



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	15 – COSIT
DATA	9 de janeiro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Simples Nacional

VENDAS INTEGRANTES DE PROGRAMA DE FIDELIDADE. RECEITA BRUTA DA VENDA. RECONHECIMENTO

Para efeito de apuração do valor devido mensalmente pela pessoa jurídica inscrita no Simples Nacional a receita bruta proveniente da venda de mercadoria geradora de direito a crédito de pontos de programa de fidelidade deve ser reconhecida integralmente no momento do faturamento ou da entrega do bem, o que ocorrer primeiro, considerando-se o preço em dinheiro ajustado entre comprador e vendedor. Neste caso, não haverá receita bruta a reconhecer em decorrência da entrega de mercadoria adquirida por meio do resgate de pontos no âmbito do referido programa de fidelidade; uma vez que essa operação configura o cumprimento da obrigação assumida por ocasião da venda geradora de pontos, cuja receita bruta correspondente já terá sido tributada no mês da realização de tal venda.

Na hipótese de a pessoa jurídica ter optado pelo regime de caixa, a receita da venda geradora de pontos de fidelidade será reconhecida no momento do recebimento dos recursos atinentes à venda, observado o disposto nos art. 20 e 77 da Resolução CGSN nº 140, de 2018. Não haverá receita a reconhecer por ocasião da entrega de mercadoria adquirida por meio do resgate de pontos de fidelidade.

Dispositivos legais: Lei Complementar nº 123, de 2006, arts. 3º, § 1º, e 18, § 3º; Resolução CGSN nº 140, de 2018, arts. 2º, inciso II e 8º, 16, caput, 20 e 77; Instrução Normativa RFB nº 1.753, de 2017, Anexo IV, itens 2, II, “b”, e 5.

RELATÓRIO

1. A pessoa jurídica acima identificada, “com ramo de atividade 47.83-01-02 - Comércio varejista de artigos de relojoaria”, formula consulta relacionada à tributação no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de

Pequeno Porte (Simples Nacional), de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (fls. 26 e 27).

2. Informa que “realiza a venda de produtos (mercadorias) e, para alavancagem de suas vendas, instituiu uma premiação pela fidelização” por pontos (com denominação própria). Aduz que, “quando os detentores destes pontos optam por trocá-los por produtos, ocorre a devida emissão da Nota Fiscal para acompanhar a tradição do bem, com Código de operação: outras saídas” – consta às fls. 33 a 42 “Regulamento Geral do Programa de Fidelidade”.

3. Explana que sua dúvida é se “esta operação de entrega de produto deve ser incluída no cálculo da receita bruta e base de cálculo do DAS, mesmo não tendo sido realizada nenhuma receita, já que a Nota Fiscal é destacada com o Código de Outras Operações e não ocorreu um ingresso de recursos financeiros a favor dela”.

4. Depois de citar como “fundamentação legal” a “Lei Complementar nº 123/2006, artigo 18 e seus incisos e parágrafos”, apresenta este questionamento:

1) A entrega de produtos - e respectiva emissão de documento fiscal - cujo pagamento ocorre por meio da troca de pontos de fidelidade - XXX - deve ser ou não incluído na base de cálculo dos tributos (e considerado como receita bruta) devidos pela consulente, e apurados e recolhidos por meio do D.A.S.

FUNDAMENTOS

5. Preliminarmente, cumpre assentar que o processo administrativo de consulta, a partir de 1º de janeiro de 2022, no âmbito da RFB, passou a ser disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, a qual revogou a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, ato disciplinador dessa espécie desse processo vigente na época do protocolo da consulta.

6. É mister anotar, ainda, que, consoante ressalva expressamente vazada no art. 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021 (art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013), “as soluções de consulta não convalidam informações nem classificações fiscais apresentadas pelo consulente”. Posto de outro modo, em termos mais detalhados: o ato administrativo denominado Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos ou das hipóteses narradas pelo interessado na respectiva petição de consulta, limitando-se, tão somente, a apresentar a interpretação que a RFB confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos ou hipóteses, partindo da premissa de que eles efetivamente correspondem à realidade. Por conseguinte, da Solução de Consulta não decorrerão efeitos caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos descritos não correspondem àqueles que serviram de base hipotética à interpretação apresentada.

7. Antes de prosseguir, importa delimitar o objeto da consulta, porquanto, conforme o Regulamento do Programa de Fidelidade (fls. 33 a 42), há várias “formas de ganho de pontos” e de resgate de pontos. Diante disso, nos moldes descritos pela consulente, esta Solução de Consulta restringir-se-á a analisar a hipótese em que a venda pela consulente de determinada mercadoria gera

para o comprador um certo número de pontos relativos ao programa de fidelidade, os quais serão trocados por mercadorias, perante estabelecimento da própria consulente. Assim, a questão consiste em definir se “esta operação de entrega de produto”, resultante do resgate de pontos, “deve ser incluída no cálculo da receita bruta e base de cálculo do DAS” (Documento de Arrecadação do Simples Nacional).

8. A pessoa jurídica inscrita no Simples Nacional, regime de tributação instituído pelos arts. 12 a 41 da Lei Complementar nº 123, de 2006, sujeita-se ao recolhimento mensal, por meio de documento único de arrecadação, de vários impostos e contribuições, cujo valor é determinado mediante a aplicação de alíquotas especificadas nos anexos dessa Lei sobre a receita bruta auferida no mês.

9. A receita bruta é definida no § 1º do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006, desta forma (sublinhou-se):

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

(...)

§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no *caput* deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

(...)

10. O reconhecimento da receita bruta para fins de apuração do valor devido mensalmente pela empresa inscrita no Simples Nacional deve se dar segundo o regime de competência, podendo, à opção do contribuinte, ser adotado o regime de caixa, consoante prescreve o art. 18, § 3º, da Lei Complementar nº 123, de 2006 (sublinhou-se):

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.

(...)

§ 3º Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota efetiva determinada na forma do *caput* e dos §§ 1º, 1º-A e 2º deste artigo, podendo tal incidência se dar, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irretratável para todo o ano-calendário.

(...)

11. A Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018, do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), disciplina o Simples Nacional, dela cabendo reproduzir os seguintes dispositivos (sublinhou-se):

Art. 2º Para fins desta Resolução, considera-se:

(...)

II - receita bruta (RB) o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 3º, caput e § 1º)

(...)

§ 8º As receitas decorrentes da venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços devem ser reconhecidas quando do faturamento, da entrega do bem ou do direito ou à proporção em que os serviços forem efetivamente prestados, o que primeiro ocorrer. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º e art. 18, § 3º)

§ 9º Aplica-se o disposto no § 8º também na hipótese de valores recebidos adiantadamente, ainda que no regime de caixa, e às vendas para entrega futura. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º, e art. 18, § 3º)

.....
Art. 16. A base de cálculo para a determinação do valor devido mensalmente pela ME ou pela EPP optante pelo Simples Nacional será a receita bruta total mensal auferida (Regime de Competência) ou recebida (Regime de Caixa), conforme opção feita pelo contribuinte. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, caput e § 3º)

§ 1º O regime de reconhecimento da receita bruta será irretratável para todo o ano-calendário. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 3º)

§ 2º Na hipótese de a ME ou a EPP ter estabelecimentos filiais, deverá ser considerado o somatório das receitas brutas de todos os estabelecimentos. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, caput)

§ 3º Para os efeitos do disposto neste artigo:

I - a receita bruta auferida ou recebida será segregada na forma prevista no art. 25; e (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, §§ 4º e 4º-A)

II - consideram-se separadamente, em bases distintas, as receitas brutas auferidas ou recebidas no mercado interno e aquelas decorrentes de exportação para o exterior. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 3º, § 15) (Redação dada pelo(a) Resolução CGSN nº 141, de 06 de julho de 2018)

.....
Art. 20. Para a ME ou a EPP optante pelo Regime de Caixa: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 3º)

I - na prestação de serviços ou nas operações com mercadorias com valores a receber a prazo, a parcela não vencida deverá obrigatoriamente integrar a base de cálculo dos

tributos abrangidos pelo Simples Nacional até o último mês do ano-calendário subsequente àquele em que tenha ocorrido a respectiva prestação de serviço ou operação com mercadorias;

II - a receita auferida e ainda não recebida deverá integrar a base de cálculo dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional, na hipótese de:

- a) encerramento de atividade, no mês em que ocorrer o evento;
- b) retorno ao Regime de Competência, no último mês de vigência do Regime de Caixa; e
- c) exclusão do Simples Nacional, no mês anterior ao dos efeitos da exclusão;

III - o registro dos valores a receber deverá ser mantido nos termos do art. 77; e

IV - na hipótese do impedimento de que trata o art. 12, e havendo a continuidade do Regime de Caixa, a receita auferida e ainda não recebida deverá integrar a base de cálculo do ICMS e do ISS do mês anterior ao dos efeitos do impedimento e seu recolhimento deve ser feito diretamente ao respectivo ente federado, na forma por ele estabelecida, observados os arts. 21 a 24. (Redação dada pelo(a) Resolução CGSN nº 142, de 21 de agosto de 2018)

.....
Art. 77. A optante pelo regime de caixa deverá manter registro dos valores a receber, no modelo constante do Anexo IX, no qual constarão, no mínimo, as seguintes informações, relativas a cada prestação de serviço ou operação com mercadorias a prazo: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 18, § 3º; art. 26, § 4º)

(...)

12. Neste ponto, cumpre rememorar o que preceitua o Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002) acerca do contrato de compra e venda:

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

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

13. As normas acima transcritas revelam que, no regime de competência, como decorrência da venda da mercadoria, a pessoa jurídica deverá reconhecer como receita bruta o preço da mercadoria em dinheiro, ajustado entre ela e o comprador, no momento do faturamento ou da entrega do bem, o que ocorrer primeiro – inclusive, em princípio, na hipótese em que haja geração de direito a crédito de pontos de programa de fidelidade (art. 3º, § 1º, da Lei Complementar nº 123, de 2006; arts. 481 e 482 do Código Civil; art. 2º, inciso II, e § 8º, da Resolução CGSN nº 140, de 2018).

14. No que concerne ao reconhecimento das receitas inerentes a programa de fidelidade, importa comentar as regras trazidas pela Pronunciamento Técnico CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, divulgado em 22 de dezembro de 2016 (Norma brasileira de Contabilidade NBC TG 47, de 25 de novembro de 2016).

15. O CPC 47 trata particularmente dos programas de fidelidade (“Opções de clientes para bens ou serviços adicionais”) nos seus itens B39 a B43. Interessa a transcrição dos itens B39, B40 e B42 (sublinhou-se):

Opções de clientes para bens ou serviços adicionais

B39. As opções de clientes para adquirir bens ou serviços gratuitamente ou com desconto ocorrem de muitas formas, incluindo incentivos de vendas, créditos de prêmio ao cliente (ou pontos), opções de renovação de contrato ou outros descontos sobre bens ou serviços futuros.

B40. Se, no contrato, a entidade conceder ao cliente a opção de adquirir bens ou serviços adicionais, essa opção resultará em obrigação de *performance* no contrato somente se a opção proporcionar um direito material ao cliente que não o receberia sem celebrar esse contrato (por exemplo, desconto que é incremental à faixa de descontos tipicamente concedidos para esses bens ou serviços a essa classe de cliente nesse mercado ou área geográfica). Se a opção proporcionar um direito material ao cliente, este, na verdade, paga à entidade, antecipadamente, por bens ou serviços futuros e a entidade deve reconhecer a receita quando esses bens ou serviços futuros forem transferidos ou quando a opção vencer.

(...)

B42. O item 74 requer que a entidade aloque o preço de transação às obrigações de performance com base no preço de venda individual. Se o preço de venda individual para a opção do cliente de adquirir bens ou serviços adicionais não for diretamente observável, a entidade deve estimar o respectivo valor. Essa estimativa deve refletir o desconto que o cliente obterá ao exercer a opção, ajustada para ambos os casos abaixo:

- (a) qualquer desconto que o cliente receba sem exercer a opção; e
- (b) a probabilidade de que a opção seja exercida.

16. Observe-se que, consoante as regras acima reproduzidas, na hipótese em que a venda de bens ou serviços proporcionar ao comprador direito a crédito de pontos de programa de fidelidade, a parcela da receita dessa venda que corresponder ao crédito de pontos será dela descontada e reconhecida somente quando os “bens ou serviços futuros forem transferidos”.

17. Todavia, há de se ter em conta que, de conformidade com o art. 58 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, “a modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria”, competindo à RFB, “no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais”.

18. Com fundamento nesse dispositivo, foi editada a Instrução Normativa RFB nº 1.753, de 30 de outubro de 2017, cujo Anexo IV “estabelece procedimentos relativos ao Pronunciamento Técnico nº 47 - Receita de Contrato com Cliente”. De acordo com o item 2, II, “b”, desse Anexo IV, os

procedimentos contábeis relativos aos “direitos de aquisição opcional de bens ou serviços adicionais ou com desconto (item B40 do CPC 47)”, “caso adotados pela pessoa jurídica, contemplam métodos ou critérios contábeis que divergem da legislação tributária”.

19. Em consequência, o item 5 do Anexo IV da Instrução Normativa RFB nº 1.753, de 2017, veio dispor que “a receita bruta definida no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no inciso I do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, continuará a ser reconhecida e mensurada conforme determinado pela legislação tributária e registrada na escrituração comercial da pessoa jurídica, conforme previsto no item 112-A do CPC 47”. Observe-se que tal dispositivo deixa claro que a receita bruta é uma figura de natureza jurídico-tributária e que não se confunde com a receita contábil, uma vez que possui contornos distintos, os quais são definidos à luz das regras previstas legislação tributária.

20. Impende destacar que, embora a definição de receita bruta constante no art. 3º, § 1º, da Lei Complementar nº 123, de 2006, não seja idêntica à definição posta nos dispositivos supracitados, sabidamente, elas são equivalentes, tal como sucede entre a do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1976, e a do inciso I do art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976. Naturalmente, também deve-se compreender aquela receita bruta como elemento regido pela legislação tributária, notadamente, pelas regras previstas na Lei Complementar nº 123, de 2006, e nas normas infralegais aplicáveis no âmbito do Simples Nacional.

21. Por conseguinte, no regime de competência, para fins de apuração do valor devido mensalmente no Simples Nacional, todo o produto da venda geradora de direito a pontos de fidelidade deve ser reconhecido no momento do faturamento ou da entrega do bem, o que ocorrer primeiro. De outra parte, não haverá receita a reconhecer em razão da entrega de mercadoria adquirida por meio do resgate de pontos de fidelidade; essa operação configura o cumprimento da obrigação assumida por ocasião da venda geradora de pontos e a receita a ela correspondente já terá sido tributada naquela oportunidade.

22. Caso a pessoa jurídica inscrita no Simples Nacional adote o regime de caixa, a receita de venda geradora de pontos de fidelidade será reconhecida no momento do recebimento dos recursos atinentes à venda, observado o disposto no arts. 20 e 77 da Resolução CGSN nº 140, de 2018. Como já dito, não haverá receita a reconhecer por ocasião da entrega de mercadoria adquirida por meio do resgate de pontos de fidelidade.

23. Por fim, não será demais consignar que as operações de que ora se trata deverão estar respaldadas em documentos fiscais e livros contábeis e fiscais, segundo disciplinado nos arts. 59 a 71 da Resolução CGSN nº 140, de 2018.

CONCLUSÃO

24. Ante o exposto, apresentam-se as conclusões que se seguem.

25. Para efeito de apuração do valor devido mensalmente pela pessoa jurídica inscrita no Simples Nacional a receita bruta proveniente da venda de mercadoria geradora de direito a crédito de

pontos de programa de fidelidade deve ser reconhecida integralmente no momento do faturamento ou da entrega do bem, o que ocorrer primeiro, considerando-se o preço em dinheiro ajustado entre comprador e vendedor. Neste caso, não haverá receita bruta a reconhecer em decorrência da entrega de mercadoria adquirida por meio do resgate de pontos no âmbito do referido programa de fidelidade; uma vez que essa operação configura o cumprimento da obrigação assumida por ocasião da venda geradora de pontos, cuja receita bruta correspondente já terá sido tributada no mês da realização de tal venda.

26. Na hipótese de a pessoa jurídica ter optado pelo regime de caixa, a receita de venda geradora de pontos de fidelidade será reconhecida no momento do recebimento dos recursos atinentes à venda, observado o disposto no art. 20 da Resolução CGSN nº 140, de 2018. Não haverá receita a reconhecer por ocasião da entrega de mercadoria adquirida por meio do resgate de pontos de fidelidade.

Encaminhe-se ao Coordenador da Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da DIRPJ

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação (Cosit).

Assinatura digital

FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador da Cotir

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit Substituto