



Bitributação Decreto nº: 10.714 de 2021, Brasil e Suíça para eliminar a Dupla Tributação da Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscal.

Double Taxation Decree nº. 10.714/21, Brazil and Switzerland to Eliminate Double Taxation of Income and prevent Tax Evasion and Avoidance.

Levi Alexandrino Maranhão¹

RESUMO

Neste breve trabalho estudaremos o tratado Decreto nº 10.714, que tem por objetivo evitar a dupla tributação internacional e reduzir a evasão e a elisão fiscal, analisando os principais pontos do tratado e seus respectivos artigos. Não restam dúvidas que o tratado celebrado entre o Brasil e a Suíça beneficiará de forma igualitária o Estado e o Contribuinte, que agora terá efetiva segurança no que tange a declaração tributária em âmbito internacional, reduzindo em contra partida, a evasão e a elisão fiscal.

PALAVRAS CHAVE: Tratado Internacional; Bitributação; Brasil e Suíça; Evasão e Elisão Fiscal; *Bis in Idem*; Segurança Jurídica.

ABSTRACT

In this brief paper we will study the treaty Decree No. 10,714, which aims to avoid double taxation and reduce tax evasion and avoidance, analyzing the main points of the treaty and its respective articles. There is no doubt that the treaty signed between Brazil and Switzerland will equally benefit the State and the Tax payer, who will now have effective security with regard to tax returns internationally, thus reducing tax evasion and avoidance.

¹ Acadêmico de Direito da FMU – Faculdades Metropolitanas Unidas/SP, e membro da Comissão dos Acadêmicos de Direito da OAB/SP.



KEY WORDS: International Treaty; Double Taxation; Brazil and Switzerland; Tax Evasion and Avoidance; *Bis in Idem*; Legal Security.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO; 1. A BITRIBUTAÇÃO E O *BIS IN IDEM* NO DIREITO INTERNACIONAL; 1.2 A BITRIBUTAÇÃO E O *BIS IN IDEM* PELA JURISPRUDÊNCIA SUÍÇA; 1.3 NORMAS CONSTITUCIONAIS E A BITRIBUTAÇÃO/*BIS IN IDEM*; 2. EVASÃO FISCAL E ELISÃO FISCAL; 2.1. O DECRETO Nº 10.714, DE 8 DE JUNHO DE 2021; CONCLUSÕES; REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

INTRODUÇÃO

Os tratados internacionais tributários visam evitar a Bitributação e são espécies normativas distintas e autônomas, com caráter de Lei Ordinária, o que encaixa bem no sistema de normas brasileiro, e resguardo na Constituição Federal Brasileira, que não traz em momento qualquer previsão, referência ou molde legal que verse sobre dualidade normativa que possam ocupar o mesmo espaço na esfera jurídica, pois a Constituição, é a lei maior dentro do território brasileiro, como expôs Hans Kelsen, grande “jusfilósofo” em sua teoria sobre normas, com o princípio da hierarquia existente com relação às normas legais, atribuindo às regras normativas uma estrutura de pirâmide, elevando a norma constitucional a seu topo, estando todas as demais normas abaixo dela.

O tratado internacional tem por objetivo unificar o entendimento e beneficiar os Estados envolvidos na celebração do ato jurídico entre as nações, portanto, a forma que a constituição encontrou para garantir que nenhum tratado violaria qualquer preceito constitucional de hierarquia, e impactasse a Lei maior com qualquer ruptura em seu texto, a Constituição brasileira prevê em seu texto um sistema de aprovação robusto no que tange aos tratados internacionais tributários, sendo necessário (I) a negociação e posterior assinatura do tratado pelo presidente (II) o Referendo do Congresso, (III) a Ratificação do presidente e (IV) Promulgação



e posterior publicação no Diário Oficial da União. Então, depois de superadas todas as etapas expostas, o tratado passará a vigorar no país.

O tratado veiculado pelo Decreto nº 10.714/21, visa proteger de forma direta o princípio da Capacidade Contributiva, que em sua essência traz ao direito tributário um critério de justiça e isonomia, visando à primazia da capacidade contributiva mesmo na esfera global, inspirando o Estado brasileiro por meio de seu Presidente e do Congresso na consolidação do presente tratado. Não obstante, ainda, o presente traz em sua essência a segurança jurídica onde antes restava somente a insegurança, que gravitava ao redor dos contribuintes quando o tema era a bitributação e o *bis in idem* no que tange a esfera tributária internacional.

1. A Bitributação E O *Bis In Idem* no Direito Internacional

O Estado quando cria uma lei tributária, prevê nela uma prestação pecuniária compulsória, que se aperfeiçoará todas as vezes que o contribuinte praticar o fato gerador respectivo. Então, todas as vezes que o contribuinte pratica um ato em sua vida civil que está previsto anteriormente em uma norma tributária, cria uma obrigação tributária, após apurados os fatos deste ato, será realizado o lançamento tributário, gerando ao contribuinte a obrigação de saldar o crédito tributário apurado e lançado pelo fisco. Para Ruy Barbosa Nogueira², fato gerador, no sentido integral, é o conjunto de pressupostos abstratos descritos na norma de direito material, de cuja concreta realização decorrem os efeitos jurídicos previstos.

A bitributação, por sua vez, é quando por equívoco, uma norma jurídica, usurpando de seu poder de tributar, cria duas situações em esferas distintas, que tributem o contribuinte pelo mesmo fato gerador mais de uma vez, ainda que a controvérsia seja gerada por dúvida na legislação, ou qualquer coisa que possa estar relacionada a tal. A má gestão, gestão, por si só, não pode gerar efeitos negativos ao contribuinte.

A bitributação, é qualificada em sentido estrito no sistema jurídico brasileiro, diferente do *bis in idem*, em que os limites da bitributação são claros, e não se estendem da mesma forma que a do *bis in idem* que por sua vez, não há limitações expressas no texto tributário constitucional. Existem classificações que

²NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 142



distinguem a bitributação do *bis in idem*, pois mesmo que pareçam iguais, não são, podendo gerar ao contribuinte graves danos quando violados. Ambos os temas são resguardados pelo sistema de repartição rígido de competências tributárias. A bitributação por sua vez, mesmo que vedada no ordenamento jurídico nacional, deve ser observada de perto, pois a segurança jurídica interna refletirá na confiança externa. No que tange a questão da Suíça, quando ao celebrar o presente tratado, confia nas instituições brasileiras, e a ela consigna que cumprirá com os termos previstos no mesmo.

1.2 A Bitributação e o *Bis in Idem* Pela Jurisprudência Suíça

Em contrapartida, resguardar os termos do tratado em ambas as jurisdições, é de extrema relevância para saúde e segurança jurídica do mesmo, e é muito relevante citar aqui uma parte de um acórdão Suíço que versa sobre o tema, e seu enfrentamento na Suprema Corte Suíça, conforme demonstra o trecho do Swiss Federal Tribunal, *Rechtsprechung BGE* n° 145 II 339 p. 346, *in verbis*:

4.2 Die DBA der Schweiz mit den erwähnten Ländern (auf Frankreich und Italien ist hier nicht einzugehen) sehen in den im Jahre 2011 gültigen Fassungen bezüglich Lizenzgebühren - abweichend vom Musterabkommen der OECD (OECD-MA) 2010, aber analog zu dessen Regelung der Besteuerung von Dividenden und Zinsen - eine geteilte Steuerhoheit vor. Danach unterliegen Lizenzgebühren der unbeschränkten Steuerhoheit des Ansässigkeitsstaates (vgl. Art. 12 Abs. 1 der DBA), während dem Quellenstaat ein beschränktes Besteuerungsrecht zukommt (vgl. Art. 12 Abs. 2 der DBA). Übersteigt der unilaterale Steuersatz im Quellenstaat den abkommensrechtlich zulässigen Höchstsatz, kann der überschüssende Steuerbetrag im Quellenstaat zurückgefordert werden (sog. Erstattungsverfahren). Im Umfang, in welchem die Steuer dem Quellenstaat abkommensgemäss definitiv zusteht, scheidet das Erstattungsverfahren aus und verbleibt im Quellenstaat eine Sockel- oder Residualsteuer.



4.3 Die hier einschlägigen DBA bestimmen mit teilweise leicht unterschiedlichen Formulierungen, dass die Schweiz hierzulande ansässigen Personen, welche Lizenzgebühren aus dem anderen Vertragsstaat beziehen, auf Antrag eine Entlastung gewährt. Stellvertretend sei hier die für die Steuerperiode 2011 gültige Bestimmung des DBA mit Japan wiedergegeben (vgl. aArt. 23 Abs. 3 des Abkommens vom 19. Januar 1971 zwischen der Schweiz und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen [DBA CH-JP; SR 0.672.946.31]; inzwischen geändert mit Wirkung per 1. Januar 2012, vgl. Art. 21 Abs. 2 des Protokolls vom 21. Mai 2010 zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweiz und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen [AS 2011 6381]):

Como exposto pela Suprema Corte Suíça, a importância em evitar a dupla tributação entre os países envolvidos, e reafirmar a soberania fiscal de ambas as nações, será irrestrita a ambos os países, ao mesmo tempo em que limitada às bases do acordo, que agora obrigam-se a observar o recolhimento, e reafirmar os créditos obtidos por meio de tributos já recolhidos em qualquer uma das nações, tornando o contribuinte livre para se beneficiar do crédito obtido, e se utilizar dele da forma que melhor lhe satisfazer, afastando de forma clara e contundente a bitributação, e a insegurança jurídica que pode decorrer sobre o tema dentro de cada jurisdição, uma vez que a decisão da Suprema Corte Suíça versa de forma clara sobre o uso do crédito tributário já recolhido no país de origem ou destino, resguardando o crédito gerado pelo contribuinte, o que reflete de maneira direta na segurança jurídica no país.

1.3 Normas Constitucionais e a Bitributação/*Bis in Idem*

Por sua vez, os limites do *bis in idem* no Direito Tributário não são tão claros, uma vez que a constituição quando legislou sobre o tema nas normas tributárias, não impôs sobre ele nenhuma limitação, ainda assim, há uma clara diferença entre o *bis in idem* e a bitributação como ensinam os juristas J. J. Gomes



Canotilho, ministro Gilmar Mendes e Ingo Wolfgang Sarlet: “Difere a bitributação do fenômeno do *bis in idem* em que existem quatro identidades: mesmo sujeito passivo, mesmo fato imponible, mesmo momento e mesmo sujeito ativo. Trata-se de um fato jurídico que é duplamente tributado pelo mesmo ente tributante por meio de dois dispositivos legais diversos³”.

No entanto, para Aliomar Baleeiro, o Estado quando em posse de seu poder de tributar, não deve agir de forma arbitrária, e sim pensar no contribuinte, não como “pagador de impostos”, mas sim como cidadão, para o qual o Estado está voltado e constituído. Tal pensamento, fará com que o Estado não usurpe de seu poder, e desvie a sua finalidade. “Tenho como certo que se a bitributação (a exigência do mesmo tributo por duas competências diferentes) é sempre inconstitucional no Brasil, o *bis in idem*, no sentido de decretação do mesmo imposto duas vezes pelo governo competente, pode ser constitucional em muitos casos, ainda que represente, quase sempre, uma política legislativa má. (Baleeiro, Aliomar - RE: 77.131)”⁴. A má política legislativa, pode desviar a finalidade da norma, por isso o contribuinte deve sempre observar os fundamentos legítimos que regem o tema, uma vez que alguns assuntos óbvios ao redor do globo, ainda são discutidos em cortes internas.

Porém a Constituição brasileira, visando à proteção do contribuinte, expressa em seu texto de forma clara a negativa de tais práticas, tanto a bitributação, quando do *bis in idem*. Fica agora na mão do contribuinte, quando surpreendido pelo fisco por ambos os temas expostos, recorrer às vias legais por força da lei, fazendo *jus* aquilo que é seu, de maneira clara “Há, igualmente, um problema de *bis in idem*, consistente na imposição de dois tributos por um mesmo ente político sobre o mesmo fato gerador ou base de cálculo. Perceba-se que é constitucionalmente vedada tal prática no tocante a imposto com imposto (art. 154, I, da Constituição

³ Pág. 3663, J. J. Gomes Canotilho, ministro Gilmar Mendes e Ingo Wolfgang Sarlet. - *Comentários à Constituição do Brasil* pelo Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP), a Editora Saraiva e a Editora Almedina, 2013.

⁴ Pág. 7, Recurso Extraordinário N° 77.131, voto proferido por Aliomar Baleeiro. Supremo Tribunal Federal.



Federal) ou a imposto com taxa (art. 145, §2º, do Texto Constitucional). (Fachin, Edson - RE: 723.651)⁵.

2. EVASÃO FISCAL E ELISÃO FISCAL

Juntas, a Evasão e a Elisão fiscal têm gerado um grande prejuízo ao Estado, que vem por meio de sua força, criar maneiras de reduzir e desincentivar tais práticas. Estima-se que em média R\$ 417.000.000.000,00 (quatrocentos e dezessete bilhões de reais) entre 2018 a 2019 foram sonegados, ocasionando um déficit na arrecadação em 2020, resultado dos R\$ 2,33 trilhões que foram ocultados do fisco no Brasil⁶, os números expressam de maneira clara, a importância da criação de normas justas, fazendo com que a prática da Evasão e da Elisão não pareça em momento algum como sendo uma vantagem ao contribuinte que as pratica.

Entanto, por mais injusto que pareça ser a cobrança de alguns tributos em determinadas situações, o contribuinte não pode utilizar de uma convicção momentânea para cometer tais crimes, pois não há contribuinte, que de forma culposa cometa o crime de Evasão Fiscal. É relevante citar que antes que um imposto seja criado, são observados diversos princípios tributários, e quando o contribuinte em um gesto de má-fé, dissimula ou oculta por meio de fraude os negócios jurídicos com práticas que gerariam efeitos tributários, atingem não apenas o fisco, mas sim, aos cidadãos em geral.

Nesse sentido, para Maria Rita “dolo é a vontade consciente das partes de praticar a conduta típica, e, com isso, obter determinado resultado, ou seja, de realizar os elementos constantes do tipo legal (*in casu*, fraude ou sonegação) ou assumir o risco de produzi-lo (previsibilidade do resultado). Nos casos em que precisar ser comprovado, a prova não deverá recair sobre a intenção do agente propriamente dita, mas sobre as características do agente que o praticou. Chamemos esse conjunto de “dinâmica da fraude” – Ferragut, Maria Rita. Assim, percebe-se a

⁵ Pág. 49, SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN, Recurso Extraordinário nº 723.651, 2016. Supremo Tribunal Federal.

⁶<https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2020-12/brasil-perde-r-417-bi-por-ano-com-sonegacao-de-impostos-diz-estudo>



presença de planejamento por parte do contribuinte para praticar a atitude criminosa⁷.

Também, se não pode esquecer o objeto deste artigo, e lembrar que no Brasil existem diversos processos aguardando decisões da Suprema Corte brasileira, que podem impactar de forma bilionária os contribuintes, com insegurança jurídica gerada pela justiça brasileira, que tem praticado de forma diversa o que é praticado pela Suprema Corte Suíça em suas decisões jurisprudências, e também em suas respectivas legislações. Enriquecer o teor, e principalmente a eficácia da legislação terá como consequência a diminuição de tais práticas criminosas, gerando um efeito positivo global, e, também, como conseguinte a segurança jurídica interna, beneficiando, em contrapartida, todos os cidadãos do país.

Já que no Brasil, as omissões, contradições e obscuridades jurídicas, não se resolvem com uma simples interposição de Embargos de Declaração⁸, que tem por finalidade corrigir erros e vícios que o juiz ou órgãos colegiados podem cometer no momento em que emitem a decisão judicial, sendo ela uma sentença ou um acórdão, o famoso fantasma da insegurança tributária, é reflexo do período Brasil Colônia e a lenta evolução brasileira, que demonstra em seus reflexos diários, inconsistências normativas, e contradições institucionais.

Diante dos desafios internos, o tema Elisão deve ser tratado de maneira muito delicada, uma vez que todo gesto de evasão é ilícito, mas nem todo gesto de elisão é, pois a elisão lícita é aquela que tem por objetivo gerar a economia no recolhimento do imposto através da interpretação da lei tributária, já na ilícita, o objetivo do planejamento é prostituir o sentido e o significado da norma, alterando o fato gerador, dissimulando-o para obter um recolhimento menor do tributo.

Abaixo apresentamos algumas posições doutrinárias sobre a elisão na visão de alguns doutrinadores:

⁷ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2019. P. 205.

⁸ Os embargos de declaração estão regulamentados no Novo Código de Processo Civil (CPC) – Lei Nº 13.105/15, entre os artigos 1.022 e 1.026. Ele é um instrumento que visa corrigir erros e vícios emitidos pelo juiz ou órgão colegiado no momento da emissão de qualquer decisão, não tendo como objetivo discordar ou invalidar as decisões, apenas corrigi-las ou pedir esclarecimentos acerca das mesmas.



Segundo SABBAG (2013, p. 2020) esta tem o objetivo de impedir a ocorrência de um determinado fato gerador sendo por exclusão do contribuinte ou somente pela redução do montante tributário a ser pago, referindo-se as condutas lícitas do planejamento do imposto ou economia deste.

MACHADO (2004, p. 132) explica que é o ato de supressão do imposto, ou seja, é o ato de elidir ou eliminar o imposto. Elisão segundo MACHADO, ao contrário da definição de outros autores, é um ato ilícito, justamente por tentar eliminar um tributo.

ALEXANDRE (2010, p. 287), fala de hipóteses em que poderá ocorrer elisão, após a ocorrência do fato gerador, tais como: O momento da declaração do imposto de renda de pessoa física, onde este na hora de declarar o seu imposto, poderá escolher entre o modelo mais simples e o mais completo, onde no primeiro terá a sua redução de 20%, até um determinado limite.

No mesmo sentido TORRES (2012, p. 8), fala que a elisão pode ser tanto lícita quanto ilícita, onde a primeira consiste em planejamento fiscal existente, enquanto a ilícita consiste em planejamento fiscal abusivo.

Já a Evasão, é uma conduta ilícita e dolosa, segundo a posição majoritária da doutrina, é onde a economia de impostos é gerada por meio de artifícios que ocultam a existência de um tributo, durante ou após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, conforme podemos observar nas posições doutrinárias abaixo:

Segundo SABBAG (2013, p. 2022), a evasão é a prática durante ou posterior a incidência tributária que se dá através de atos ilícitos como fraude, sonegação e simulação, tendo o objetivo de se furtar do pagamento de tributos.

MACHADO (2004, p. 132), trata-se de conduta lícita, pois o termo evadir-se significa fugir, onde tem a ação de evitar, que é uma ação de prevenção.

Para ALEXANDRE (2010, p. 288), é quando já ocorreu fato gerador, mas o contribuinte praticou ato que ocultaram o ocorrido ao fisco, onde tem por objetivo, fugir da obrigação tributária, embora haja exceções, conforme posição colacionada a seguir:



TORRES (2012, p. 8), diverge de outros doutrinadores, onde, para ele, ocorre a economia do imposto pelo fato de evitar o surgimento da obrigação tributária, sendo esta lícita, pois o contribuinte atua em uma área que não está sujeita a incidência da norma, onde TORRES dá o seguinte exemplo: Parar de fumar para que se evite o pagamento do ICMS e IPI.

2.1. O DECRETO Nº 10.714, DE 8 DE JUNHO DE 2021

A assinatura do tratado entre o Brasil e a Suíça tem por objetivo promover a segurança jurídica, afunilar o recolhimento do imposto entre as nações, e reduzir a evasão e elisão fiscal. Assinado em 2018, foi promulgado oficialmente apenas em 2021, ainda assim, é válido ressaltar que além dos “benefícios” expostos acima, a promulgação do tratado tributário também faz com que o Brasil cumpra metas com os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil no âmbito do Projeto sobre a Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (Projeto BEPS), da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Foram incorporados todos os dispositivos que compõem os padrões mínimos acordados pelos participantes do Projeto, bem como dispositivos adicionais de combate ao planejamento tributário agressivo, visando tornar cada vez mais parecido o recolhimento tributário a nível global.

Publicado no Diário Oficial da União em 09 de junho de 2021, quando foi promulgado o Decreto n.º 10.714, de 8 de junho de 2021, oficializando de maneira interna a convenção assinada entre a República Federativa do Brasil e a Confederação Suíça, assinada em Brasília no dia 03 de maio de 2018, o acordo conta com 30 artigos que tem por objetivo favorecer a cooperação administrativa e o intercâmbio econômico entre o Brasil e a Suíça, além de zerar as incertezas sobre as regras incidentes, o tratado elevará a eficiência dos respectivos investimentos, na medida em que afastará a dupla tributação, assim como outras distorções que adviriam da operação simultânea dos dois regimes tributários (a confiança jurídica da norma em cada país).

No entanto, para o Estado, a entrada em vigor do tratado, reduzirá de forma direta a evasão e elisão fiscal, elevando a arrecadação e a fiscalização dos tributos em cada nação “Outro elemento importante é a proteção da capacidade de arrecadação tributária pelos dois Estados. Não seria aconselhável que um acordo de



harmonização fiscal entre dois países abrisse as portas para a diminuição de receitas tributárias, em benefício de acumulação indevida por pessoas físicas e jurídicas de vantagens concedidas em um e outro território. De forma análoga, inclui-se no ato internacional a previsão de mecanismos de comunicação entre as autoridades tributárias e judiciais dos dois Estados, com vistas a coibir a prática de evasão fiscal decorrente do fluxo de capitais entre eles”, conforme apregoado pelo Senador Major Olímpio, em seu relatório no PDL 650/2019.

Ainda assim, para que o tratado produza efeitos aos tributos sobre a renda incidentes no Brasil ou na Suíça, deverá ser observado o disposto em seu artigo 29, itens 1 e 2 “a”, conforme disposto respectivamente a seguir:

(i) Os respectivos Estados Contratantes devem (em tese) notificar um ao outro, por escrito, por via diplomática, o cumprimento dos procedimentos exigidos por sua legislação interna para a entrada em vigor da Convenção;
e

(ii) Para fins de momento de produção de efeitos da Convenção no Brasil:

a. em relação aos rendimentos pagos, remetidos ou creditados a residentes na Suíça, para fins do Imposto de Renda retido na fonte aplicável no Brasil: a partir do primeiro dia de janeiro imediatamente seguinte à data em que a Convenção entrar em vigor;

b. em relação à renda auferida, por residentes no Brasil, nos anos fiscais que comecem, para fins dos demais tributos sobre a renda: a partir do primeiro dia de janeiro imediatamente seguinte à data em que a Convenção entrar em vigor.

Visando atingir as pessoas residentes de ambos os Estados, se beneficiam os residentes que mantém de maneira mais ativa uma rotatividade entres os países participantes do tratado. No Brasil, todo contribuinte que praticar o fato gerador sobre os tributos que versam sobre o tratado celebrado entre o Brasil e a Suíça, poderão se beneficiar do crédito recolhido no outro país. No Brasil é beneficiário o contribuinte que recolher o imposto federal sobre o Imposto de Renda Pessoa Física



(IRPJ), Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), todos são impostos relevantes para a arrecadação nacional, atualmente toda pessoa física que aufera rendimentos tributáveis anual acima de R\$ 28.559,70 deve realizar a declaração de IRPJ no Brasil. Em geral a pessoa jurídica recolhe a alíquota IR cobrada em média de 15% sobre o lucro real total da empresa, salvo outras formas de recolhimento previsto em lei, além do recolhimento realizado pela pessoa jurídica sobre o CSLL e o IRPJ.

Previsto nos artigos 3, 10 e 11, os chamados “Fundos de Pensão” ilustrados no protocolo e lá definidos, os contribuintes podem gozar da isenção de imposto de renda no Estado da Fonte, quando se tratar de recolhimento sobre juros e dividendos, desde que os beneficiários contratantes do Fundo de Pensão/Aposentadoria, sejam residentes no Estado em que contratar o fundo. Outra inovação constante no tratado é a possibilidade de se creditar de recolhimentos realizados sobre Serviços Técnicos, conforme regula o art. 13 do tratado, desde que não seja correspondente a Serviços Pessoais Independentes, limitado a alíquota máxima de 10%, o título significa qualquer pagamento como contraprestação por qualquer serviço de natureza gerencial, técnica ou de consultoria.

Já o artigo 23, traz para o Brasil um método para eliminar a dupla tributação, não havendo qualquer previsão de *tax sparing*. Quanto ao artigo 27 é uma norma antielisiva específica, estando o mesmo em linha com as atuais práticas internacionais e de transparência dos acordos para evitar dupla tributação, seguindo, inclusive, a recomendação da OCDE e os compromissos assumidos pelo Brasil no âmbito do G20 com a adoção dos padrões mínimos do Projeto sobre a Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros, ficando garantido, conforme Protocolo que os respectivos Estados Contratantes também podem aplicar as disposições de suas legislações domésticas, no que tange a evasão e a elisão fiscal.

Quanto ao artigo 1º, o tratado parece aplicar-se aos chamados “veículos de investimento coletivo”, como vemos a seguir:

- (i) o termo “veículo de investimento coletivo”, significa, no caso da Suíça, um fundo contratual, tal como definido no Artigo 25 e uma sociedade de investimento com capital variável, tal como definido no Artigo 36 da Lei Federal, de 23 de junho de 2006, sobre Estruturas de Investimentos



Coletivos e, no caso do Brasil, uma entidade, dotada ou não de personalidade jurídica, constituída com o objetivo de investir recursos obtidos junto a um ou mais investidores, conforme regulamentado pela Comissão de Valores Mobiliários (“CVM”), bem como qualquer outro fundo de investimento, estrutura ou entidade de investimento estabelecida em qualquer Estado Contratante que as autoridades competentes dos Estados Contratantes concordem em considerar como um veículo de investimento coletivo;

(ii) um veículo de investimento coletivo estabelecido em um Estado Contratante e que recebe rendimentos provenientes do outro Estado Contratante será tratado, para efeitos de aplicação do tratado celebrado entre o Brasil e a Suíça a tais rendimentos, como pessoa física residente do Estado Contratante em que esteja estabelecido e como beneficiário efetivo do rendimento que recebe, mas apenas na medida em que os direitos à participação efetiva no veículo de investimento coletivo pertençam a residentes do Estado Contratante em que o veículo de investimento coletivo esteja estabelecido.

Assim, o esclarecimento dos artigos expostos no tratado celebrado entre o Brasil e a Suíça, é preciso no que tange à exposição e a interpretação das normas jurídicas expostas.

CONCLUSÕES

Concluimos assim, que o tratado celebrado entre o Brasil e a Suíça trará diversos benefícios ao país, além de elevar a segurança jurídica nacional para os contribuintes, aproxima a entrada do Brasil na OCDE, uma vez que o tratado celebrado, faz com que o Brasil cumpra as metas estabelecidas no âmbito do Projeto sobre a Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (Projeto BEPS), elevando a eficácia qualidade da norma jurídica em âmbito global.

Contudo, fica ao Brasil o desafio de ratificar e zelar pelo decreto celebrado. Como é sabido, ainda se enfrenta no país algumas discussões que podem colocar em xeque a segurança jurídica, que o país vem conquistando lentamente ao longo do tempo.



O decreto nº: 10.714/21 traz em sua essência normas claras e precisas, e beneficiará de forma clara o Estado brasileiro.

Da mesma maneira, existem projeções claras de que o Brasil reduzirá de forma significativa a evasão e a elisão fiscal, além de reduzir o déficit trilionário na declaração nacional, elevará à segurança do contribuinte quanto a diversos princípios constitucionais tributários, como o princípio da capacidade contributiva, *bis in idem*, bitributação entre outros, garantindo ao contribuinte um recolhimento mais justo, e como conseqüente, reduzirá os riscos do Estado em sofrer tais tipos de sonegação, permitindo a ele, Estado, a possibilidade de reutilizar sua força antes dedicada à fiscalização, para reafirmar sua eficiência e reaplicá-la em favor do contribuinte.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 142.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2019. P. 205.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; e STRECK Lenio Luiz. *Comentários à Constituição do Brasil*. 1. ed. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 3663.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário, nº 723.651. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IMPORTAÇÃO DE BENS PARA USO PRÓPRIO – CONSUMIDOR FINAL*. Recorrente: Luiz Geraldo Bertolini Filho, Recorrido: União Federal. Relator: Marco Aurélio. Brasília, 04 de fevereiro de 2016. Jurisprudência Brasiliense, Brasília. 723.651 ed. Brasília: STF, 2016. p. 49.
- BRANDÃO, Marcelo. *Brasil perde R\$ 417 bi por ano com sonegação de impostos diz estudo*. Agência Brasil EBC, Brasília, 12 de dezembro de 2020. Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2020-12/brasil-perde-r-417-bi-por-ano-com-sonegacao-de-impostos-diz-estudo>>. Acesso em: 20 de julho de 2021 às 17h42min.
- TOMIOTTO, Anna Kamilla Dos Santos. *Elisão, evasão e elusão fiscal*. Jus.com.br, Londrina, 17 de abril de 2014. Disponível em:



<<https://jus.com.br/artigos/27969/elisao-evasao-e-elusao-fiscal>>. Acesso em: 26 de julho de 2021 às 20h34min.

• CALAZANS, Fernanda Junqueira. *Convenção Para Eliminar Dupla Tributação da Renda entre Brasil e Suíça – Decreto nº 10.714/2021 – Entrada em Vigor*. Velloza Advogados, Brasília, 11 de junho de 2021, Disponível em: <<https://velloza.com.br/blog/arquivos/news/news-tributario-no-674>>. Acesso em: 26 de julho de 2021 às 21h18min.

• SWITZERLAND. Federal Supreme Court of Switzerland. *Rechtsprechung BGE nº 145 II 339*. AUSZUG AUS DEM URTEIL DER II. ÖFFENTLICH-RECHTLICHEN ABTEILUNG I.S. A. LTD. GEGEN KANTONALES STEUERAMT ZÜRICH (BESCHWERDE IN ÖFFENTLICH-RECHTLICHEN ANGELEGENHEITEN). Relator: STEFAN, Oesterhelt. Berna, 03 de julho de 2019. Jurisprudência Suíça, Berna. 145 ed. Berna: SCS, 2019 p. 346.