



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE CONSULTA

84 – COSIT

DATA

20 de maio de 2026

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO ENTRE O BRASIL E O URUGUAI. DIVIDENDOS PAGOS A PESSOAS FÍSICAS RESIDENTES NO BRASIL POR SOCIEDADE URUGUAIA. ESTABELECIMENTO PERMANENTE NO EXTERIOR. IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS.

De acordo com a Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre o Brasil e o Uruguai, o Brasil tem o direito de tributar os dividendos pagos por empresa uruguaia a sócios pessoas físicas residentes em seu território. A tributação é possível ainda que os sócios brasileiros possuam estabelecimento permanente no Uruguai.

Dispositivos Legais: Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre o Brasil e o Uruguai (Decreto nº 11.747, de 20 de outubro de 2023); Lei nº 14.754, de 12 de dezembro de 2023, art. 2º, § 1º; art. 3º, art. 5º.

RELATÓRIO

1. A consulente acima identificada formula consulta (fls. 7 a 9), na forma da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, objetivando sanar dúvida sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).
2. A consulente é entidade sindical, representando seus associados, consoante autorização expressa em seu Estatuto Social.
3. Descreve a situação de seus associados, produtores rurais pessoas físicas, residentes no Brasil, nos seguintes termos: “a ora consulente possui associados produtores rurais pessoas físicas residentes no Brasil que participam de sociedades empresárias no exterior, mais precisamente no Uruguai, através da qual é explorada atividade agropecuária naquele País, por intermédio de estabelecimento permanente, e, desta relação, na qualidade de sócios, recebem dividendos no exterior (Uruguai)”.

4. Alega, às fls. 7 e 8 do processo, que:

Em 20 de outubro de 2023, entrou em vigor o Decreto nº 11.747, que promulgou o acordo para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e sobre o Capital e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais e seu Protocolo, firmado em 7 de junho de 2019, entre Brasil e Uruguai.

Considerando o contexto narrado e a legislação supra citada, consulta se é correto seu entendimento de que estes associados, pessoas físicas residentes no Brasil, sócias de pessoas jurídicas situadas no Uruguai (que não exercem atividades no Brasil), que lá exploram atividade agropecuária por estabelecimento permanente, estão desobrigados, desde a entrada em vigor do citado acordo, de recolher IRPF sobre os dividendos recebidos, sendo tributados os lucros da citada empresa somente no exterior (Uruguai), considerando a disposição do art. 10, item 4, e art. 7, item 1, do Decreto nº 11.747/2023 (...)

5. Por fim, apresenta seu questionamento, à fl. 8 do processo:

O questionamento decorre da necessidade de segurança dos associados quanto a não tributação prevista no acordo firmado entre Brasil e Uruguai, acima disposta, diante da edição da Lei nº 14.754/23, que "Dispõe sobre a tributação (...) da renda auferida por pessoas físicas residentes no País em aplicações financeiras, entidades controladas e trusts no exterior;". Especialmente pela aparente antinomia desta com o Decreto nº 11.747/23, que prevê sua aplicabilidade mesmo se forem introduzidas novas regras ao ordenamento pátrio após sua assinatura.

FUNDAMENTOS

6. O objetivo do instituto da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, auxiliando-lhe no correto cumprimento das obrigações tributárias, de forma a evitar sanções. Constitui instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

7. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurarem procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou de juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da Solução da Consulta.

8. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

9. A consulente é entidade sindical e questiona se, após a entrada em vigor do Decreto nº 11.747/2023 (doravante denominado Convenção Brasil-Uruguai), seus associados estão desobrigados do recolhimento, no Brasil, do Imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF), previsto na Lei nº 14.754/2023, sobre dividendos recebidos no Uruguai.

10. Do texto apresentado na consulta, depreende-se que os associados da entidade sindical consulente — pessoas físicas residentes no Brasil — são sócios de empresas constituídas no Uruguai (sem atividades no Brasil). Não está claro na consulta formulada se a própria sociedade no Uruguai está sendo considerada pela Consulente como um estabelecimento permanente ou se os sócios residentes no Brasil, além da sociedade uruguaia, exercem também atividades no Uruguai por meio de estabelecimento(s) permanente(s) igualmente situado(s) no Uruguai. De todo modo, para a solução da consulta serão abordadas as duas hipóteses.

11. O Artigo 10 da Convenção Brasil-Uruguai traz o seguinte texto:

Artigo 10

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado.

2. Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que residir a sociedade que os pagar e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não excederá:

a) 10 por cento do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo for uma sociedade que detenha diretamente pelo menos 25 por cento do capital da sociedade pagadora dos dividendos, ao menos pelo período de 365 dias que preceda o dia do pagamento dos dividendos;

b) 15 por cento do montante bruto dos dividendos em todos os demais casos.

O presente parágrafo não afetará a tributação da sociedade com referência aos lucros que derem origem ao pagamento dos dividendos.

3. O termo “dividendos”, conforme usado neste Artigo, significa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras, partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, assim como rendimentos de outras participações de capital sujeitos ao mesmo tratamento tributário que os rendimentos de ações pela legislação do Estado Contratante em que a sociedade que os distribui é residente.

4. As disposições dos parágrafos 1 e 2 não se aplicarão se o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado Contratante, exercer, no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, atividade empresarial por intermédio de estabelecimento permanente aí situado, ou prestar serviços pessoais de caráter independente nesse outro Estado por intermédio de

instalação fixa aí situada, e a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a esse estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, aplicar-se-ão as disposições do Artigo 7 ou do Artigo 15, conforme couber.

(...)

12. Os parágrafos 10(1) e 10(2) estabelecem que dividendos pagos por uma sociedade residente no Uruguai a residente no Brasil podem ser tributados no Estado de residência do beneficiário. Porém, o Uruguai tem o direito de aplicar retenção na fonte limitada a 10% do montante bruto dos dividendos quando o beneficiário efetivo for uma sociedade detentora de pelo menos 25% do capital da sociedade pagadora dos dividendos, ao menos pelo período de 365 dias que preceda o dia do pagamento dos dividendos; ou 15% nos demais casos.

13. Logo, tratando-se de sócio pessoa física no Brasil, o Uruguai estaria limitado a tributar os dividendos à alíquota de 15% e eventual imposto pago no Uruguai poderá ser deduzido do imposto devido pelo contribuinte brasileiro na apuração do imposto de renda incidente sobre tais dividendos. Esta seria a tributação na hipótese de o sócio brasileiro receber dividendos da sociedade uruguaia e de ser considerado o beneficiário efetivo de tais rendimentos. Ou seja, a hipótese prevista nos parágrafos 10(1) e 10(2) da Convenção.

14. Ressalte-se que a existência da Convenção Brasil-Uruguai e dos seus artigos 10 ou 7 não afastam a tributação automática dos lucros da investida no Uruguai trazida pela Lei nº 14.754, de 2023, caso estas investidas se enquadrem nas definições previstas no art. 5º da referida lei, ou seja, sejam consideradas controladas, localizadas em país com tributação favorecida ou detentora de regime fiscal privilegiado ou possua renda ativa inferior a 60% da renda total.

15. Caso a estrutura da operação seja distinta de modo que, além da sociedade uruguaia, haja também um estabelecimento permanente por meio do qual os sócios brasileiros, beneficiários efetivos dos dividendos, exerçam no Uruguai atividade e a sociedade que paga os dividendos esteja efetivamente ligada a esse estabelecimento permanente, deverá então ser observado o comando do artigo 10(4).

16. O artigo 10(4) da Convenção Brasil-Uruguai afasta a aplicação dos artigos 10(1) e 10(2) e determina a aplicação das regras previstas no artigo 7º do mesmo diploma, que trata dos lucros das empresas. Nesse caso, os dividendos passam a ser computados como lucros do estabelecimento permanente, que podem ser tributados de forma mais ampla pelo Uruguai, sem a limitação prevista no parágrafo 10(2) (ou seja, as limitações de alíquotas trazidas no dispositivo).

17. Conforme dito, a aplicação do parágrafo 10(4) pressupõe que os sócios residentes no Brasil (os beneficiários efetivos dos dividendos) exerçam atividade empresarial por meio de estabelecimento permanente situado no Uruguai. Além dessas condições, exige-se que a participação societária esteja efetivamente ligada ao estabelecimento permanente, não bastando, por exemplo, apenas o registro da participação nos livros do estabelecimento permanente. É preciso que a “propriedade econômica” da participação seja atribuível a ele, com os benefícios e ônus correspondentes, incluindo direito aos dividendos e exposição a ganhos ou perdas de

valorização/desvalorização da participação (nesse sentido, vide comentários ao parágrafo 4 do art. 10 da Convenção-Modelo da OCDE).

18. Não há sobreposição entre as disposições dos artigos 7º e 10, pois os artigos não competem entre si. O artigo 7º regula a tributação dos lucros da empresa na fonte (na atividade empresarial), enquanto o artigo 10 trata da tributação decorrente da distribuição desses lucros aos acionistas ou sócios. Quando o parágrafo 10(4) for aplicável, os dividendos pagos pelas empresas uruguaias aos sócios pessoas físicas residentes no Brasil passarão a compor o lucro do estabelecimento permanente e ser tributados segundo o artigo 7º.

19. Conforme o parágrafo 7(1), o Brasil, como Estado da residência dos sócios que recebem os dividendos, tem o direito de tributar esses rendimentos. Entretanto, o Uruguai também poderá tributar os dividendos relacionados ao estabelecimento permanente existente em seu território. A tributação pelo Uruguai é concorrente e não exclui o direito de tributar do Brasil. A fim de evitar a dupla tributação, o Brasil precisa reconhecer crédito correspondente ao imposto pago no Uruguai, observadas as disposições do artigo 25 da Convenção Brasil-Uruguai.

20. Assim, em ou noutro cenário, não há impedimento à tributação, pelo Brasil, dos dividendos recebidos pelas pessoas físicas residentes no país. A distinção principal estará na forma e nos limites como a tributação será efetuada no Uruguai (no primeiro caso, tributação em bases brutas, limitada à alíquota de 15%, e no segundo caso, considerando os dividendos como lucros do estabelecimento permanente para fins de aplicação da Convenção, o qual estará sujeito a tributação em bases líquidas, conforme legislação uruguaia). O imposto pago no Uruguai deverá ser deduzido do imposto devido no Brasil apurado por meio da legislação doméstica.

21. Por fim, caso o estabelecimento permanente descrito na consulta corresponda a um estabelecimento da própria empresa uruguaia na qual os associados pessoas físicas investem, na qualidade de sócios, não há enquadramento no parágrafo 10(4) e a tributação se dá na forma dos parágrafos 10(1) e 10(2). A tributação pelo Estado de residência (Brasil) submete-se ao disposto na Lei nº 14.754/2023, com a dedução do imposto pago no exterior, na forma do artigo 25 da Convenção Brasil-Uruguai, quando aplicável.

CONCLUSÃO

22. O artigo 10 da Convenção Brasil-Uruguai permite a tributação, pelo Brasil, de dividendos recebidos por sócios residentes no País de sociedade uruguaia. Caso a participação societária esteja efetivamente ligada a um estabelecimento permanente no Uruguai do sócio residente no País, os dividendos serão atribuídos ao estabelecimento permanente.

23. Sobre os rendimentos recebidos do exterior por residentes no Brasil, a tributação é feita na forma da Lei nº 14.754/2023.

Assinatura digital

BÁRBARA SANDIM DE CAMPOS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributação Internacional.

Assinatura digital
OSCAR DIAS MOREIRA DE CARVALHO LIMA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação Internacional Substituto

De acordo. À Coordenação-Geral de Tributação para aprovação.

Assinatura digital
CLAUDIA ELENA FIGUEIRA CARDOSO NAVARRO
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora de Tributação Internacional Substituta

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 à consulente.

Assinatura digital
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação