

NEGÓCIOS INTERNACIONAIS: A TRIBUTAÇÃO COMO UM CUSTO DE TRANSAÇÃO NOS CONTRATOS INTERNACIONAIS DE COMÉRCIO

INTERNATIONAL BUSINESS: TAXATION AS A TRANSACTION COST IN INTERNATIONAL TRADE CONTRACTS



Recebimento em 21/09/2023
Aceito em 06/03/2024

Marcela Fernandes Tavares¹
<https://orcid.org/0009-0002-8812-8801>
marcelafernandestavaresadv@gmail.com

Fernando Sérgio Tenório de Amorim²
<https://orcid.org/0000-0003-3857-6040>
fs.amorim@uol.com.br

RESUMO

O presente estudo analisa o papel dos contratos internacionais de comércio na era da globalização e da economia digital, bem como suas características particulares, distinguindo-os dos contratos internos. Sustentados na autonomia da vontade das partes, os contratos internacionais são um instrumento de realização do comércio internacional. Um importante fator que não pode ser desconsiderado é a carga tributária, que constitui um relevante custo de transação nos negócios internacionais, podendo influenciar a decisão dos agentes econômicos acerca da celebração do negócio jurídico. Ademais, a fuga da tributação também pode influenciar as partes quando da escolha da lei aplicável ao contrato, o que demanda o estabelecimento de elementos de conexão entre a transação e o ordenamento jurídico ao qual se deseja submeter o contrato, bem como a verificação do propósito da relação negocial e da substância econômica, para além da forma escolhida, a fim de se evitar práticas de elusão fiscal. Conclui-se que a tributação é um aspecto fundamental dos contratos internacionais de comércio e que, neste ponto, o Direito Internacional Tributário e o Direito Internacional Privado se interseccionam.

PALAVRAS-CHAVE: Contratos internacionais de comércio; law and economics; direito internacional privado; direito internacional tributário; lei aplicável; negócios internacionais;

¹ Universidade Federal de Pernambuco. Advogada. Assessora Especial na Procuradoria Geral da República. Mestranda em Direito Internacional Privado e Globalização pela Faculdade de Direito do Recife (Universidade Federal de Pernambuco – UFPE). Especialista em Direito Tributário pelo UNIESP Centro Universitário. Contato: marcela.mft@ufpe.br

² Universidade Federal de Pernambuco. Pós-Doutor em Direito pela Université de Montreal, Centre de Recherches en Droit Public (Laboratoire de Cyberjustice). Professor visitante na Université de Montréal. Doutor e Mestre Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. Doutorando em Psicologia clínica pela Universidade Católica de Pernambuco. Graduando em Psicologia pelo Centro Universitário Cesmac. Coordenador do Mestrado em Direito do CESMAC. Professor do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFPE. Graduado em Direito pela Fundação Educacional Jayme de Altavilla (CESMAC) e em Jornalismo pela Universidade Federal de Alagoas. Professor do curso de Direito do Centro Universitário CESMAC, nos cursos de graduação e pós-graduação. Membro da Associação Americana de Direito Internacional Privado (ASADIP). Autor dos livros O Direito Internacional Privado e os Desafios do Mercado Global: a proteção da diversidade cultural no comércio eletrônico de bens e serviços culturais, Juruá, 2013, e Autonomia da Vontade nos contratos eletrônicos internacionais de consumo, Juruá, 2008 e 2018. Procurador do quadro efetivo da Procuradoria Geral do Município de Maceió, desde 1999, onde é coordenador do Centro de Estudos e atualmente exerce a função de Procurador Chefe Legislativo. Membro do Banco de Avaliadores do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior- BASis. Contato: fs.amorim@uol.br



tributação; custo de transação.

ABSTRACT

This research analyses the role of international trade contracts in the globalization's and the digital economy's era, as well as their specific characteristics that distinguish them from domestic contracts. Sustained upon the party autonomy, international contracts are a tool for facilitating international trade. An important factor that should not be overlooked is the tax burden, which constitutes a significant transaction cost in international business and can influence the decision of economic players regarding the conclusion of the legal agreement. Furthermore, tax evasion can also influence the parties when choosing the applicable law to the contract, which demands the establishment of connecting elements between the transaction and the legal order to which the parties wish to subject the contract, as well as an analysis of the commercial relationship's purpose and the economic substance beyond the chosen form to avoid tax evasion practices. It is concluded that taxation is an essential aspect of international trade contracts, and in this regard, international tax law and private international law overlap each other.

KEYWORDS: International trade contracts; law and economics; private international law; international tax law; applicable law; international business; taxation; transaction cost.

1 INTRODUÇÃO

Vive-se em um mundo globalizado. A comunicação entre todas as partes do globo é instantânea, o transporte é mais rápido e seguro do que nunca (Guimarães, 2017). As empresas distribuem sua atividade em cadeias globais de valor, o patrimônio está sendo digitalizado e o comércio internacional cresce exponencialmente. Nesse contexto, há um instrumento vital para a viabilidade do comércio internacional: o contrato. É através dos contratos internacionais, em suas mais variadas formas, que se faz comércio internacional.

Os contratos internacionais, sustentados pela autonomia da vontade das partes, se submetem à análise de diversos fatores para a sua consolidação: qualidade, quantidade e especificações do produto ou serviço, qualificação dos profissionais envolvidos, valor da mercadoria, transportação, seguro, prazo etc. Os contraentes analisam cada aspecto da relação contratual para decidirem se firmarão – ou não – o pacto. É entre estes importantes fatores que se encontra a tributação.

A tributação constitui um relevante custo de transação, sendo capaz, por si só, de influenciar a decisão dos agentes econômicos a respeito da celebração do contrato (Silveira, 2009). É preciso que as empresas e os consumidores, ao contratar, considerem os tributos incidentes sobre a operação, a fim de que a relação entre custo e benefício do contrato continue sendo vantajosa.

Além disso, a fuga da tributação pode influenciar diretamente na escolha da lei aplicável, escolha esta que pode encontrar óbice nos requisitos e institutos do Direito Internacional Privado. É preciso estabelecer elementos de conexão entre o ordenamento jurídico ao qual se deseja



submeter a transação e o teor da relação contratual, a fim de que a escolha da lei daquele Estado Nacional seja legítima.

Através de uma pesquisa bibliográfica e do método hipotético-dedutivo, o presente artigo busca esclarecer qual é a posição que o Direito Internacional Tributário ocupa no campo dos contratos internacionais de comércio, e qual é a relação desta temática com o Direito Internacional Privado.

Para atingir este objetivo, o artigo abordará os contratos internacionais de comércio na era da economia digital e a tributação como custo de transação nos contratos internacionais.

2 CONTRATOS INTERNACIONAIS NA ERA DA GLOBALIZAÇÃO: CARACTERÍSTICAS PRÓPRIAS, FORMAS DE REGULAÇÃO E DESAFIOS

Os contratos internacionais são o instrumento essencial através do qual o comércio internacional se realiza e, a partir dele, se estabelecem as relações internacionais. Nas palavras de Irineu Strenger, “os contratos internacionais são o motor, em sentido estrito, do comércio internacional e, em sentido amplo, das relações internacionais, em todos os seus matizes” (Strenger, 2003, p. 32).

Alguns pontos comuns que se estabelecem entre os contratos internos e os internacionais são a sujeição às normas obrigacionais (possuem os mesmos elementos – preço, partes, objeto, autonomia das partes, vigência, lugar onde se pactua a obrigação e onde surtirá seus efeitos etc.) e, em se tratando de contratos de comércio, os institutos da praxe mercantil (juros, hipoteca, câmbio etc.) (Strenger, 2003). Presumindo-se que sejam de conhecimento prévio do leitor e, não sendo objeto do presente estudo, estes aspectos essenciais da Teoria dos Contratos não serão abordados neste artigo. Em vez disso, focar-se-á nos aspectos particulares aos contratos internacionais, isto é, nas características que lhes são próprias, distinguindo-os dos contratos internos.

Treinados para lidar apenas com os contratos internos, os contratualistas por vezes, são insuficientes quando se trata de atuação em contratos internacionais (Strenger, 2003). Isto porque a Teoria das Obrigações foi montada com vistas aos contratos internos, e há uma crença, um senso comum, de que a diferença entre os contratos nacionais e os internacionais se dá meramente pela presença de um elemento de estraneidade. Todavia, para além disso, os contratos internacionais possuem especificações próprias, inclusive se submetendo a pactos e convenções.

Explica Irineu Strenger:

Concebida a matéria contratual pelo prisma do Direito Nacional, pode fixar-se a impressão de que, metodologicamente, a distinção entre os ‘contratos internos’ e os ‘contratos internacionais’ depende unicamente de fatores geográficos e



espaciais. [...] Entretanto, para aqueles que estão familiarizados com as atividades e operações do comércio internacional, essa visão, embora apresente algumas conotações válidas, não satisfaz tecnicamente a compreensão do problema. [...] O comércio internacional, exatamente por compor-se de especializações e subespecializações, submete-se a exigências instrumentais que evoluem ao sabor dos pactos e convenções, cuja natureza reflete necessidades concretas, nascidas de uma criatividade impositiva (Strenger, 2003, p. 31-32)

A mera presença de um ou mais elementos de estraneidade no pacto não caracteriza o contrato como internacional, devendo haver, para além deles, a vinculação da avença a um ou mais sistemas jurídicos estrangeiros. Por oportuno, Strenger complementa seu raciocínio, pontuando que

[...] uma das notas características dos contratos internacionais é a sua vinculação a um ou mais sistemas jurídicos estrangeiros, além de outros ‘dados de estraneidade’, como o ‘domicílio’, a ‘nacionalidade’ a *lex voluntatis*, ‘a localização da sede’, o ‘centro de principais atividades’ e até a ‘própria conceituação legal’ [...] O contrato internacional, por seu turno, é necessariamente extraterritorial, ainda que as partes tenham a mesma nacionalidade. O que importa, nesta hipótese, são os fatores decorrentes em toda a sua amplitude da domiciliação e dos sistemas jurídicos intervenientes (Strenger, 2003, p. 34-35)

Como ponto de partida, tem-se que, de maneira muito mais evidente do que ocorre nos contratos internos, os contratos internacionais se submetem à vontade política dominante em um determinado contexto histórico, o que faz com que essa modalidade contratual seja mais sensível às variações de fatores políticos e econômicos, como regimes políticos, políticas fiscais, câmbio etc. (Strenger, 2003). Além disso, tendo em vista que o comércio internacional é profundamente dinâmico, demanda-se celeridade nas relações contratuais internacionais, o que muitas vezes deságua na instituição de uma cláusula arbitral.

Em razão de suas características convenientes à dinâmica do comércio internacional – confidencialidade, especificidade, celeridade e eficiência – a arbitragem internacional é muito comum nos contratos internacionais de comércio. Há, inclusive, organizações internacionais e legislação específica para isso, como, por exemplo, a Convenção de Nova York sobre arbitragem internacional. No direito brasileiro, inclusive, a arbitragem é consagrada, e a lei de arbitragem permite a aplicação de “usos e costumes do direito comercial”³, em clara referência à *Lex Mercatoria*⁴. Assim ocorre porque os contratos internacionais são constantemente submetidos a

³ Art. 2º, §2º, da Lei nº 9.307/1996.

⁴ “Alguns doutrinadores alegam que a emergência do comércio internacional já na antiguidade fez surgir a necessidade de encontrar um ‘corpo de leis’ capaz de regular essas atividades, pois as leis locais já não mais se adequavam à complexidade das situações apresentadas. Foi aí que a comunidade de mercadores desenvolveu o seu próprio conjunto de leis, mais adaptado às suas necessidades, tendo a praxe mercantil como principal característica. [...] Esse conjunto de leis, na medida em que foi criado de forma autônoma, refletiria os costumes dos mercadores e seria desvinculado das leis municipais e das jurisdições existentes. Ao mesmo tempo, não era produto de um só mercador ou de um só país; ao contrário, seria universal, já que compartilhado por uma comunidade mercantil transnacional e capaz de reger, sem maiores problemas, o comércio entre os povos através das diversas fronteiras. Essa mesma Lex Mercatoria representaria também uma nova ordem jurídica, livre do controle opressivo das leis e governos locais e é considerada até como a base legal do capitalismo”. (Costa, 2011, p. 14-17).



um ambiente sensível, anárquico⁵, no qual nem sempre os interesses das partes estão em absoluta consonância com os interesses do Estados e de suas respectivas ordens jurídicas, em que a diversidade de elementos conflitivos implica uma constante demanda por instrumentos de harmonização. Strenger explica:

Como ensina Bruno Oppetit, os contratos internacionais envolvem-se em uma atmosfera política e econômica, de maneira extremamente sensível às constantes mutações geradoras de conflitos e incertezas. Dir-se-á que as mutações políticas e econômicas ocorrem em todos os planos, de maneira que essa nota não distingue os contratos internacionais dos internos. A exatidão dessa observação colide, porém, com um plus, que é a complexidade envolvente das relações internacionais, levando, inevitavelmente, a enfrentar as repercussões dos sistemas e direitos diferenciados pela multiplicidade de elementos conflitantes, e, por conseguinte, exigentes de instrumentos harmonizadores não necessitados na esfera nacional (Strenger, 2003, p. 32).

Atuando em um ambiente sem poder regulador central, o grande fundamento dos contratos internacionais é a autonomia da vontade das partes. É possível que as partes, em razão desta autonomia, escolham qual será a lei aplicável ao contrato internacional. Para além disso, é possível que um mesmo instrumento contratual seja “fatiado”, e que diferentes aspectos e cláusulas de um mesmo contrato sejam submetidos a ordenamentos jurídicos distintos.

Em caso de força maior, é possível, ainda, que a relação contratual seja preservada através da cláusula de *hardship*, que consiste na adaptação do contrato às novas circunstâncias, para que evitar a rescisão contratual e preservar a relação econômica. Toda esta autonomia, no entanto, encontra óbice na Ordem Pública, e tal limitação tem vistas à manutenção do pacto contratual. Este óbice é tão patente que, ao encontrar-se em uma situação contratual desagradável, as partes comumente alegam que está havendo violação à ordem pública por parte do outro contraente.

A ordem pública, a grosso modo, compreende princípios que não podem ser afastados. Todavia, o entendimento é de que a ordem pública sofre modificações de acordo com o tempo e o espaço. Por exemplo, hoje, a bi/poligamia é inadmissível pela ordem pública brasileira. Outrora, o divórcio também era, mas hoje não é mais.

Embora o conceito de ordem pública possa variar conforme a cultura de cada ordenamento

⁵ “O termo “anárquico”, aqui empregado, não possui o sentido de negativa da existência da civilização internacional, mas faz referência à ausência de um poder estabilizador da política internacional, em contraposição ao que ocorre no cenário interno. Robert Axelrod e Robert O. Keohane “Anarquia também precisa ser definida claramente. Utilizado nesse texto, o termo faz referência à ausência de um governo comum na política mundial, e não à negativa de que uma sociedade internacional – ainda que fragmentada – exista.” (tradução livre). “*Anarchy also needs to be defined clearly. As used here, the term refers to a lack of common government in world politics, not to a denial that in the international Society – albeit a fragmented one – exists.*” (Axelrod; Keohane, 1985, p. 226)



jurídico, quando se fala em ordem pública, aqui, faz-se referência à ordem pública internacional, que é mais possível de ser alcançada na área comercial do que em outras áreas, em razão da existência da *Lex Mercatoria* e da necessidade de se comercializar em um mundo interdependente, apesar de diferenças culturais.

Em razão dessa necessidade, as organizações internacionais assumem um papel de fontes produtoras do direito do comércio internacional, num processo de harmonização normativa. Exemplo disso é a lei modelo da UNCITRAL sobre contratos internacionais de comércio.

Apesar de ser, literalmente, um instituto proveniente da Antiguidade, a presença da *Lex Mercatoria* está a cada dia mais evidente nos contratos internacionais. Nesses instrumentos, é comum encontrarmos princípios e preceitos da *Lex Mercatoria*. Um grande exemplo é a lei nacional de arbitragem, conforme mencionado acima. Embora a *Lex Mercatoria* seja *soft law*, uma vez incorporados os seus preceitos nos contratos internacionais de comércio, torna-se, efetivamente, lei, em razão do *pacta sunt servanda*.

Outro ponto é que, quando se fala em na busca pela unificação da ordem pública internacional⁶, fala-se em harmonização do direito. Melhor ainda, fala-se em harmonização de preceitos do direito. A unificação completa seria praticamente impossível, pois demandaria interferência na soberania dos Estados Nacionais e acabaria com a diversidade legislativa. A intenção da harmonização é meramente viabilizar o comércio entre os povos, e minimizar as diferenças e lacunas existentes entre os ordenamentos jurídicos, principalmente entre ordenamentos de *civil law* e de *common law*. O que se busca, na realidade, é uma harmonização de aspectos do direito – falando-se aqui em direito do comércio⁷.

Essa harmonização, tendência dos contratos internacionais, é buscada através da *Lex Mercatoria*, e da produção normativa de organizações internacionais como UNCITRAL, o UNIDROIT e a OCDE. Os contratos internacionais trabalham muito com os usos e costumes do direito internacional. A convenção de compra e venda de Genebra é um outro exemplo de positivação da *Lex Mercatoria*.

Tais usos e costumes, todavia, embora permaneçam essencialmente os mesmos, podem sofrer algumas modificações conforme o contexto histórico e o avanço da tecnologia. É o caso,

⁶ A ordem pública não é um conceito uniforme, variando conforme o tempo, a localização geográfica e a cultura em questão. Todavia, para viabilizar a construção de uma comunidade internacional de nações, busca-se harmonizar este conceito.

⁷ A harmonização de alguns ramos do direito é impossível, como é o caso, por exemplo, do direito de família, pois há uma grande influência cultural. Isto, no entanto, não se verifica no ramo do comércio internacional. Quando se fala em sociedade global, se refere a uma sociedade global econômica, e não cultural (isto é, sem interferência de questões culturais e de família).



por exemplo, dos *smart contracts*, da aceitação de bitcoins como pagamento etc. Deve-se ter em mente, todavia que, tendo em vista que o direito regula fatos sociais e que a sociedade está em constante mutação, a mutabilidade é inerente ao direito. No entanto, apesar de toda esta mutação dos contratos internacionais, a regulação sempre cai na *Lex Mercatoria*.

Frise-se, ainda, que, em razão da constante integração da economia, o contrato internacional está sujeito a conflitos em relação à determinação do direito aplicável.

A atividade comercial transcende as fronteiras internacionais e acarreta a interdependência econômica; esse fenômeno percebe-se não somente nos países em que predomina o sistema de economia de consumo, como também nos de economia planificada. Matérias-primas, componentes e produtos são importados de forma intermitente, e simultaneamente são exportados equipamentos, máquinas e mesmo mão-de-obra [...] (Strenger, 2003, p. 33)

O objeto clássico do Direito Internacional Privado é lidar com conflitos sobre a escolha da lei aplicável às transações internacionais⁸. Quando todas as partes cumprem as obrigações pactuadas, não há necessidade de se demandar em qualquer ordenamento que seja: tudo funciona bem. Todavia, se o contrato é descumprido ou mal executado, qual será a lei aplicável a ele?⁹ A este tipo de controvérsia, cabe ao Direito Internacional Privado solucionar.

Como dito, nos contratos internacionais consagra-se a escolha da lei aplicável (se lei interna, lei estrangeira, ou até lei internacional) através da autonomia da vontade das partes. Trata-se de uma característica especial e própria dos contratos internacionais, que não se observa em contratos internos. Todavia, a autonomia da vontade, por si só, enfrenta dificuldades em determinar esta aplicabilidade, pois encontra limitação na ordem pública¹⁰. Obrigatoriamente, deve haver um elemento de conexão entre o contrato e o ordenamento jurídico escolhido, para que a norma jurídica possa gerar seus efeitos. Maristela Basso esclarece:

Do ponto de vista lógico-formal, as normas jurídicas, em geral, encerram dois elementos: (i) hipótese de incidência + (ii) consequência jurídica. Exame mais acurado revela que, materialmente, as normas de direito internacional privado apresentam ainda outro elemento que faz a ligação entre o primeiro (i) e o segundo (ii), que é o chamado *elemento de conexão* [...]. O elemento de conexão (ex.: domicílio, lugar da constituição da obrigação, lugar da situação do bem etc.), na estrutura formal da norma, se situa entre a previsão da hipótese de incidência (da

⁸ “[...] O objeto principal da disciplina é aquele da determinação do direito aplicável aos casos mistos ou multinacionais de caráter privado, isto é, envolvendo elementos de estranheidade ou estrangeiros”. (Basso, 2020, p. 15).

⁹ “Do ponto de vista da lei aplicável aos efeitos contratuais, a diferença [entre contratos internos e internacionais] é evidente. Enquanto no primeiro caso (âmbito interno) o Direito Interno regulará todos os processos relativos à formação e consequências do negócio jurídico, na segunda hipótese (âmbito internacional) existe a possibilidade de que diversas legislações pretendam exercer controle, tal como a lei nacional das partes contratantes, a lei do domicílio, da lei de celebração do contrato, a lei de sua execução etc.” (Strenger, 2003 p. 33-34).

¹⁰ “[...] a ordem pública é um dos mais fortes pilares de sustentação do direito internacional privado, na medida em que pode conter/deter/impedir a aplicação do direito estrangeiro mesmo quando a norma de solução de conflito de leis manda aplicá-lo” (Basso, 2020, p. 216).



matéria jurídica) e a consequência (indicação do direito a ser aplicado). O elemento de conexão, portanto, liga/conecta/vincula as duas partes da norma de direito internacional privado, ou seja, faz a conexão entre uma categoria/matéria jurídica e uma ordem jurídica/país – de onde sairá o direito a ser aplicado (Basso, 2020, p. 155-156).

Conforme será explicado no tópico seguinte, a tributação constitui um custo de transação capaz, por si só, de influenciar a tomada de decisão dos agentes econômicos relativamente à escolha da lei aplicável. Neste ponto, percebe-se uma intersecção entre os ramos do Direito Internacional Privado e do Direito Internacional Tributário: é possível que as partes busquem estabelecer elementos de conexão entre o contrato internacional e jurisdições de tributação favorecida, a fim de buscar uma economia de tributos, que constituem um considerável custo de transação.

3 TRIBUTAÇÃO COMO CUSTO DE TRANSAÇÃO NOS CONTRATOS INTERNACIONAIS

O Direito e a Economia possuem uma íntima relação. Quando se para com o intuito de refletir, percebe-se que o primeiro nasce para regular a segunda. Em outras palavras, as regras surgem para regular e proteger o patrimônio. Adotando-se uma perspectiva hobbesiana da Teoria do Contrato Social, no Estado de Natureza haveria uma guerra de todos contra todos, imperando a lei do mais forte¹¹. Neste cenário, se hoje o indivíduo é possuidor de algo, amanhã um indivíduo mais forte poderia privá-lo deste algo. O próprio Estado e, posteriormente, o sistema jurídico, nasceram para proteger o patrimônio e, além disso, regulá-lo, inicialmente para cobrar tributos sobre o patrimônio objeto da proteção.

O casamento do Direito com a Economia, portanto, é indissolúvel¹². Se esta máxima era verídica desde a Antiguidade, fazendo, inclusive, surgir os ordenamentos jurídicos e até um direito dissociado do Estado para regular a prática mercantil (*Lex Mercatoria*), ainda hoje esta afirmação permanece atual. O comércio internacional tomou novas formas com o avanço da tecnologia, e a facilitação da comunicação e dos transportes, e está cada vez mais dinâmico. A respeito, confirmam-se os esclarecimentos de Irineu Strenger e Marcelo César Guimarães, respectivamente:

A atividade comercial transcende as fronteiras internacionais e acarreta a interdependência econômica; esse fenômeno percebe-se não somente nos países

¹¹ “Portanto, se dois homens desejam a mesma coisa, ao mesmo tempo em que é impossível ela ser gozada por ambos, eles tornam-se inimigos. E no caminho para o seu fim (que é principalmente a sua própria conservação, e às vezes apenas o seu deleite) esforçam-se por se destruir ou subjugar um ao outro” (Hobbes, 2005, p. 75).

¹² Fala do professor Aurélio Agostinho da Bôaviagem, professor emérito da Faculdade de Direito do Recife, na disciplina de Contratos Internacionais de Comércio, ministrada no primeiro semestre de 2023 no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco – UFPE.



em que predomina o sistema de economia de consumo, como também nos de economia planificada. Matérias-primas, componentes e produtos são importados de forma intermitente, e simultaneamente são exportados equipamentos, máquinas e mesmo mão-de-obra. Esta corrente incessante de ingresso e saída de mercadorias e serviços tem que se plasmar em acordos e contratos que reciprocamente celebrem importadores e exportadores. Paulatinamente vai sendo tecida rede cada vez mais intrincada (Strenger, 2003, p. 34).

Nesse sentido, fala-se, hoje, do mundo como um local único (aldeia global), graças a um crescente processo de compressão do tempo e do espaço, provocado pelos avanços tecnológicos nas comunicações e transportes (Guimarães, 2017, p. 20).

Além de impulsionar o comércio internacional através da facilitação dos meios de comunicação e transportes, o avanço da tecnologia trouxe, ainda, o processo de digitalização do patrimônio, o que o tornou cada vez mais móvel, possibilitando a sua transferência através das fronteiras em questão de segundos, através da internet. Por esta razão, a presente fase, que se vive na contemporaneidade, já é conhecida como Economia Digital¹³.

Nesse contexto, as empresas transnacionais, principais atores do comércio internacional na atualidade, ou outras espécies de contribuinte, praticam manobras de evasão fiscal, transferindo ativos para países de tributação mais favorecida¹⁴. Esta prática gera uma grande queda na arrecadação tributária dos Estados Nacionais, que ficou conhecida como Erosão das Bases Tributáveis e Transferência Artificial de Lucros¹⁵.

A carga tributária, assim como outros fatores econômicos, impacta diretamente na realização dos negócios jurídicos. Como dito, o casamento da economia com o direito é indissociável, e não é por acaso que há um movimento, denominado *Law and Economics*¹⁶, que tem por objeto o estudo da relação entre estes dois ramos do conhecimento.

A tributação é, na realidade, um custo de transação que pesa sobre os contratos internacionais, podendo, por si só, influenciar a tomada de decisão dos agentes econômicos quando da realização do negócio jurídico. Paulo Caliendo explica:

A tributação pode ser entendida como um custo de transação em sentido restrito, na medida em que se constitui em um custo para a formalização de um negócio jurídico, assim, em uma operação em que a mercadoria custa 1.000 e o imposto

¹³ Não se pode deixar de atribuir especial ênfase na revolução ocasionada pelos avanços tecnológicos na telecomunicação. A noção tradicional segundo a qual, o consumo de serviços ocorrerá no local onde reside o prestador passa a não corresponder à realidade, no ambiente da economia digital. (Masuko, 2018, p. 230-231).

¹⁴ “A constante integração econômica e a diminuição de fronteiras num cenário de acelerado processo de globalização criaram oportunidades para a reestruturação de modelos operacionais em escala mundial, ou planejamentos tributários de natureza global – para referir à expressão de Michel Lennard – que, dentro dos limites legais, permite que os contribuintes possam transferir seus resultados a jurisdições com regras de tributação mais favoráveis, o que é facilitado pela intensa mobilidade do capital e dos meios de produção.” (Barreto; Takano, 2016, p. 990-994).

¹⁵ A OCDE protagoniza a regulação das relações tributárias internacionais e a produção de regras harmonizadoras para mitigar e prevenir a problemática, tendo elaborado um plano normativo neste sentido, o chamado Base Erosion and Profit Shifting – BEPS. Para mais informações, vide <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>.

¹⁶ “A análise econômica do Direito (Law and Economics) possui como características: (i) rejeição da autonomia do Direito perante a realidade social e econômica; ii) utilização de métodos de outras áreas do conhecimento, tais como economia e filosofia; iii) crítica à interpretação jurídica conforme precedentes ou o direito, sem referência ao contexto econômico e social”. (Silveira, 2009, p. 13)



incidente sobre a operação de circulação é de 10%, o custo adicional para a realização do negócio é 100, totalizando 1.100.

De outra parte, a tributação pode ser entendida também como sendo um custo de transação em sentido amplo, ou seja, conforme o teorema de Coase. Nesse caso, a tributação pode ser considerada um custo a ser verificado na utilização de mecanismos de mercado. As inseguranças decorrentes de um sistema tributário imperfeito e ineficiente implicam em maior incerteza na contratação e, portanto, em um custo de transação maior

[...] Igualmente, a tributação exerce uma influência fundamental na escolha dos arranjos contratuais.

Imagine-se, por exemplo, um empresário que venha a realizar a importação de um equipamento para a produção industrial: se ele não puder mensurar o custo tributário dessa operação ou para a utilização do mecanismo de mercado, o ônus fiscal será significativo.

A tributação deve ser tratada como um custo de transação (custo de utilização dos mecanismos de mercado) nas seguintes situações: i) insegurança jurídica; ii) sonegação; iii) burocracia fiscal; iv) incentivos fiscais e v) elevadas penalidades em matéria tributária (Silveira, 2009, p. 22-23).

Mais do que um fator que pode ser determinante sobre a realização ou não de um negócio jurídico internacional, a fuga da incidência tributária pode ser a motivação para a escolha do ordenamento jurídico ao qual se submeterá o contrato internacional de comércio, isto é, a escolha da lei aplicável.

Neste ponto, há uma intersecção entre o Direito Internacional Tributário e o Direito Internacional Privado, pois o objeto clássico do segundo é a disciplina sobre conflito de leis no espaço sobre relações jurídicas privadas. Conforme afirma Maristela Basso:

Sob a ótica privatística, o DIPr diz respeito ao conjunto de possíveis soluções para os casos de conflitos de leis oferecidas pelos ordenamentos nacionais às relações jurídicas de caráter privado que geram efeitos em mais de uma ordem jurídica ao mesmo tempo (Basso, 2020, p. 13)

Alberto Xavier, por sua vez, esclarece, ainda, que:

Não é também logicamente impossível admitir que, em certa comunidade de Estados, os conflitos tributários internacionais sejam resolvidos por normas que escolham uma lei estrangeira competente para disciplinar o crédito tributário e atribuí-lo a um desses Estados, em função de elementos de conexão uniformemente adotados por via de convenção multilateral ou de imposição de autoridade supra-estatal, como que se de um direito de conflitos ‘interterritoriais’ se tratasse.

Tudo isto vem a demonstrar que a radical diversidade de atitudes do Direito Internacional Privado e do Direito Público Internacional não tem a amplitude suficiente para lhes retirar a identidade de natureza: ou de *Direitos de Conflitos*, vocacionados para solucionar idêntico problema de fundo, referente ao âmbito de incidência das leis internas; ou de *Direitos da Competência Internacional*, vocacionados para solucionar idêntico problema de fundo, referente ao âmbito de eficácia das leis internas (Xaver, 1998, p. 11-12)

A fim de demonstrar, com ainda maior transparência, a relação de intersecção entre o Direito Internacional Tributário e o Direito Internacional Privado, acrescentar-se-á que todos os elementos constitutivos do contrato internacional estão vinculados à autonomia das partes, que está limitada pela ordem pública.



Um exemplo disso é que as partes não podem, por exemplo, firmar um negócio internacional que abuse da forma jurídica para obter uma economia tributária. Esta conduta é conceituada como elusão tributária, e é combatida pelas normas tributárias internas e internacionais. Confira-se a explicação de Gerd Willi Rothmann, citado por Caio Augusto Takano e Paulo Ayres Barreto:

Nesse passo, sustenta GERD WILLI ROTHMANN, que ‘fica claro que a elisão fiscal é economia lícita de tributos, sem o recurso a condutas ilícitas ou abusivas, tais como simulação, fraude à lei, abuso de direito e abuso das estruturas do direito, que caracterizam a elusão fiscal (Barreto; Takano, 2016, p. 1002)

Se um contrato internacional é feito de maneira apenas formal, sem substância econômica e com fins exclusivamente tributários, as partes cometem abuso de forma, e há violação da ordem pública através do contrato internacional. Este tipo de conduta é combatida através das doutrinas denominadas *Substance Over Form* e *Business Purpose Test*.

Em outras palavras, é possível que as partes contratantes alterem deliberadamente os elementos de conexão do contrato para, de acordo com as regras do Direito Internacional Privado, se sujeitar a um determinado ordenamento jurídico que possua tributação mais favorecida.

Tais doutrinas são regras gerais antielisivas que buscam aferir, para fins de qualificação de uma operação como planejamento tributário agressivo, se um negócio internacional realmente possui conteúdo econômico (Chand; Elliffe, 2020) ou se, do contrário, ocorreu apenas com fins de economia de tributos (Chand; Elliffe, 2020).

Não havendo substância econômica e, tendo a transação sido realizada apenas com o intuito fugir da tributação, se está diante de uma operação que pode ser considerada como *sham*, isto é, simulatória. Nascida de um emblemático caso julgado nos Estados Unidos, que ficou conhecido como Gregory vs. Helvering, a chamada Sham Doctrine implica na necessidade de se assegurar que o tratamento fiscal a transação comercial esteja vinculado à substância econômica da operação, e não à sua caracterização formal.¹⁷

Paulo Caliendo narra:

[...] o famoso caso Gregory vs. Helvering, que deu origem a duas importantes doutrinas tributárias nos Estados Unidos: a teoria do ‘propósito econômico do negócio’ (business purpose test), e da substância sobre a forma (substance over form). Nesse caso, Mrs. Evelyn Gregory era detentora da empresa United Mortgage Company (“United”), essa empresa por sua vez detinha ações em outra empresa de Mrs. Gregory, denominada Monitor Securities Corporation (“Monitor”), que detinha ativos (assets) que desejava vender. Se os vendesse ou transferisse

¹⁷ “As cortes americanas se sentiram livres para escrutinar uma transação, independentemente da sua adequação com o código tributário existente, para assegurar que fosse uma [transação] de substância; adequação não apenas com a linguagem do direito tributário, mas também com o seu espírito”. Tradução livre do trecho “*American courts felt free to scrutinize a transaction, regardless of its literal compliance with the taxing statute, in order to ensure that it was one of substance; compliant not only with the language of the tax law but also with its spirit.*” (Postlewaite, 2005, p. 141).



diretamente, contudo, sofreria uma incidência fiscal maior, sendo essa distribuição de dividendos tributada como rendimento normal (ordinary income). Dessa forma, Mrs. Gregory constituiu uma nova empresa (Averill Corporation) sendo a única sócia e com todos os ativos da empresa anterior; três dias depois, ela transferiu todas as Ações da Monitor detidas pela United para a Averill. Assim ela agora detinha 100% da Averill, que detinha as ações da Monitor. Finalmente, dissolveu a Averill, recebeu os ativos da Monitor como distribuição de lucros (liquidating dividend) e os vendeu.

Em virtude do fato de que a distribuição de ativos podia ser considerada uma forma de reorganização societária isenta (tax-free corporate reorganization under section 112 of the Revenue Act of 1928) e a distribuição de dividendos na liquidação da sociedade serem considerados rendimentos não-tributáveis (non-taxable dividends) não ocorreu a incidência de imposto de renda sobre os ganhos de capital.

[...]

A Suprema Corte entendeu que a operação era simulatória (sham) e, portanto, a distribuição de ativos realizadas sob a forma de dividendos em uma dissolução de sociedade (liquidating dividend) deveria ser tributada pelo imposto de renda (Silveira, 2009, p.50-51)

É possível perceber a semelhança de fundamento entre a *sham doctrine* e a doutrina *fraude à loi*. Esta última nasceu de um caso de Direito Internacional Privado julgado na França, em 1878, consistente na lide instaurada entre os príncipes de Bauffremont.

Jacob Dolinger narra que os príncipes estavam legalmente separados, pois, na época, não havia divórcio na França. A princesa de Bauffremont, nascida belga e francesa por casamento, se naturalizou alemã. Na Alemanha, havia uma província na qual os católicos legalmente separados eram considerados divorciados e, portanto, poderiam se casar novamente. Durante o mesmo ano de sua naturalização como alemã, a princesa de Bauffremont se casou com o príncipe romeno Bibesco.

Incomodado com a situação, o príncipe de Bauffremont pediu a anulação da naturalização de sua ex-esposa como alemã, bem como das núpcias que contraíra posteriormente. Sem a nacionalidade alemã, a princesa ainda seria considerada casada com seu primeiro esposo e, portanto, estaria impedida de contrair novas núpcias. A Corte francesa decidiu que a França era incompetente para apreciar a matéria da naturalização alemã e que, como consequência, o novo casamento não produziria efeitos no país. Consignou, ainda, que mesmo que o ex-casal estivesse de acordo sobre tais providências, a princesa não poderia se evadir da lei francesa através de uma naturalização (Dollinger, 2000).

Como dito, a partir deste caso, nasceu a doutrina “*fraude à loi*”, que, assim como a *sham doctrine*, atesta a possibilidade de afastar uma determinada forma jurídica, quando esta tenha sido utilizada exclusivamente com o fim de conseguir um tratamento jurídico mais favorável.

Dolinger explica:

A aplicação da lei indicada pelo conflito de normas de foro é recusada quando tal indicação resultar dos esforços de uma parte que deliberadamente altera o centro



de gravidade de uma relação jurídica do seu assento natural para outro, com o objetivo de evadir a lei normalmente aplicável e obter a proteção de outra jurisdição, em uma manobra que pode ser chamada de ‘legal shopping’ ou ‘law shopping’. O princípio é de que a fraude faz uma exceção a todas as regras (Dolinger, 2000, p. 243)

Aproximando-se do conceito de “*legal shopping*”, acima delineado por Dolinger, há ainda o chamado *Treaty Shopping*, que consiste na prática através do qual um contribuinte, que não teria acesso aos benefícios de um determinado tratado tributário, interpõe uma terceira pessoa em uma outra jurisdição para, através dela, se beneficiar do tratado fiscal (Chand; Elliffe, 2020).

Percebe-se, pois que a relação entre o Direito Internacional Privado e o Direito Internacional Tributário encontra um ponto de intersecção no que tange aos contratos internacionais de comércio, vez que a tributação pode interferir diretamente na realização ou não dos negócios internacionais, por constituir um relevante custo de transação e, além disso, os contratos internacionais, no ponto da autonomia da vontade das partes e da escolha da lei aplicável, podem ser utilizados como instrumento para alterar o elemento de conexão artificialmente, com o intuito de elusão fiscal.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A globalização e o avanço da tecnologia tornaram o comércio internacional cada vez mais efervescente. Os contratos internacionais são o instrumento de realização do comércio internacional, motivo pelo qual assumem grande importância nos dias atuais. Nesse contexto, o presente artigo analisou os contratos internacionais de comércio, suas características particulares, suas peculiaridades, limitações e problemáticas.

Tendo em vista que a carga tributária constitui um relevante custo sobre os contratos internacionais de comércio, a temática foi analisada pelo presente estudo à luz do *Law and Economics*, examinando a tributação como um custo de transação nos negócios internacionais.

Verificou-se a possibilidade de os agentes econômicos praticarem ou deixarem de praticar um negócio jurídico por motivos tributários, bem como a escolha da lei aplicável aos contratos internacionais como instrumento para práticas de elusão fiscal. A partir desta breve análise, conclui-se que o Direito Internacional Privado e o Direito Internacional Tributário se interseccionam quando se está diante da celebração de contratos internacionais de comércio.

REFERÊNCIAS

STRENGER, Irineu. **Contratos Internacionais de Comércio**. Imprensa: São Paulo, LTr, 2003.



AXELROD, Robert; KEOHANE, Robert O. **Archieving Cooperation Under Anarchy: Strategies and Institutions**. Cambridge University Press. 1985.

BRASIL. República Federativa do Brasil. **Lei nº 9.307/1996**. “Dispõe sobre a arbitragem”. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm. Acesso em: 11 jul. 2023.

COSTA, Cynara de Barros. **A verdadeira Lex Mercatoria**: o Direito além do Estado. Um estudo sobre as antigas e novas teorias da Lex Mercatoria. Faculdade de Direito do Recife, 2011.

BASSO, Maristela. **Curso de Direito Internacional Privado**. 6. ed. Editora Atlas. São Paulo, 2020.

HOBBS, Thomas. **Leviatã**. 1. ed. Editora Rideel: São Paulo, 2005.

GUIMARÃES, Marcelo César. **Cartéis Internacionais**: Desafios e Perspectivas para a Internacionalização do Direito da Concorrência. Faculdade de Direito do Recife, 2017.

MASUKO, Ana Clarissa. Direito Tributário Internacional. Elementos de Conexão no Comércio Exterior de Serviços e Intangíveis. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, 2018. p. 230-231.

BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. **Os desafios do planejamento tributário internacional na era pós-BEPS**. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Org.). XIII Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET. São Paulo: Noeses, 2016.

OECD. **What is BEPS?** Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>. Acesso em: 12 jul. 2022.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e análise econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2009. p. 13.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das operações internacionais**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

CHAND, Vikram; ELLIFFE, Craig. The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties in the Post – BEPS and Digitalized World. **Bulletin for International Taxation**. Apr./May, 2020.

DANON, Robert. J. The PPT in the Post-BEPS Tax Treaty Law: It is a GAAR but just a GAAR! **Bulletin for international taxation**. April/May 2020.

POSTLEWAITE, Philip F. "The Status of the Judicial Sham Doctrine in the United States," **Revenue Law Journal**, v. 15, n. 1, Article 8, 2005.

DOLINGER, Jacob. Evolution of Principles for Resolving Conflicts in the Fields Of Contracts and Torts. (Volume 283)". In: COLLECTED Courses of the Hague Academy of International Law. 2000.

WHEEGEL, S. Van. The improper use of Tax Treaties, p. 119 (Kluwer I. Intl. 1998). In: CHAND,



Vikram; ELLIFFE, Craig. The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties in the Post – BEPS and Digitalized World. **Bulletin for International Taxation**. Apr./May, 2020.

