipercard; (c) Netshoes; (d) Ponto Frio; (e) TAM Linhas Aéreas; e (f) TAM Viagens.

Para melhor contextualizar o tema aqui discutido, faz-se necessário analisar alguns pontos importantes do ‘Contrato de Parceria Comercial para Acúmulo e Resgate de Pontos’, celebrado entre a MULTIPLUS e suas empresas parceiras (fls. 322 a 333):

“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.” *(grifo nosso)*

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

“Venda de Pontos

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

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

Nota-se que uma vez atribuídos os pontos ao participante, após pagamento pelo parceiro, **a operação específica entre MULTIPLUS e Parceiro, que originou a receita**, se encontra resolvida e encerrada. Não surge, nesse momento, nenhum passivo da Contribuinte em face do parceiro. O contrato entre a MULTIPLUS e os parceiros são resolvidos com o pagamento do preço pelo parceiro e a entrega dos pontos pelo Contribuinte, sem envolver contratualmente o fornecimento de bens ou serviços por parte da operadora do programa de fidelidade. Infere-se tal prática comercial dos próprios contratos elaborados, quando ajustam a seguinte cláusula do contrato (com a TAM, v.g.):

- 7.5 Fica desde já entendido entre as Partes que (i) a **TAM** não tem qualquer responsabilidade, direta, indireta, subsidiária ou solidária para as reclamações de Beneficiários relacionadas aos serviços e/ou produtos, bem como, aos programas e/ou promoções de incentivo à fidelidade comercial oferecidos pela **PARCEIRA**; (ii) a **PARCEIRA** não tem qualquer responsabilidade, direta, indireta, subsidiária ou solidária para as reclamações de Beneficiários relacionadas Multiplus Fidelidade ou ao Programa TAM Fidelidade.

Veja-se que o fornecimento dos bens ou serviços é incumbência dos participantes do programa, não da MULTIPLUS, a quem compete exclusivamente o gerenciamento e a transferência dos pontos acumulados. E no caso, a MULTIPLUS encaminha aos Parceiros a fatura respectiva referente aos pontos a serem creditados aos clientes dos parceiros. A obrigação do Parceiro para com seu cliente se encerra no momento em que a MULTIPLUS confere ao cliente-participante os pontos. **A MULTIPLUS não se substitui ao Parceiro na obrigação de conceder prêmios ao cliente.** O Parceiro não possui tal obrigação. A obrigação do Parceiro é viabilizar junto à MULTIPLUS a atribuição dos pontos ao cliente.

Destarte, o Fisco entendeu que essa forma de proceder (**diferimento das receitas**, idealizado e executado pela MULTIPLUS) não encontra respaldo na legislação do PIS e da COFINS do regime não cumulativo, as quais estabelecem que essas contribuições têm como “fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, e tomando por base os valores efetivamente faturados, a Fiscalização procedeu a novas apurações das contribuições devidas mensalmente, cabendo ainda destacar que **o Fisco, verificou e validou os valores de créditos do regime não cumulativo apurados pela empresa**, ficando as diferenças levantadas restritas às bases de cálculo das contribuições, conforme demonstrativos de fls. 232/233 do TVF.

i) Do Tratamento Contábil empregado (Diferimento das Receitas auferidas)

Cabe, de início, analisar a pertinência ou não do emprego do CPC 30 (Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis) ao caso aqui analisado.

Nos seus recursos, o Contribuinte defende que nem todo ingresso de recursos no patrimônio da empresa é receita e que somente a entrada ou ingresso definitivamente integrado ao patrimônio, sem nenhum condicionamento, pode ser considerado receita (o que ocasiona o diferimento para o momento do resgate dos “Pontos Multiplus”), estando a forma de contabilização adotada pelo Contribuinte de acordo com o entendimento expresso no “Pronunciamento Técnico CPC 30 - Receitas”, aprovado pela Resolução CFC nº 1.187/2009, cuja aplicação - obrigatória às companhias abertas - foi determinada pela Deliberação CVM nº 597/2009.

No entanto, no voto condutor da decisão de piso (DRJ), adotado ainda pelo Acórdão recorrido, essa questão foi enfrentada, rechaçando-se o entendimento do Contribuinte, destacando que no apêndice do CPC - 30 consta a “**Interpretação A**”, que trata dos Programas de Fidelidade com Cliente – e reproduz o teor do IFRIC - *Internacional Financial Reporting Interpretations Committee* 13, e que na referida “Interpretação - IFRIC 13”, que trata da contabilização (de receitas) pela entidade que concede créditos (pontos) em prêmio, apontam-se duas alternativas quanto à forma de reconhecimento das receitas: (a) aplicação do “Item 13 do CPC 30”, com diferimento do reconhecimento da receita; ou (b) aplicação do “Item 19 do CPC 30”, com constituição de provisão para custos futuros estimados para fornecer os prêmios. E, entre essas duas possibilidades, a solução proposta naquele pronunciamento é dada pela aplicação do “**Item 13** do Pronunciamento Técnico CPC 30 - Receitas”, com diferimento da receita e reconhecimento à medida que os pontos forem resgatados pelos beneficiários do programa.

A Decisão da DRJ (de 20/06/2017) e o Acórdão recorrido (de 19/11/2019), no entanto, com fundamento no teor do § 7º do art. 177 da Lei nº 6.404/1976, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 11.638/2007, entenderam que os critérios contábeis introduzidos em

decorrência do processo de **convergência às normas internacionais de contabilidade não teriam qualquer efeito para fins tributários**, por disposição legal expressa:

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

(...) § 7.º. **Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários.** (Incluído pela Lei n.º 11.638, de 2007) (grifo nosso)

Em 2009, tal § 7º foi revogado pela Lei n.º 11.941, que instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT) e assegurou, em seus arts. 15 a 24, que as alterações nos critérios contábeis introduzidas pela Lei n.º 11.638/2007 **não produziram efeitos fiscais**, devendo, **para fins tributários**, haver observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007:

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

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

§ 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 n.º 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 n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

Art. 17. Na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pela Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações da Lei n.º 11.638, de 2007, e dos arts. 37 e 38 desta Lei, e pelas normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários com base na competência conferida pelo §3º do art. 177 da Lei n.º 6.404, de 1976, e demais órgãos reguladores, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento:

(...) **II - realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado nos termos do inciso I do caput deste artigo, no Livro de Apuração do Lucro Real, inclusive com observância do disposto no § 2º deste artigo, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação**

tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 16 desta Lei; e (...). *(grifo nosso)*

Por fim, essa matéria também foi regulamentada pela IN RFB n.º 949/2009, que, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à COFINS, dispôs:

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

Ressalta-se que, a partir do ano-calendário de 2010, o Regime Tributário de Transição-RTT tornou-se **obrigatório, inclusive** para a apuração do IRPJ com base no Lucro Presumido ou arbitrado, da CSLL, do PIS e da COFINS.

Por fim, o Pronunciamento Técnico “**CPC 30 (R1) Receitas**” - que substituiu o CPC 30, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 2009, aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) por meio da Deliberação CVM n.º 692, de 08 de novembro de 2012, corrobora esse entendimento (Definições - item 8A):

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

Nesse contexto, como no presente processo os lançamentos envolve contribuições para o PIS e à COFINS devidas no **ano-calendário de 2012**, em que a adoção do RTT era obrigatória, e conforme o art. 12 da Instrução Normativa RFB n.º 949/2009, na apuração das bases de cálculo das contribuições o Contribuinte deveria observar a legislação de regência de cada contribuição, com a **utilização de métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007**, a despeito das alterações da legislação societária decorrentes das Leis n.º 11.638/2007 e n.º 11.941/2009 e respectivas regulamentações.

Portanto, quanto ao **diferimento das receitas** adotado pela MULTIPLUS, não poderia ter impactado as bases de cálculo da COFINS e do PIS (e não se está aqui a tratar de IRPJ ou de Contribuição sobre Lucro, nas quais parcelas redutoras do faturamento seriam relevantes) no ano-calendário de 2012, pois, estando obrigada ao Regime Tributário de Transição (RTT), a empresa deveria observar, para fins tributários e fiscais, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

ii) Do Princípios da Contabilidade / Regime de Competência

O IBRACON (Instituto Brasileiro de Contadores) no seu pronunciamento sobre Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, aprovada e referendada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por meio da Deliberação CVM n.º 29, de 1986, dispõe 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, porquanto: *i*) todo, ou praticamente todo, o esforço para obter a receita já foi desenvolvido; *ii*) configura-se com mais objetividade e exatidão o valor de mercado para a transferência; e *iii*) já se reconhecem todos os custos de produção de produtos ou serviços transferidos e outras despesas diretamente a eles associáveis, inclusive os possivelmente ocorridos após a transferência, desde que o seu valor seja conhecido ou razoavelmente estimável.

Nesse cenário, destaca-se o **Princípio da Competência**, segundo o qual as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem. Nesse sentido, a Conselho Federal de Contabilidade aprovou a Resolução CFC nº 750/93, cujo art. 9º, ao tratar do Princípio da Competência, na redação anterior às alterações introduzidas pela Resolução CFC nº 1.282/2010, já dispunha que, nas transações com terceiros, é considerada realizada a receita quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso fazê-lo:

“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; (...)” (*grifo nosso*)

Como visto, 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, há a realização da receita, com a emissão da respectiva fatura e o posterior ingresso de recursos ao caixa da empresa, proveniente da disponibilização à “Parceira” do equivalente em ‘Pontos Multiplus’. Como 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.

Portanto, a discussão acerca da natureza do contrato celebrado entre o Contribuinte e as empresas “Parceiras” - se compra e venda de pontos, ou assunção de dívida de terceiros, mostra-se irrelevante no caso, já que, para fins de tributação pelas contribuições ao PIS e da COFINS, o **fato gerador** da obrigação tributária principal surgiu por ocasião do **faturamento**, pela MULTIPLUS, dos pontos informados pelas empresas “Parceiras”.

Assim, de acordo com o Princípio da Competência, no exato momento em que promove a transferência faturada dos pontos aos parceiros já deve ser reconhecida a receita realizada, sem condicionamentos ou postergações.

iii) Dos Aspectos Tributários

Recorde-se que a **MULTIPLUS emite e envia às empresas “Parceiras” a fatura**, recebendo os pagamentos devidos em virtude dos pontos acumulados pelos beneficiários no mês. Nesse momento há a realização, ou seja, o auferimento da receita, com o ingresso de recursos ao caixa da MULTIPLUS como decorrência da venda de pontos, sem qualquer reserva ou condição futura para esse recebimento. E é nesse momento, portanto, que a receita deve ser oferecida à tributação da contribuição em virtude da ocorrência do fato gerador.

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 (ou NF)**, contendo o valor referente aos produtos e/ou serviços resgatados pelos Participantes, no mês imediatamente anterior, e cujo pagamento pela Contribuinte será realizado nos dias 10, 20 ou 30 de cada mês.

Com o pagamento às parceiras, relativamente aos pontos resgatados, efetiva-se o reconhecimento do custo dos produtos e/ou serviços resgatados pelos “Participantes na Rede Multiplus”, não havendo 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.

A partir do momento em que passa a fazer jus ao recebimento dos valores pagos pelas “empresas parceiras”, sem a existência de reservas ou condições futuras para esse recebimento, a MULTIPLUS realiza o fato gerador das Contribuições para o PIS/COFINS (auferimento de receitas), devendo submeter os respectivos montantes à tributação.

Quanto aos custos do seu negócio, essa operação não tem qualquer correlação com o fato gerador da obrigação tributária das exações aqui analisadas. Portanto, não procede a argumentação do Contribuinte no sentido de que a receita consiste na diferença entre o valor recebido na venda de pontos e o custo do resgate de produtos ou serviços. Essa confusão conceitual encampada pelo Contribuinte pode ser identificada na seguinte passagem do seu Recurso Voluntário (fl. 376):

Isto é assim porque, em decorrência do modelo de negócio adotado pela recorrente, naquele primeiro momento em que recebe os valores necessários ao cumprimento da obrigação assumida, ainda não existe receita auferida, visto que ela só se concretizará quando o beneficiário resgatar seus pontos, ou quando os pontos expirarem, havendo, pois, mera expectativa de que ela irá ocorrer no futuro.

Em vários excertos de suas peças recusais, o Contribuinte parte do pressuposto de que a receita da empresa somente seria passível de mensuração no momento em que todas as despesas da operação fossem conhecidas. No entanto, o interesse no reconhecimento do custo dos produtos/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.

Nessa linha, o procedimento adotado pelo Contribuinte, com o diferimento de sua receita até o momento em que se concretiza o resgate de pontos, não tem amparo na legislação que rege as contribuições não cumulativas, e cria um sistema próprio de aferição, sem previsão legal específica e sem tomar em conta a sistemática adotada para PIS e COFINS, segundo a qual seria possível utilizar créditos apenas quando a lei estabelecer expressa previsão, como no caso de insumos utilizados no processo produtivo.

Ressalto aqui o entendimento doutrinário de Sérgio de Iudícibus, em seu Livro ‘Teoria da Contabilidade’, Atlas, pg. 131-2 (em reprodução a excertos colacionados pela DRJ):

“Assim, receita é o valor monetário, em determinado período, da produção de bens e serviços da entidade, em sentido lato, para o mercado, no mesmo período, validado, mediata ou imediatamente pelo mercado, provocando acréscimo no patrimônio líquido e simultâneo acréscimo de ativo, **sem necessariamente provocar, ao mesmo tempo, um**

decréscimo do ativo e do patrimônio líquido, caracterizado pela despesa.” (*grifo nosso*)

“Assim, completando, poderíamos dizer: Receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período de tempo e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, **considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita.**” (*grifo nosso*)

Verifica-se, portanto, que a receita não é obtida a partir do desconto sobre os ingressos, e que o diferimento das receitas para o momento em que concretizado o resgate de pontos (ou para a data em que expirado o prazo de resgate) não encontra amparo na legislação vigente à época dos fatos geradores aqui examinados, cabendo registrar que a Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS, com a incidência não-cumulativa, possuem como fato gerador estabelecido nas leis de regência o faturamento.

Destarte, entende-se correta a decisão recorrida pois, para os períodos de apuração aqui discutidos (ano calendário de 2012), e para os tributos aqui analisados (PIS e COFINS) o **tratamento contábil** adotado para os ‘Programas de Fidelidade com Cliente’, não poderia ser utilizado pela MULTIPLUS para fins fiscais/tributários.

Em adição, cabe destacar, em relação ao pleito subsidiário do Contribuinte no sentido de que a fiscalização deveria considerar a existência do efetivo oferecimento à tributação das receitas em anos subsequentes, que cabe à unidade preparadora da RFB certificar-se, na implementação do aqui decidido, de que nenhuma das receitas do Contribuinte tenha sido tributada em duplicidade.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte para, no mérito, **dar-lhe provimento parcial**, acolhendo o pleito subsidiário do Contribuinte, no sentido de que a fiscalização deveria considerar a existência do efetivo oferecimento à tributação das receitas em anos subsequentes, devendo a unidade preparadora da RFB certificar-se, na implementação do julgado, de que nenhuma das receitas do Contribuinte tenha sido tributada em duplicidade.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan