



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

293 – COSIT

DATA

27 de dezembro de 2024

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Simples Nacional

DROPSHIPPING. VENDA DE MERCADORIAS. FORMA DE TRIBUTAÇÃO.

A sistemática de vendas denominada de *dropshipping*, em que a mercadoria objeto de revenda é entregue diretamente ao comprador (destinatário) por quem a fornece (vendedor remetente) ao revendedor (adquirente originário), configura uma operação de venda à ordem, prevista no art. 40 do Convênio Sinief s/nº, de 1970, e não tem o condão de descaracterizar o negócio celebrado entre o revendedor (adquirente originário) e seu cliente (destinatário), que é o da compra e venda.

A receita bruta mensal auferida ou, opcionalmente, a receita bruta mensal recebida com a revenda de mercadorias por estabelecimento optante pelo Simples Nacional deve ser tributada na forma do Anexo I da Lei Complementar nº 123, de 2006, independentemente de ter havido ou não a utilização da sistemática denominada *dropshipping*.

Dispositivos Legais: Convênio Sinief s/nº, de 1970, art. 40; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), arts. 481 e 482; Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, §§ 3º e 4º, inciso I; Resolução CGSN nº 140, de 2018, arts. 16, caput, e 25, § 1º, inciso I.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

CONSULTA SOBRE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Não produz efeitos a consulta quanto à parte que não versar sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, art. 46, caput, e 52, inciso I; Decreto nº 7.574, de 2011, arts. 88, caput, e 94, inciso I; Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, arts. 1º, caput, 13, inciso II, e 27, incisos I e II.

RELATÓRIO

1. A pessoa jurídica acima identificada vem “nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, formular consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa a tributo administrado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB)”.

2. Apresenta petição (fls. 5 e 6) nos seguintes termos:

I - DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO

A empresa acima identificada (A) realizará operações de e-commerce através de um site, onde o cliente irá adquirir a mercadoria e, após o recebimento do pedido, a empresa A fará a aquisição da mesma de um fornecedor parceiro (B). Este fornecedor remeterá a mercadoria adquirida diretamente ao consumidor final (C), sendo que A não manterá estoque físico de mercadorias.

Conforme consulta a site especializado em operações de e-commerce (<https://www.xxxxx.com.br>) temos que:

“A modalidade do dropshipping consiste em receber pedidos de seus clientes e encaminhar estas ordens de compra ao seu fornecedor, que cuidará do envio dos produtos para os seus clientes em nome da empresa. Dessa forma, o contratante desta modalidade atua como intermediário (no caso, o ecommerce) e não precisa manipular ou ter acesso ao produto.”

Desta forma, conclui-se que a operação acima descrita se caracteriza como Dropshipping.

II - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

Não encontrada fundamentação legal para este tipo de operação.

III - QUESTIONAMENTOS

1) Tal operação deverá ser enquadrada no anexo I ou III da LC 123/06?

2) Se enquadrada no anexo III, tributará apenas a diferença entre o preço de venda e de aquisição da mercadoria? Qual item da lista de serviços LC 116/03 seria o mais adequado?

3) Se enquadrada no anexo I, quais documentos deverão acobertar a operação e qual base de cálculo dos tributos?

FUNDAMENTOS

3. Convém anotar, inicialmente, que, conforme ressalva expressamente vazada no art. 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, “as soluções de consulta não convalidam informações nem classificações fiscais apresentadas pelo consulente”. 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 Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (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.

4. O tema central da presente consulta é o tratamento tributário, no âmbito do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), das vendas realizadas pela consulente que utiliza uma sistemática por ela denominada *dropshipping*.

5. Conforme se extrai de sua petição, essa sistemática se caracteriza da seguinte forma (destacou-se):

A empresa acima identificada (A) realizará operações de e-commerce através de um site, onde o cliente irá adquirir a mercadoria e, após o recebimento do pedido, a empresa A fará a aquisição da mesma de um fornecedor parceiro (B). Este fornecedor remeterá a mercadoria adquirida diretamente ao consumidor final (C), sendo que A não manterá estoque físico de mercadorias.

6. Da descrição acima reproduzida, é possível afirmar que essa transação triangular configura uma operação de venda à ordem, prevista no art. 40 do Convênio Sinief s/nº, de 15 de dezembro de 1970 (publicado no Diário Oficial da União de 18.02.1971), que instituiu o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais (Sinief), em sua redação atual (sublinhou-se):

Art. 40. Nas vendas à ordem ou para entrega futura, poderá ser exigida a emissão da Nota Fiscal, para simples faturamento, com lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados nos termos de legislação específica, vedado o destaque do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.

(...)

§ 3º No caso de venda à ordem, por ocasião da entrega global ou parcial das mercadorias a terceiros, deverá ser emitida Nota Fiscal:

1. pelo adquirente originário: com destaque do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, quando devido, em nome do destinatário das mercadorias, consignando-se, além dos requisitos exigidos, nome do titular, endereço e números de inscrição, estadual e no CGC, do estabelecimento que irá promover a remessa das mercadorias;

2. pelo vendedor remetente:

a) em nome do destinatário, para acompanhar o transporte das mercadorias, sem destaque do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, na qual, além dos requisitos exigidos, constarão como natureza da operação, “Remessa por Conta e

Ordem de Terceiros”, número, série e subsérie e data da Nota Fiscal de que trata o item anterior, bem como o nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CGC, do seu emitente;

b) em nome do adquirente originário, com destaque do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, quando devido, na qual, além dos requisitos exigidos, constarão, como natureza da operação “Remessa Simbólica - Venda à Ordem”, número, série e subsérie da Nota Fiscal prevista na alínea anterior.

(...)

https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/sinieff/cvsn_70.

7. Depreende-se do artigo acima que a operação de venda à ordem se caracteriza pela entrega da mercadoria ao destinatário (“o consumidor final (C)”, conforme informado na petição) pelo vendedor remetente (“o fornecedor parceiro (B)”), por conta e ordem do adquirente originário (“empresa acima identificada (A)”), com a realização de duas operações mercantis de venda, a primeira entre o adquirente originário e o destinatário, e a segunda, entre o adquirente originário e o vendedor remetente. Conforme os ditames do artigo acima reproduzido, ambas as operações mercantis de venda exigem a emissão de nota fiscal com destaque do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

8. O negócio celebrado entre o revendedor e o seu cliente remanesce sendo o da compra e venda, pois as tratativas para aquisição da mercadoria continuam sendo realizadas diretamente entre revendedor, que se obriga a entregar a coisa adquirida, e comprador, que paga ao revendedor o preço acordado, nos moldes dos arts. 481 e 482 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), *in verbis*:

TÍTULO VI

Das Várias Espécies de Contrato

CAPÍTULO I

Da Compra e Venda

Seção I

Disposições Gerais

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.

9. Percebe-se que o conceito trazido pelos arts. 481 e 482 acima reproduzidos nada dispõe sobre o fornecimento e entrega da coisa vendida, ou seja, a utilização pelo estabelecimento revendedor da sistemática denominada *dropshipping* não tem o condão de descaracterizar ou desvirtuar o negócio celebrado com seu cliente, que é o da compra e venda.

10. Importante desde já esclarecer que, apesar de tal hipótese ter sido ventilada na petição da consulente, a utilização da sistemática denominada *dropshipping* não tem o condão de transformar o revendedor da mercadoria em mero intermediário. De fato, é o revendedor que mantém o site que oferece as mercadorias à clientela em geral, operacionaliza a venda dessas mercadorias e recebe o pagamento dos clientes. E a operação de compra e venda não se realiza entre o cliente e o fornecedor e entregador da mercadoria, e sim entre o cliente e o revendedor.

11. A consulente, optante pelo Simples Nacional (fl. 15), que conforme consta em sua petição pretende utilizar a sistemática denominada *dropshipping*, pergunta qual anexo da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, deve utilizar para apurar o valor mensal devido, e qual seria a base de cálculo dos tributos.

12. Uma vez que a utilização pelo revendedor da sistemática denominada *dropshipping* não descaracteriza o negócio realizado entre ele e seu cliente, o valor recebido, por conta da compra da mercadoria ofertada, consubstancia, para o revendedor, receita da revenda de mercadorias. Conforme a Lei Complementar nº 123, de 2006, essas receitas devem ser tributadas na forma do seu Anexo I, *in verbis* (destacou-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, 1ºA 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 irretroatável para todo o ano-calendário.

§ 4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento, as receitas decorrentes da:

I - revenda de mercadorias, que serão tributadas na forma do Anexo I desta Lei Complementar;

(...)

13. O Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) regulamentou os dispositivos acima transcritos na Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018, conforme segue (destacou-se):

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)

(...)

Art. 25. O valor devido mensalmente pela ME ou EPP optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas calculadas na forma prevista nos arts. 21, 22 e 24 sobre a base de cálculo de que tratam os arts. 16 a 19. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 3º, § 15, art. 18)

§ 1º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de cálculo e pagamento, as receitas decorrentes da:

I - revenda de mercadorias, que serão tributadas na forma prevista no Anexo I; (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 4º, inciso I)

(...)

14. Cabe mencionar que, no inciso II de seu art. 2º, a Resolução CGSN nº 140, de 2018, define o que se considera receita bruta, *in verbis* (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)

(...)

15. Assim sendo, responde-se ao primeiro e à parte final do terceiro questionamento apresentados pela consulente que o revendedor de mercadorias optante pelo Simples Nacional deve tributar a receita bruta auferida no mês ou, opcionalmente, a receita bruta recebida no mês, com a revenda de mercadorias na forma do Anexo I da Lei Complementar nº 123, de 2006, independentemente de ter havido ou não a utilização da sistemática denominada *dropshipping*. Fica prejudicada a resposta ao segundo questionamento apresentado, uma vez que a receita bruta auferida por esse revendedor não será tributada na forma do Anexo III.

16. Na primeira parte de seu terceiro questionamento, a consulente indaga sobre “quais documentos deverão acobertar a operação”, devendo essa parte ser declarada ineficaz conforme a seguir demonstrado.

17. Dentre as hipóteses que acarretam a declaração de ineficácia da consulta, cumpre transcrever a que segue:

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

(...)

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

I – em desacordo com os artigos 46 e 47;

(...)

.....
Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

*Art. 88. O sujeito passivo poderá formular consulta **sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira aplicável a fato determinado** e sobre a classificação fiscal de mercadorias e a classificação de serviços, intangíveis e de outras operações que produzam variações no patrimônio, com base na Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio. (Redação dada pelo Decreto nº 8.853, de 2016)*

(...)

*Art. 94. **Não produzirá qualquer efeito** a consulta formulada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52):*

I - em desacordo com o disposto nos arts. 88 e 91;

(...)

Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

**CAPÍTULO III
DA FORMALIZAÇÃO DA CONSULTA**

(...)

**Seção III
Dos Requisitos**

(...)

Art. 13. A consulta deverá, em relação à matéria consultada:

(...)

*II - indicar os dispositivos da legislação tributária e aduaneira que motivaram sua apresentação e os fatos aos quais será aplicada **a interpretação solicitada**.*

(...)

**CAPÍTULO IV
DOS EFEITOS DA CONSULTA E DA CONSULTA INEFICAZ**

(...)

**Seção II
Da Consulta Ineficaz**

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

I - em desacordo com os procedimentos e requisitos estabelecidos nos Capítulos II e III;

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

(...)

18. De acordo com as normas acima reproduzidas, para que a consulta produza seus efeitos legais, a exigência primordial é a de que ela verse sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária relativa aos tributos administrados pela RFB. Por conseguinte, é necessário que o interessado apresente uma (ou mais de uma) dúvida sobre a interpretação de um (ou mais de um) dispositivo determinado contido em atos normativos integrantes da legislação tributária. A interpretação de um dispositivo da legislação traduz-se na tarefa de determinar, identificar, explicar, detalhar e explicitar o conteúdo e o alcance da norma vazada naquele dispositivo.

19. Dessa forma, é pressuposto de eficácia da consulta que o consulente tenha previamente analisado a legislação tributária tocante ao objeto da dúvida e, na petição respectiva, uma vez identificados os dispositivos específicos dessa legislação, demonstre os pontos em que neles haja obscuridade, ambiguidade e controvérsia. Por fim, com a devida fundamentação, apresente a interpretação que entenda correta. Consoante preleciona o Parecer Normativo CST nº 342, de 7 de outubro de 1970 (Diário Oficial da União de 22.10.1970), “não basta indicar um fato ocorrido e perguntar simplesmente qual a repercussão que o mesmo poderá ocasionar em confronto com toda a legislação fiscal ou mesmo a de determinado imposto: é necessário expor com detalhes, examinando a questão face ao preceito legal que lhe é pertinente” (destacou-se).

20. Esses requisitos não são atendidos na parte destacada acima de seu terceiro questionamento.

21. A consulente não menciona nenhum dispositivo da legislação tributária relacionado à questão referenciada no item 15 acima que lhe suscite dúvidas de interpretação. Com efeito, a consulente pretende obter orientações sobre quais documentos “deverão acobertar a operação” que ela pretende realizar, tema que transborda o escopo do processo administrativo de consulta regido pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

22. Assim, no que concerne à primeira parte do terceiro questionamento que indaga sobre os documentos que devam acobertar a operação descrita, a consulta ora em exame, por não versar sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira, desatende os requisitos exigidos para sua apresentação, devendo, assim, ser declarada a sua ineficácia.

23. A despeito da declaração de ineficácia, sugere-se ao consulente a leitura do art. 59 e seguintes da Resolução CGSN nº 140, de 2018, os quais tratam das obrigações acessórias do optante pelo Simples Nacional. Cabe transcrever, a título ilustrativo, parte do referido art. 59, conforme segue (sublinhou-se):

Seção VIII

Das Obrigações Acessórias

Subseção I

Dos Documentos e Livros Fiscais e Contábeis

Art. 59. A ME ou EPP optante pelo Simples Nacional utilizará, conforme as operações e prestações que realizar, os documentos fiscais: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18-A, § 20; art. 26, inciso I e § 8º)

I - autorizados pelos entes federados onde a empresa tiver estabelecimento, inclusive os emitidos por meio eletrônico;

II - emitidos diretamente por sistema nacional informatizado, com autorização eletrônica, sem custos para a ME ou EPP, quando houver sua disponibilização no Portal do Simples Nacional.

(...)

CONCLUSÃO

24. Diante de todo exposto, responde-se à consulente o que segue.

24.1 A sistemática de vendas denominada de *dropshipping*, em que a mercadoria objeto de revenda é entregue diretamente ao comprador (destinatário) por quem a fornece (vendedor remetente) ao revendedor (adquirente originário), configura uma operação de venda à ordem, prevista no art. 40 do Convênio Sinief s/nº, de 1970, e não tem o condão de descaracterizar o negócio celebrado entre o revendedor (adquirente originário) e seu cliente (destinatário), que é o da compra e venda.

24.2 A receita bruta mensal auferida ou, opcionalmente, a receita bruta mensal recebida, com a revenda de mercadorias por estabelecimento optante pelo Simples Nacional deve ser tributada na forma do Anexo I da Lei Complementar nº 123, de 2006, independentemente de ter havido ou não a utilização da sistemática denominada *dropshipping*.

24.2 A consulta é declarada ineficaz quanto à parte que não versa sobre a interpretação da legislação tributária.

Encaminhe-se à Chefe da Divisão de Tributação da Superintendência da Receita Federal do Brasil da 10ª Região Fiscal.

Assinado Digitalmente

SÉRGIO RODRIGUES DE CARVALHO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras.

Assinado Digitalmente

IOLANDA MARIA BINS PERIN

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da SRRF10/Disit

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação para aprovação.

Assinado Digitalmente

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
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 2021. Dê-se ciência à consulente.

Assinado Digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação