



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	220 – COSIT
DATA	24 de julho de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Simples Nacional

SIMPLES NACIONAL. DUPLA TRIBUTAÇÃO. RETENÇÃO NO PERU.

Os acordos e convenções internacionais destinados a evitar a dupla tributação da renda são internalizados no direito brasileiro com status de lei ordinária. Ocorre que o Simples Nacional é matéria constitucionalmente reservada a leis complementares. Logo, a opção por esse regime é incompatível com a utilização de qualquer benefício ou tratamento fiscal diferenciado ou mais favorecido neles previsto, salvo se houver previsão expressa na lei complementar.

No caso, se uma receita de exportação de serviços ao Peru for tributada em período de apuração em que a exportadora é optante, não é possível deduzir os percentuais de IRPJ e de contribuições sociais do Simples Nacional, a título de dupla tributação. Desse modo, uma eventual retenção de tributo peruano não é passível de dedução no PGDAS-D, restituição ou compensação com tributo apurado na forma do Simples Nacional.

Dispositivos Legais: CF, art. 146, § 1º; Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, §§ 14, 20, art. 21, § 9º, art. 24, § 1º; CTN, art. 98; Decreto nº 500, de 2009.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre interpretação da legislação tributária relativa ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).

2. A consulente informa que presta serviços de treinamento e desenvolvimento gerencial a uma empresa domiciliada na República do Peru. Considerando a Convenção firmada entre os governos da República Federativa do Brasil e da República do Peru em 17 de fevereiro de

2006, para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação ao imposto sobre a renda, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 500, de 10 de agosto de 2009, e promulgada pelo Decreto nº 7.020, de 27 de novembro de 2009, pergunta:

- 2.1. se o imposto de renda e a contribuição social pagos no Peru podem ser compensados no Brasil por empresa optante do Simples Nacional; e
- 2.2. em caso afirmativo, que certificado a empresa peruana deverá emitir para a optante poder efetuar essa compensação.

FUNDAMENTOS

3. Preliminarmente, convém anotar que, consoante ressalva expressa do art. 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, “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 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.

I – DA DUPLA TRIBUTAÇÃO

4. A consulta diz respeito à aplicabilidade da citada Convenção, no caso de dupla tributação de optante pelo Simples Nacional. Nessa Convenção, se lê o seguinte (sem destaques no original):

ARTIGO 14

Serviços Profissionais Independentes

*1. Os rendimentos obtidos por uma pessoa que seja residente de um Estado Contratante pela prestação de serviços profissionais ou de outras atividades independentes de natureza similar serão tributáveis **somente** nesse Estado, **a não ser que:***

*a) as remunerações por tais serviços ou atividades **sejam pagas por um residente do outro Estado Contratante** ou caibam a um estabelecimento permanente ou a uma base fixa situados nesse outro Estado; ou*

(...)

ARTIGO 22

1. No caso do Peru, a dupla tributação será evitada da maneira seguinte:

...

2. No caso do Brasil, a dupla tributação será evitada da maneira seguinte:

*Quando um residente do Brasil receber rendimentos que, de acordo com as disposições desta Convenção, sejam tributáveis no Peru, o Brasil admitirá a **dedução, do imposto sobre os rendimentos desse residente**, de um montante igual ao imposto sobre os rendimentos pago no Peru, **de acordo com as disposições aplicáveis da legislação brasileira**. Todavia, tal dedução não poderá exceder a fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis no Peru.*

3. Quando, em conformidade com qualquer disposição da presente Convenção, os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante estiverem isentos de imposto nesse Estado, o referido Estado poderá, todavia, levar em conta os rendimentos isentos para efeito de determinar o montante do imposto sobre o restante dos rendimentos do referido residente.

5. Ainda sobre o assunto, a Portaria MF nº 553, de 25 de novembro de 2010, que regulamenta os métodos de aplicação dessa Convenção, assim dispõe (sem destaques no original):

*Art. 4º Quando um residente ou domiciliado no Brasil receber rendimentos provenientes do Peru que sejam tributáveis no Brasil, poderá **deduzir** do imposto brasileiro, na forma do disposto no § 2º do art. 22 da Convenção, o imposto pago no Peru **correspondente a esses rendimentos**.*

6. Como se vê, de acordo com o artigo 14 da Convenção, o rendimento de uma prestadora de serviços domiciliada no Brasil só pode ser tributado aqui, salvo se seu pagamento for feito por tomadora domiciliada no Peru. Vale dizer:

6.1. se a tomadora for domiciliada no Brasil, a tributação é exclusiva do Brasil, de sorte que a prestadora é isenta no Peru;

6.2. se a tomadora for domiciliada no Peru, numa primeira leitura, haveria duas interpretações possíveis: (i) a tributação seria exclusiva do Peru, de modo que a prestadora seria isenta no Brasil, ou (ii) o Fisco brasileiro perderia apenas a exclusividade da tributação dessa receita, vale dizer, a tributação seria compartilhada entre ambos os Fiscos.

7. Em resposta, cumpre observar que a dupla tributação que a Convenção pretende evitar só se configura no exato limite da duplicidade. Ou seja, na medida em que, em cada país, um mesmo tipo de tributo (imposto sobre rendimentos) incide sobre um mesmo rendimento (relativo à prestação do mesmo serviço) no limite de valor em que se igualam (leia-se: eventuais diferenças não configuram dupla tributação).

8. Por isso, o artigo 22 da Convenção e a Portaria MF nº 553, de 2010, conferem à prestadora de serviços domiciliada no Brasil o direito de deduzir, de seu “imposto sobre rendimentos” (o IRPJ) correspondente apenas a esse rendimento (não a outros) e proporcional a ele (não ao período de apuração inteiro), nada além do valor do imposto sobre rendimentos retido no Peru, em relação a esse mesmo rendimento. Não há previsão de dedução de contribuições sociais.

9. Assim, se o valor do imposto sobre rendimentos retido no Peru for **menor** que o IRPJ correspondente e proporcional ao mesmo rendimento, a tomadora só poderia deduzir do IRPJ o valor retido. Como o valor excedente de IRPJ não foi tributado em duplicidade, continuaria sendo devido ao Fisco brasileiro. O fato de a tomadora não poder deduzir o valor do IRPJ que excede o valor do imposto peruano demonstra que: (i) a tributação desse rendimento por um imposto sobre rendimentos não é exclusiva do Peru e, conseqüentemente, (ii) a tomadora não teria direito a uma isenção, mas dedução de IRPJ.

10. Em contrapartida, se o valor do imposto sobre rendimentos retido no Peru for **maior** que o IRPJ correspondente e proporcional ao mesmo rendimento, a tomadora só poderia deduzi-lo do IRPJ correspondente ao mesmo rendimento. Como o valor excedente de imposto sobre rendimentos retido no Peru não foi tributado em duplicidade, continuaria sendo tributável no Peru e não poderia ser deduzido de nem um outro tributo brasileiro, nem mesmo do IRPJ incidente sobre outros rendimentos.

II – DO SIMPLES NACIONAL

11. Traçados os limites da dupla tributação nessa Convenção, passa-se à análise de sua aplicabilidade ou não aos optantes pelo Simples Nacional.

12. Em primeiro lugar, de acordo com o art. 18, § 14, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação a receitas de exportação, podem ser reduzidos “**tão somente**” os percentuais de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Contribuição para o PIS/Pasep, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Trata-se de observância de regras da Constituição Federal (CF), a saber: art. 149, § 2º, inciso I (Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep);¹ art. 153, § 3º, inciso III (IPI); art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a” (ICMS); e art. 156, § 3º, inciso II (ISS). Isso significa que, no momento de declarar o respectivo período de apuração no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS-D), o optante **não pode reduzir o percentual de IRPJ incidente sobre suas receitas de exportação.**

¹ A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) escapa à imunidade porque incide sobre o lucro – STF, RE 564.413/SC, Pleno, j. 12.08.2010.

13. Em segundo lugar, o art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 2006, autoriza somente Estados, Municípios e Distrito Federal a conceder isenção ou redução de seus percentuais – ICMS e ISS (§ 20). A União só está autorizada a isentar e reduzir percentuais de Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep e para produtos da cesta básica, por meio de lei específica para optantes pelo Simples Nacional (§ 20-B). Por consequência, **lei ordinária não pode reduzir o percentual de IRPJ integrante das alíquotas do Simples Nacional** – como será demonstrado adiante.

14. Em terceiro lugar, o art. 21, § 9º, da Lei Complementar nº 123, de 2006, proíbe que créditos apurados fora do Simples Nacional sejam compensados com débitos desse regime. Com maior razão, eles também não podem ser utilizados para dedução, no momento de declarar o período de apuração no PGDAS-D. Considerando que tributos pagos a outros países evidentemente são apurados fora do Simples Nacional, só se pode concluir que **um imposto retido fora do país não pode ser compensado com débitos do Simples Nacional nem, conseqüentemente, deduzido no PGDAS-D.**

15. E, em quarto lugar, o art. 24, § 1º, da Lei Complementar nº 123, de 2006, proíbe aos optantes a fruição de quaisquer alterações em bases de cálculo, alíquotas e percentuais ou outros fatores que modifiquem o valor dos tributos apurados na forma do Simples Nacional, exceto as previstas ou autorizadas nessa Lei Complementar. Vale dizer, a opção pelo Simples Nacional é incompatível com a utilização de qualquer outro benefício ou tratamento fiscal diferenciado ou mais favorecido (Solução de Consulta Cosit nº 95, de 3 de abril de 2014).

16. A questão que se coloca, então, é se as vedações à redução e à compensação prevalecem sobre a Convenção em tela. Segundo o art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), os tratados e as convenções internacionais prevalecem em relação à legislação interna que lhes sobrevenha. No caso, a Convenção em comento foi celebrada em 2006, aprovada e promulgada em 2009, enquanto a Lei Complementar é de 2006.

17. Só que o alcance do art. 98 do CTN tem sido debatido no Supremo Tribunal Federal (STF) e no Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob vários aspectos. Na parte que aqui interessa, a jurisprudência do STJ tem-se pronunciado no sentido de que o tratado prevalece não por ser hierarquicamente superior à legislação interna, mas por ser norma especial aplicável em vez da norma geral interna, sem derogá-la (p.ex., REsp 1.161.467/RS, 2ª T., j. 17.05.2012; REsp 1.272.897/PE, 1ª T., j. 19.11.2015).

18. Enquanto isso, o STF já decidiu que, “salvo quando versem sobre direitos humanos, os tratados e convenções internacionais ingressam no direito brasileiro com status equivalente ao de lei ordinária” (ARE 766.618/SP, Pleno, j. 25.05.2017, sem destaque no original). Porque a distribuição das competências legislativas entre leis ordinárias e complementares é típica matéria constitucional. E, com a exceção dos tratados de direitos humanos (art. 5º, §§ 2º e 3º, da CF; RE 466.343/SP, Pleno, j. 03.12.2008), os demais aprovados pelo Congresso Nacional – inclusive de direito tributário – são internalizados no direito brasileiro com *status* de lei ordinária. Então, não pode o art. 98 do CTN ser interpretado como se fosse uma norma constitucional, pois não compete

a uma lei complementar alçar uma matéria ao *status* de lei complementar, quando a própria CF não o faz.

19. Consequentemente, assim como qualquer lei ordinária, tratados de direito tributário não são inaplicáveis a matéria reservada às leis complementares:

(...) TRATADO INTERNACIONAL E RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR. – O primado da Constituição, no sistema jurídico brasileiro, é oponível ao princípio pacta sunt servanda, inexistindo, por isso mesmo, no direito positivo nacional, o problema da concorrência entre tratados internacionais e a Lei Fundamental da República, cuja suprema autoridade normativa deverá sempre prevalecer sobre os atos de direito internacional público. Os tratados internacionais celebrados pelo Brasil – ou aos quais o Brasil venha a aderir – não podem, em consequência, versar matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar. É que, em tal situação, a própria Carta Política subordina o tratamento legislativo de determinado tema ao exclusivo domínio normativo da lei complementar, que não pode ser substituída por qualquer outra espécie normativa infraconstitucional, inclusive pelos atos internacionais já incorporados ao direito positivo interno. (...) (ADI-MC 1.480/DF, Pleno, j. 04.09.1997, sem destaque no original)

20. Nesse sentido, não pode uma norma especial com *status* de lei ordinária prevalecer sobre uma norma geral que a CF reserva às leis complementares. No caso, o art. 146, § 1º, da CF reserva às leis complementares a regulação do Simples Nacional. Nessa condição, as vedações à redução do percentual de IRPJ e à compensação e dedução de tributos apurados fora do Simples Nacional constituem matéria reservada ao art. 18, §§ 14 e 20, e ao art. 21, § 9º, da Lei Complementar nº 123, de 2006 – que não se pode deixar de aplicar em proveito de uma norma com *status* de lei ordinária,² como é o caso de uma convenção internacional sobre dupla tributação.

21. Em resumo, não é juridicamente possível a redução, dedução e compensação de débitos do Simples Nacional com o valor do imposto retido no Peru. Nem mesmo a restituição porque, pelos mesmos motivos acima exaustivamente expostos, não há indébito.

22. E isso não significa uma violação a direitos do optante porque a adesão ao Simples Nacional é facultativa. Esse regime tributário oferece aos contribuintes o direito de escolher se fazem ou não uma troca compensatória entre suas vantagens e desvantagens. Todas públicas e notórias, porque expressamente dispostas na Lei Complementar nº 123, de 2006. P.ex., se ele preferir exercer uma atividade vedada aos optantes (art. 17), se não quiser dispensar um incentivo fiscal do regime comum (art. 24) ou se não quiser aderir ao domicílio tributário eletrônico (art. 16,

² Não por haver um desnível hierárquico entre lei complementar e ordinária, que não há, mas por observância à distribuição de competências feita pela CF – nesse sentido, p.ex., STF, RE nº 377.457/PR, Pleno, j. 17.09.2008.

§ 1º-A), deve desistir de fazer a opção ou pedir a exclusão. Em outras palavras, cabe ao contribuinte ponderar os bônus e ônus do Simples Nacional para decidir se quer ser optante e arcar com as consequências jurídicas dessa decisão.³ Nesse sentido, a jurisprudência do STF, p.ex.:

“(…) É inviável adesão parcial ao regime simplificado, adimplindo-se obrigação tributária de forma centralizada e com carga menor, simultaneamente ao não recolhimento de diferencial de alíquota nas operações interestaduais. A opção pelo Simples Nacional é facultativa e tomada no âmbito da livre conformação do planejamento tributário, devendo-se arcar com o bônus e o ônus dessa escolha empresarial. À luz da separação dos poderes, não é dado ao Poder Judiciário mesclar as parcelas mais favoráveis de regimes tributários distintos, culminando em um modelo híbrido, sem o devido amparo legal. (...)” (RE 970.821, Pleno, j. 12.05.2021 – com repercussão geral, tema 517)

23. Sendo juridicamente impossível a redução, dedução, restituição e compensação de débitos do Simples Nacional a título de dupla tributação com o Peru, restaria analisar eventual possibilidade de o fazer com imposto sobre rendimentos pago pela empresa optante fora do Simples Nacional.

24. É verdade que os optantes também estão sujeitos à tributação, fora do Simples Nacional, de imposto de renda sobre rendimentos e ganhos líquidos de aplicações financeiras, bem como sobre ganhos de capital na alienação de bens do ativo não circulante (art. 13, § 1º, incisos V e VII, da Lei Complementar nº 123, de 2006).

25. Com efeito, trata-se de um imposto sobre rendimentos. Porém, ele certamente não corresponde ao rendimento obtido na exportação de serviços ao Peru. Portanto, à luz da própria Convenção, são insuscetíveis de caracterizar uma dupla tributação. Logo, é descabida sua redução, dedução, restituição ou compensação com base no imposto retido no Peru.

26. Já que a empresa não pode fruir dos benefícios dessa dupla tributação enquanto optante, uma alternativa seria a exclusão do Simples Nacional. Ocorre que ela só surtiria efeitos retroativos em caso de incidência em vedação (art. 29, § 1º, art. 31, incisos II e III, alínea “a”, da Lei Complementar nº 123, de 2006). A exclusão por opção não tem efeitos retroativos, salvo se solicitada em janeiro, para o início do próprio mês (art. 31, inciso I e § 4º). Nem mesmo para quem optou pelo regime de caixa resolveria, pois a exclusão anteciparia a tributação das receitas auferidas mas não recebidas (art. 20, inciso II, alínea “c”, da Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018).

27. Esclarecida a questão de fundo, é possível responder as questões formuladas pela consulente:

³ “(...) os que têm direito ao cômodo devem sofrer os incômodos que lhe estão anexos, ou do mesmo decorrem” (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 204).

27.1. “se o imposto de renda e a contribuição social pagos no Peru podem ser compensados no Brasil por empresa optante do Simples Nacional”: se a exportação de serviços for tributada em período de apuração em que a empresa é optante, não é possível deduzir os percentuais de IRPJ e de contribuições sociais do Simples Nacional a título de dupla tributação com o Peru; logo, a retenção feita no Peru não pode ser objeto de dedução no PGDAS-D, restituição ou compensação com tributo apurado na forma do Simples Nacional;

27.2. “em caso afirmativo, que certificado a empresa peruana deverá emitir para a optante poder efetuar essa compensação”: questão prejudicada em razão da resposta ao primeiro questionamento.

CONCLUSÃO

28. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à consulente que:

28.1. Os acordos e convenções internacionais destinados a evitar a dupla tributação da renda são internalizados no direito brasileiro com *status* de lei ordinária. Ocorre que o Simples Nacional é matéria constitucionalmente reservada a leis complementares. Logo, a opção por esse regime é incompatível com a utilização de qualquer benefício ou tratamento fiscal diferenciado ou mais favorecido neles previsto, salvo se houver previsão expressa na lei complementar.

28.2. No caso, se uma receita de exportação de serviços ao Peru for tributada em período de apuração em que a exportadora é optante, não é possível deduzir os percentuais de IRPJ e de contribuições sociais do Simples Nacional, a título de dupla tributação. Desse modo, uma eventual retenção de tributo peruano não é passível de dedução no PGDAS-D, restituição ou compensação com tributo apurado na forma do Simples Nacional.

À consideração superior.

Assinatura digital

LAÉRCIO ALEXANDRE BECKER
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotir.

Assinatura digital

MARCO ANTONIO FERREIRA POSSETTI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit09

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit.

Assinatura digital

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. 27 da IN 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 Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit