

## A CISG COMO UMA POSSÍVEL SOLUÇÃO ÀS LACUNAS EXISTENTES NO ÂMBITO DA BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

Valeska Alves Araújo Silva<sup>1</sup>  
Natália Zomer Righetto<sup>2</sup>

### RESUMO

Este artigo estuda a bitributação existente entre os países que praticam relações comerciais, adentrando nos tratados internacionais celebrados com a finalidade de evitá-la, bem como seus respectivos defeitos. Objetiva verificar possibilidades para a redução do custo tributário nas relações comerciais, muitas vezes elevado em função do mal-uso de acordos internacionais que não se encaixam devidamente nas situações vivenciadas. Utiliza o método dedutivo de pensamento, tendo sua natureza qualitativa, com análise bibliográfica e documental. O artigo reconhece a Convenção de Viena das Nações Unidas para Compra e Venda Internacional de Mercadoria (CISG) como um possível método uniformizador desta problemática vivenciada pelo comércio exterior, dado sua grande aplicação atualmente e relevante força em sua área, através da criação de um modelo do tratado internacional para evitar a bitributação e a evasão fiscal a ser seguido entre os seus países signatários.

**Palavras-chave:** Bitributação. CISG. Comércio Internacional. Convenção de Viena das Nações Unidas para Compra e Venda Internacional de Mercadorias. Tratados Internacionais. Tributação Internacional.

### 1 INTRODUÇÃO

Os Estados nacionais são soberanos em seus poderes de governar, tributar e dispor as políticas que regerão uma sociedade. Durante muitos séculos, a soberania nacional manteve-se intacta e dominante, considerando que os países não celebravam muitos tipos de contratos entre eles, não influenciando, assim, uns nos domínios dos outros. Entretanto, com o desenvolvimento das tecnologias, meios de produção, comunicação, etc., o comércio entre indivíduos de países diferentes, bem como entre os próprios Entes Públicos, iniciou seu crescimento exponencial.

Inicialmente, as compras e vendas internacionais funcionaram através da imposição das partes mais fortes frente às mais fracas, ditando-lhes as regras aplicáveis no momento da negociação. Com o decorrer dos anos, e muita influência da aproximação tida pelos países após as Grandes Guerras, começaram questionamentos sobre a necessidade de

<sup>1</sup> Graduanda em Direito pela Universidade de Fortaleza – UNIFOR. e-mail: valeeskalves@gmail.com;

<sup>2</sup> Graduada em Direito pela Universidade do Sul de Santa Catarina – Unisul. Mestranda en Derecho Tributário Pela Universidad Católica Argentina – UCA. e-mail: natalia.righetto@gmail.com;

acordos justos, que resguardassem os direitos de todos envolvidos, a serem celebrados pelos interessados em manter relações internacionais. Após muitos estudos e desenvolvimentos, diversas Organizações Mundiais criaram órgãos de controle, os quais passaram a dispor sobre contratos e regulamentos específicos.

Dois dos grandes esforços muito úteis à segurança jurídica dos países que se empenham em promover o crescimento do comércio exterior são a Convenção de Viena das Nações Unidas para Compra e Venda Internacional (CISG) e os tratados internacionais para evitar a bitributação e a evasão fiscal. O primeiro deles, representa uma Convenção com diversos signatários que traça os liames mais cruciais às negociações, porém não abordou nenhuma questão tributária apta a evitar a bitributação nas transações comerciais feitas sob sua égide. Os tratados internacionais para evitar a bitributação, por sua vez, se pautam em modelos previamente escolhidos por cada um dos negociantes, ensejando a bitributação em função de divergências.

Consequência disto, este presente artigo trata do estudo da CISG como forma de substituição aos acordos internacionais para evitar a bitributação e a evasão fiscal, posto que já está presente no cotidiano de diversos países e representa, ainda, a possibilidade de um tratado universal e de iguais disposições para todos, analisando os conflitos existentes entre os atuais modelos e os benefícios trazidos pela substituição almejada.

O presente estudo se estrutura no método dedutivo de pensamento, possuindo sua natureza qualitativa e se vale através de técnica bibliográfica e documental através da análise de referências teóricas, livros, artigos, legislações e ensaios virtuais. Para tanto, o artigo foi dividido em tópicos, os quais seguem o raciocínio lógico introduzido pelo tema. Inicia-se pela análise da lacuna existente na CISG, passando por um estudo inicial sobre a Bitributação e, por fim, a junção dos dois principais assuntos são postos; para que, com isso, possa ser explanado as vantagens e desafios que serão estudados posteriormente.

## **2 OS PREJUÍZOS AO COMÉRCIO INTERNACIONAL DECORRENTES DA LACUNA RELACIONADA A BITRIBUTAÇÃO NA CISG**

A mais bem-sucedida lei uniforme no que diz respeito às compras e vendas mercantis internacionais se nomeia Convenção de Viena das Nações Unidas para Compra e Venda Internacional de Mercadorias – CISG, no acrônimo em inglês. As tratativas apresentadas na Lei Uniforme sobre a Venda Internacional de Mercadorias (LUVI) e a Lei Uniforme sobre a formação dos Contratos de Venda Internacional de Mercadorias (LUF), as quais tiveram uma singela aceitação e, conseqüentemente, obtiveram alcances limitados em

demasia, foram representadas com êxito com o advento da CISG, a qual possui o Instituto Internacional para a Unificação do Direito Privado (UNIDROIT) apadrinhando-a desde 1930, até a aprovação do seu texto convencional. (ARAÚJO, 2004, p. 138).

Por si só, a Convenção de Viena das Nações Unidas é quista como um sucesso pelo fato de possuir como signatários os Estados referentes a mais de 90% (noventa por cento) da economia mundial, tanto na esfera do *civillaw*, quanto *common law*. Mesmo que a sua ocorrência tenha acontecido em meados da Guerra Fria, a participação de tais países desenvolvidos e subdesenvolvidos, de várias crenças e costumes distintos, foi ativa, agraciando seu feito. A CISG, portanto, é vista como um exercício de direito comparado.

Por ser um instrumento de uniformização, a CISG é um tratado internacional que tem como objetivo a criação de um direito uniforme que envolve os contratos internacionais de compra e venda de mercadorias e, com isso, as partes do contrato relacionadas a países signatários têm como opção usar tais regras que já trazem consigo uma redução dos custos associados ao planejamento, monitoramento e integração dos agentes contratuais. A própria Convenção tratou de se autodefinir em seu artigo 3º:

São considerados de compra e venda os contratos de fornecimento de mercadorias a fabricar ou a produzir, a menos que o contraente que as encomende tenha de fornecer uma parte essencial dos elementos materiais necessários para o fabrico ou produção. (tradução nossa). (UNITED NATIONS, 1980).

Torna-se coerente este tipo de posição dada a indispensabilidade que as trocas mercantis internacionais têm de acontecerem em um ambiente normativo previsível, onde é possível que os contratantes firmem o instrumento de forma segura, com o intuito de diminuir os custos de transação e organizar as atividades de maneira efetiva. Na esfera internacional, a aplicação da CISG exerce um personagem indispensável a fim de que seja atestado a confiabilidade dos compromissos assumidos pelos contratantes econômicos.

Para tanto, a Convenção de Viena propicia para os contratantes inúmeros benefícios, de modo a possibilitar magnetismo econômico, outorgar estabilidade, previsibilidade e fomento à confiança recíproca dos agentes econômicos, pois estes saberão de antemão as regras as quais serão submetidos. (SCHWENZER; PEREIRA; TRIPODI, 2015, p. 532). Todavia, nota-se uma lacunadeixada pelos seus mais de 100 (cem) artigos, sendo essa falta de previsibilidade relativamente à possibilidade de uma dupla tributação internacional.

Para que se consiga um escape no que diz respeito à bitributação, existem, hoje, tratados e medidas internacionais para evitá-la ou, pelo menos, diminuí-la. No Brasil,

entretanto, de acordo com Ministério da Fazenda (2018), o acordo de tributação feito com a Alemanha está sem efeito.

Mesmo os tratados diversos em outros países que continuam em uso, enunciam quão falho pode vir a ser esse sistema, iniciando pela quantidade de acordos vigentes atualmente, os quais serão estudados com mais afinco posteriormente.

O resultado disso está no aumento da insegurança jurídica e, conseqüentemente, a diminuição das negociações comerciais internacionais. Quando há previsibilidade da norma, os processos decorrentes das transações comerciais frustradas tendem a ser diminuídos, visto que o resultado traz uma estruturação mais previsível. (DOLGANOVA; LORENZEN, 2008, p. 20).

Não à toa, a CISG representa o comércio internacional: é o ramo economicamente mais favorecido atualmente. Consta-se, inclusive, que o grande aumento na economia, seja mundial, seja no âmbito interno dos países mais importantes, sejam importadores ou exportadores, diz respeito a compra e venda internacional de mercadorias. A prática de investimento no estrangeiro beneficia países como o Brasil, e deve ser vista de forma estratégica, uma vez que eleva a exportação e produz maior inclinação à revolução dos empreendimentos, tornando-os mais produtivos.

Entretanto, a falta de esmero no que concerne à carência de um título sobre dupla tributação na Convenção de Viena de 1980 deixa, os referidos signatários economicamente importantes à mercê de uma falsa garantia quando há uma negociação internacional, visto que se torna ilógico uma proteção no respaldo que a CISG traz para seus países, que sequer adentre em um assunto que há muito traz inseguranças. Se existe um tratado internacional atual e com capacidade para tanto, que tenha a força de, deveras, uniformizar e promover tais seguranças, este tratado é a atual Convenção de Viena.

Por não depender de outros sistemas jurídicos para ser aplicada, e por tratar-se de um sistema autossuficiente e completo, surpreende o fato de que a CISG está dependente da jurisprudência ou de princípios gerais inspiradores – mesmo que estes princípios sejam diferentes do direito nacional – da Convenção de Viena para tal interpretação. A ideia de que sua omissão acerca da bitributação deverá ser abraçada pela jurisprudência é, justamente, inversamente proporcional ao conceito de uniformização.

Cientes de que não seria possível antever as inúmeras circunstâncias advindas de uma compra e venda internacional, os redatores da CISG predisseram uma solução subsidiária que é o recurso ao método de conflito de leis do direito internacional privado, isto é, se a Convenção de Viena não deliberar acerca do caso concreto, o magistrado deverá ter como

auxiliador a aplicação da lei nacional que mais tiver conhecimento para que a lide seja conduzida.

Mais uma vez, uma lacuna como essa mostra que a eficácia da uniformização almejada pelo presente instrumento consagrado poderá vir a não possuir êxito por consequências alheias tomadas, as quais deveriam estar abarcadas em seu texto. A bitributação, um estorvo já conhecido, possivelmente se mostrará como um grande infortúnio quando a CISG estiver cada vez mais presente nos dias dos operadores do direito, visto que a dupla tributação e sua consequente evasão fiscal será cada vez mais recorrente, e que, conseqüentemente, trará o peso da sua omissão.

### **3 BITRIBUTAÇÃO NA CONJUNTURA ATUAL DO COMÉRCIO INTERNACIONAL**

A bitributação foi claramente definida no relatório de 1977 emitido pelo Comitê dos Assuntos Fiscais da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, texto no qual foram determinadas as métricas necessárias à caracterização desta. A tradução de Vasconcellos (2016) traz:

O fenômeno da dupla tributação jurídica internacional pode definir-se de forma geral como o resultado da percepção de impostos similares em dois – ou mais – Estados sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponible e por idêntico período de tempo.

Como pontuado por Paulsen (2012, p. 84), a bitributação refere-se à imposição, por dois sobre um mesmo fato gerador, pois ambos os Estados se consideram credores em uma única relação tributária específica, criando, por derradeiro, um conflito de competência. Na seara internacional de comércio, este conflito tem sua natureza no interesse dos países nas relações privadas, onde estes não querem perder seus poderes tributários para outros Estados. Neste conflito, as más formulações de legislações, acordos e regras claras dão abertura à bitributação.

Ademais, a bitributação poderá ser positiva, quando dois ou mais Estados reivindicam seu direito de tributar um mesmo fato gerador, ou negativa, quando todos os Estados se abstêm de dado poder de tributar. Visando solucionar os problemas causados pela repetida tributação de um mesmo fato gerador, os países poderão estabelecer: *i*) medidas unilaterais, reguladas na legislação interna, e geralmente subdivididas entre isenções, créditos e imputações; ou *ii*) medidas bilaterais ou multilaterais, a depender da quantidade de signatários, celebradas mediante tratados internacionais que possuam o objetivo de combate à bitributação, frente ao proposto neste artigo, trabalhar-se-á com estas medidas.

### 3.1 Os Modelos de Tratados Internacionais para Evitar a Bitributação e a Evasão Fiscal

Conforme a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969), os acordos internacionais devem ser “[...] por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional [...]” e, neste âmbito, devem possuir como escopo a redução à evasão fiscal, combate à bie/ou pluritributação – a depender do número de signatários. Com a assinatura e ratificação, os Estados realizam concessões aos seus respectivos direitos de tributar e garantem, ainda, colaboração na persecução dos objetivos almejados.

Os supracitados tratados encaixam-se, na sua grande maioria, entre aqueles criados com base no modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) e aqueles baseados no modelo criado pela Organização Mundial das Nações Unidas (ONU). A primeira, aponta como saída para evitar a bitributação a renúncia de tributar do país que recebe o investimento estrangeiro e, por consequência, beneficia os países desenvolvidos. Em contraste, o modelo apresentado pela ONU sugere que a renúncia seja realizada pelo país desenvolvido, beneficiando o poder de tributar das nações receptoras do investimento.

Transcorre-se sobre as demais divergências relevantes ao estudo da bitributação. A OCDE (2018), em seu artigo 10, determina que os dividendos recebidos deverão ser tributados no Estado de residência do seu receptor, com a ressalva de possibilitar a tributação, também, no Estado de residência da empresa contratante, desde que se observe o mínimo de 5% (cinco por cento) quando o beneficiário for uma sociedade que detenha ao menos 25% (vinte e cinco por cento) do capital social e 15% (quinze por cento) nos outros casos.

A ONU, por sua vez, fez uma leve alteração nesse dispositivo. Em seu artigo 10 (UNITED NATIONS, 2018) prevê a mesma forma de tributação em relação ao modelo da OCDE, com a previsão de que limitação mínima e máxima deverá ser acordada entre as partes envolvidas nos tratados, deixando-as livres para determinar qual cenário mostra-se mais benéfico. Outra diferença é no valor de detenção do capital societário por uma sociedade para alcançar-se o limite de taxação, o qual, neste modelo, é de 10% (dez por cento).

No tangente à tributação dos juros, os modelos, novamente, apresentam diferenças. Muito embora os dois documentos entendam que a taxação deverá ser efetivada no país de residência do contribuinte e possuam o mesmo conceito para os juros. (ORGANISATION FOR ECONOMICCO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2018, UNITED NATIONS, 2018):

Rendimentos de crédito de quaisquer espécies, garantidas ou não por hipotecas, com ou sem direito a participação em lucros e, particularmente, rendimentos de títulos do governo ou debêntures, incluindo-se os prêmios e assessorios destes dois. As multas de mora decorrente dos atrasos em pagamentos não serão consideradas para os fins deste artigo. (tradução nossa).

Os documentos divergem quanto à fixação de um percentual para a sua aplicação. Enquanto a OCDE (2018) determina a possibilidade de taxação concomitante no país do Contratante no montante de 10% (dez por cento), a ONU (2018) impõe, novamente, que tal estipulação deverá ser de livre acordo entre as partes, respeitando suas situações e vontades. Isto mostra, novamente, o caráter mais flexível e adaptável do modelo apresentado pela ONU, no qual se busca a elaboração de um tratado justo e de acordo com as necessidades dos envolvidos, sem, para isto, causar uma insegurança jurídica, haja visto que as disposições já estarão dadas e necessitarão, apenas, ter seus montantes estipulados.

Um terceiro ponto de interessante análise diz respeito aos *royalties*, o critério, dentre esses supracitados, que apresenta maior dissonância. De início, convém apontar que a conceituação dada pela ONU se mostra mais completa. (UNITED NATIONS, 2018):

O termo *royalties*, para fins de uso neste artigo, compreenderá quaisquer pagamentos recebidos em contraprestação ao uso, ou direito de uso, *copyright*, de trabalhos literários, artísticos ou cinematográficos, ou fitas utilizadas para rádio e/ou televisão, qualquer patente, *trademark*, design ou modelo, plano, fórmula ou processo secreto, ou para o uso/direito de uso industrial, comercial ou científico, ou para informações industriais, comerciais ou científicas. (tradução nossa).

O modelo OCDE (2018) contempla que os *royalties* deverão sofrer a imposição tributária exclusivamente no Estado de residência do contribuinte, abrindo-se mão desta jurisdição apenas nas situações em que o fato gerador dos *royalties* esteja conectado intrinsecamente a uma atividade permanente estabelecida no segundo Estado Contratante. No mais, o documento ainda dispõe que as quantias superiores àquelas acordadas poderão ser tributadas de acordo com o consenso dos envolvidos.

A ONU (2018) entende que os *royalties* poderão ser tributados no Estado de residência de seu receptor, sem prejuízo da possível tributação no segundo Estado Contratante sem que se ultrapasse 10% (dez por cento) da receita bruta gerada. O documento prevê, também, que se abra mão desta jurisdição quando os *royalties* forem provenientes de atividade permanente estabelecida no segundo Estado Contratante, inclusive quando esta for atividade pessoal e autônoma – previsão inexistente no modelo da OCDE.

Tais diferenças levam ao inevitável cenário: a bitributação em função de discrepâncias acerca das definições e limites tributários entre modelos de acordos utilizados

pelos países que estão negociando quando se imagina uma relação comercial entre um Estado utilizador dos ditames da ONU e outro que opta pelo modelo OCDE.

### 3.2 Problemáticas Apresentadas pelo Modelo de Tratado Adotado pelo Brasil

O Brasil, em movimento contrário, utiliza-se de modelo próprio para tratados internacionais de bitributação e, nele, busca levantar resoluções para evitar a bitributação e a evasão fiscal. Na realidade, o que ocorre é o aumento do risco para os envolvidos na negociação, posto que as soluções tidas pelas normas brasileiras confrontam com àquelas utilizadas no resto do mundo – consequentemente, há dupla disposição sobre assuntos tributários relativos a uma mesma tratativa comercial, uma por parte do Brasil, outra por parte do segundo país envolvido.

O primeiro dos pontos frágeis nos acordos assinados pelo Brasil é a total ausência de menção às caracterizações de serviços técnicos essa lacuna impossibilita que ditos serviços prestados sejam classificados como assim sendo e, seguindo o fluxo da OCDE, tributados com base no lucro do prestador de serviços em seu país de origem. (ERNST & YOUNG SERVIÇOS TRIBUTÁRIOS, 2018). A solução tida pelo Brasil é o enquadramento dos serviços técnicos como *royalties* e determinando sua retenção na fonte pelo contratante dos serviços. Existe, porém, uma exceção surgida em análise ao acordo celebrado com a França, momento no qual a Receita Federal entendeu, em sua Solução de Consulta nº 153, de 2015, que os serviços técnicos deveriam ser tidos como lucros, haja vista a inexistência de equiparação à *royalties* no texto do acordo. (BRASIL, 2014).

Outra complicação é a discrepância de algumas alíquotas usadas no modelo de tratado brasileiro em comparativo ao da OCDE, como: juros tributados na fonte em 15% (quinze por cento) no modelo brasileiro vs. 10% na fonte pela OCDE, *royalties* em 15% (quinze por cento) na fonte vs. 0% (zero por cento) na fonte pela OCDE e a ausência de tributação na fonte dos dividendos no modelo brasileiro, prática realizada para incentivar investimentos e causou, apenas, redução da arrecadação vs. de 5% (cinco por cento) a 15% (quinze por cento) no modelo OCDE. (ERNST & YOUNG SERVIÇOS TRIBUTÁRIOS, 2018).

O modelo brasileiro segue os ditames da ONU no quesito tributação de outros rendimentos, causando tanto a tributação no país de fonte da receita, quanto no país de residência do contribuinte – enquanto a OCDE recomenda optar apenas por esta última forma. Ainda que não englobe uma grande fatia das rendas tributáveis, verifica-se uma incompatibilidade gritante frente ao modelo de tratado mais utilizado mundialmente.



Encerrando, a última das diversas políticas delicadas a ser elencada é a opção por utilização dos créditos de imposto fictício (*tax sparing*) e os créditos de imposto presumido (*matching credit*) nas negociações com países mais desenvolvidos. Essas práticas representam, resumidamente, na concessão de crédito tributário àqueles que investirem no Brasil para aproveitamento nos seus países de origem. Em teoria, estas disposições buscam fomentar o desenvolvimento, porém a prática apresenta entraves e questionamentos sobre a real eficácia dos dispositivos.

Além das problemáticas elencadas no tópico anterior, uma grande preocupação em relação ao tipo de tratado aqui estudado é a ausência da negociação de acordos bilaterais com nove dos principais importadores de produtos brasileiros, sendo eles: Alemanha, acordo denunciado e sem eficácia, Arábia Saudita, Austrália, Cingapura, Colômbia, Estados Unidos, Irã, Reino Unido e Uruguai. (BRASIL, 2016). Dentre esses, a motivação existente para a não assinatura de um tratado entre o Brasil e os Estados Unidos, segundo maior comprador parceiro comercial, já se demonstrou ser relacionada à cobrança tributária excessiva proveniente do modelo de acordo criado pelo Estado brasileiro. (GHELFI, 2017).

Por fim, depreende-se que o modelo brasileiro apresenta um grande risco a ensejar bitributação nas relações internacionais, posto que se aplicam alíquotas divergentes das comumente utilizadas, determina-se diferentes Estados competentes para o recebimento dos valores tributáveis, bem como utiliza-se de planos de creditação ineficazes. Todos estes pontos abordados demonstram a imprescindibilidade de utilização de algum meio uniforme para regulamentar as normas tributárias nas ditas relações comerciais, afastando-se, assim, a bitributação.

#### **4 A CISG E SEU PODER UNIFICADOR FRENTE À TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL**

Frente às inconsistências apresentadas nos modelos tradicionais de tratados internacionais para evitar a bitributação e a evasão fiscal, contempla-se uma saída que beneficie todas as partes envolvidas. Não se pode esperar que na negociação entre Nações de diferentes portes, desenvolvidas e em desenvolvimento, exista paridade de forças e poder de barganha, razão pela qual não é prudente deixar com que umas imponham seus modelos de documento às outras.

A CISG está presente nas relações comerciais efetivadas por diferentes Estados, dando amparo nas negociações tratadas entre eles. Em função disso, a Convenção se mostra como uma boa saída para as divergências criadas na utilização de modelos base diversos, seja

da OCDE, ONU, ou aqueles desenvolvidos internamente em cada um dos países, visto que possui a capacidade de reunir uma grande parte dos Estados sob seu manto de aplicação. Para tanto, vislumbra-se a inserção de regulamentação acerca da bitributação nas relações comerciais internacionais dentro do texto já existente desta Convenção.

#### **4.1 As Vantagens da Utilização de uma Norma como Direito Uniformizado**

A divergência entre os dispostos nos modelos de tratados fornecidos pela OCDE e ONU, bem como entre os modelos próprios de acordos internacionais criados por alguns países, como é o caso do Brasil, podem ensejar a bitributação em função dos dissensos existentes nos textos propostos. Para evitar tal cenário, faz-se imprescindível que os Estados cheguem a um consenso acerca de uma única e idêntica legislação a ser aplicável no momento das trocas comerciais, deixando para trás todos e quaisquer tipos de riscos e/ou conflitos apresentados.

Atualmente, o procedimento enfrentado para a celebração de um acordo internacional nesta área depende de anuência entre os Presidentes sobre as tratativas, cláusulas e pormenores, ensejando uma imensa diligência de todos. Posteriormente, necessita-se elaborar o texto integral do acordo, encaminhá-lo para a ratificação do Congresso Nacional, o qual dependerá de pauta, tempo, recursos e interesses políticos, e, por fim, estará sujeito à criação de Decreto Presidencial para efetivação. Este é o trâmite previsto na Constituição Federal, em seu artigo 49, inciso I, o qual deverá, impreterivelmente, ser realizado a cada intento de mitigar a bitributação com algum dos Estados soberanos. (BRASIL, 1988). A complexidade e demora, evidentes neste procedimento, pode ser observada na morosidade enfrentada pelas negociações entre Brasil e Paraguai a fim de evitar a bitributação entre os países, iniciadas em 2000 e ainda aguardando o Decreto Presidencial. (BRASIL, 2003).

Em contraponto, existindo uma Convenção que traga as disposições necessárias para evitar-se a bitributação em relações comerciais, cada país poderá tornar-se signatário desta e, conseqüentemente, realizar negociações comerciais seguras com todos os outros Estados também signatários. Neste cenário, não se faz necessária a criação de diversos acordos, posto que uma única Convenção substituirá a existência de todos eles, de forma mais segura e célere – porquanto todas as disposições serão de conhecimento prévio dos interessados e uma só assinatura aproveitará para tantas negociações quantas forem possíveis.

#### **4.2 A CISG como Tratado Uniformizador do Comércio Internacional e a Ampliação ao Campo da Bitributação**

O fato de a população mundial estar com as relações cada vez mais próximas não concede que seja admissível que uma divergência de leis e jurisdições sejam solucionadas em cada Estado sem que seja observado o que está sendo decidido no outro – aliás, se assim for, as relações internacionais seriam as maiores sacrificadas. É de imensa importância, além da unificação das regras de conflitos de leis, a procura por uma concordância em relação às regras que governam uma estabelecida relação jurídica.

Aliás, ninguém pode ignorar o fato de aquela concepção tradicional e nacionalista de direito internacional, pela qual o Estado seria o único competente para dirimir conflitos decorrentes de relações plurinacionais, seja no âmbito do direito contratual, seja na esfera da família, há muito foi substituída por outra, onde as fontes do direito internacional são ampliadas. (FRADERA; MOSER, 2011, p. 6).

A Convenção de Viena torna-se coerente e justa como resultado da forma participativa a qual foi executada. Não existiram interesses apadrinhados, de forma que quaisquer Estados que optarem pela adesão dessa não serão prejudicados. Os ideais, tanto no que diz respeito à coerência, quanto à sua imparcialidade, foram acompanhados desde a sua composição, bem como consagrados na definição de suas regras.

Ainda, deve ser evidenciado que a Convenção foi especialmente estruturada para a regulação de compra e venda internacional de mercadorias, contendo regras mais específicas e adequadas que quaisquer preceitos nacionais internos. (FONSECA, 1998). Destarte, se promove a segurança jurídica em matéria de compra e venda internacional, princípio esse que é concretizado com a certeza e previsibilidade da legislação aplicável aos contratos. (VIEIRA; SILVA; LEÃO, 2007).

Em um sentido econômico, o contrato, além de fomentar as trocas econômicas, reduz os custos e os riscos. (GLITZ; GOMES, 2013, p. 10). Parece óbvia a definição de responsabilidade, ou seja, seria de imensa importância a viabilidade de requerer o adimplemento da noção de gestão de riscos, manutenção de estabilidade e o empenho na consecução dos objetos contratuais. Ademais, se trata de incentivo e, sendo assim, um jogo de eficiência. Portanto, com o intuito de que suas partes definam de forma limpa e coerente as responsabilidades, um contrato permite a transferência de riscos, o que permite ganho de eficiência. (GLITZ; GOMES, 2013, p. 10).

Ademais, a simplificação da diversidade de regras nacionais potencialmente aplicáveis aos contratos de compra e venda internacional de mercadorias traz como

consequência a redução de custos das operações, sendo mais um argumento em favor da adesão que provém, inclusive, da estabilidade que a Convenção oferece. (KNIEPER, 2005).

Os países operantes e as trocas mercantis estipuladas na esfera internacional entre estes se tornaram otimizadas a partir do processo de integração econômica, o qual se traduz precisamente na supressão gradual das barreiras físicas e virtuais frequentemente devidas quando se é tratado o comércio entre países. Assim, é válido que seja analisado o aperfeiçoamento das relações entre os Estados soberanos como consequência da decisão política que, estipulada em um suporte econômico e formalizada por uma construção jurídica, possibilita a ocorrência do processo de integração em análise.

A unificação tributária no âmbito das trocas mercantis possui como característica essencial o aniquilamento dos obstáculos e dos elementos de discriminação fiscal, o que possibilita maior liberdade de movimentação de bens e de serviços nesse contexto. Essa unificação não procura apenas a redução de barreira e entaves à discriminação fiscal, como, inclusive, a adaptação da tributação direta e indireta às imposições das trocas mercantis internacionais. A indispensabilidade de estipular limites para a competência tributária dos Estados na esfera do comércio internacional não se é argumentada na contrariedade à ordem jurídica vigente, mas nas decorrências nocivas à economia dos numerosos países.

O progresso do comércio e dos investimentos torna substancial a tributação das operações transnacionais de compartilhamento de riquezas. Nesse sentido, se ergueu ao lugar de realce o princípio do *world-wide-income*, o qual introduz a arguição dos rendimentos em base universais, sucedendo o concurso de pretensões impositivas.

O episódio da bitributação sobre uma mesma substância econômica tem por argumento o autêntico exercício das soberanias fiscais nas demarcações pautadas pelos elementos de conexão das normas tributárias. Com isso, a soberania apenas pode ser executada a partir de um elemento de conexão, e a dupla tributação é um resultado da superioridade de dois ou mais Estados sobre as coisas e pessoas que estão em seu território ou possuam com ele quaisquer elementos de conexão. (LEONARDOS, 2011, p. 17).

É de largo interesse que as políticas tributárias dos países tenham a ocorrência da dupla tributação sempre em consideração, com o propósito de determinar normas para que diminuam os riscos gerados por esta, sem que seja perdido a função realizada pela política fiscal como dispositivo de política econômica, tampouco os objetivos essenciais do dirigismo econômico constitucional. A CISG, hoje, é vista como a forma de uniformização mais próxima de atingir o objetivo de uniformizar e amenizar os efeitos prejudiciais da bitributação, por ser o tratado internacional de maior aceitação e que busca, genuinamente, a

consequência de adequação internacional de suas normas em uma só interpretação. Resta ser analisado, todavia, a adequação dessas referidas políticas fiscais.

O desenlace do processo de integração econômica do mercado universal subordina-se, precipuamente, do acatamento aos princípios do Direito Internacional, sendo estes substituídos no seu âmbito de apreço nos países signatários pela CISG, a qual assume o controle no que concerne à referida integração econômica, mas não indaga, entretanto, a dupla tributação internacional, trazendo uma errônea noção de total uniformização no âmbito mercantil e pairando, com isso, os problemas trazidos pela bitributação desde tempos remotos, os quais poderiam dispor de artigos apreciando-os e harmonizando-os dentro deste mesmo instrumento.

O fato de o mencionado processo de integração econômica depender de tais princípios torna tal êxito substancialmente econômico, haja vista que é impossível uma busca de harmonia e uniformização acerca da dupla tributação no âmbito do Direito Internacional apoiando-se na situação atual de inúmeros tratados e acordos estabelecidos nesse sentido, comprovando, assim, o fracasso da uniformização. Em contrapartida, os países signatários da Convenção de Viena de 1980 têm usufruído cada vez mais de trocas mercantis justas e adequadas para ambos os lados da porta, mas o passo atrás em relação a bitributação ainda consta à mesa. A união dessas duas forças aumentaria, cada vez mais, os benefícios trazidos pelos comércios internacionais.

Destarte, o comércio internacional livre e de desenvolvimento igualitário, cânones do atual modelo de integração econômica, devem reverenciar a uniformização, sendo específico o regimento de normas e regras de apenas um instrumento para todos os Estados, respeitando as peculiaridades de cada sistema, tendo-se por efetiva a imposição dos tributos cujo objetivo seja a instigação ao crescimento do mercado internacional, tornando-o, com isso, competente de forma equilibrada.

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A controvérsia levantada acerca das problemáticas existentes nos atuais modelos de tratados internacionais para evitar a bitributação e a evasão fiscal não pode ser deixada sem resposta, posto que a elevação das cargas tributárias em operações comerciais tende a inviabilizar tais negociações ou, quando não for este o desfecho, ao menos, causará prejuízos financeiros às partes envolvidas.

Conforme levantado, as soluções atuais não se mostram eficientes para dirimir as controvérsias existentes, seja pela inexistência de dispositivos capazes de extinguir conflitos,

pela discrepância nos entendimentos de Estados negociantes ou, então, pela imposição do mais forte, deixando a outra parte sem amparo para defender-se e alcançar os objetivos pretendidos.

Ademais, é de extrema importância pesar a relevância da uniformização das regras relacionadas à tributação internacional, visando evitar que tais conflitos necessitem ser realizados em tribunais de diferentes Nações, correndo o risco da mercê do Judiciário e o posicionamento de seus juízes acerca das possíveis interpretações a serem dadas aos documentos.

Por conseguinte, aponta-se que a CISG, atualmente, apresenta diversos signatários que se obrigam a cumprir com suas estipulações quando realizam operações comerciais entre Nações e sua aplicação vem, até então, mostrando-se digna de méritos. Entretanto, seu texto pecou ao excluir de apreciação as questões tributárias tidas como consequência das ditas operações. Pugna-se, neste momento, por defender a necessária inclusão destas ao texto da Convenção.

Dessa forma, a Convenção seria capaz de impor ditames iguais, uniformes, acerca do tema à integralidade de seus signatários, os quais se somam em quase metade de todos os países existentes ao redor do planeta. Assim, automaticamente, permitiria a negociação entre Nações que, atualmente, sequer possuem tratados internacionais sobre o tema. Um possível beneficiado seria o Brasil, que conta com 34 (trinta e quatro) acordos para evitar a bitributação celebrados, nos quais não estão inseridas grandes potências e importadores, e chegaria ao patamar de 89 (oitenta e nove), acaso os regramentos se dessem no escopo da CISG.

Por derradeiro, se conclui que a Convenção de Viena das Nações Unidas para Compra e Venda Internacional de Mercadorias se apresenta como a resposta ideal aos problemas vivenciados pelos Estados no quesito bitributação, posto tratar do comércio exterior, estar em plena eficácia em diversos países e expandindo cada vez mais.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Nádia de. **Contratos Internacionais: autonomia da vontade, MERCOSUL e convenções internacionais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal.** 2018. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>>. Acesso em: 18 ago. 2018.

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Solução de Consulta nº 153.** 2014. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2014/SCCosit1532014.pdf>>. Acesso em: 18 ago. 2018.

BRASIL. GOVERNO DO BRASIL. **China lidera ranking de maiores compradores do Brasil. 2016.** Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2016/06/china-lidera-ranking-de-maiores-compradores-do-brasil>>. Acesso em: 18 ago. 2018.

DOLGANOVA, Iulia; LORENZEN, Marcelo Boff. **O Brasil e a adesão à Convenção de Viena de 1980 sobre compra e venda internacional de mercadorias.** 2008. Disponível em: <<http://www.cisg-brasil.net/doc/idolganova1.pdf>>. Acesso em: 16dez. 2018.

ERNST & YOUNG SERVIÇOS TRIBUTÁRIOS. **Análise da Rede Brasileira de Acordos de Dupla Tributação: Razões e recomendações para seu aprimoramento e ampliação.** Disponível em: <[http://www.fiemt.com.br/arquivos/2142\\_adt\\_-\\_analise\\_de\\_rede\\_brasileira\\_de\\_acordos\\_de\\_dupla\\_tributacao\\_web.pdf](http://www.fiemt.com.br/arquivos/2142_adt_-_analise_de_rede_brasileira_de_acordos_de_dupla_tributacao_web.pdf)>. Acesso em: 13 ago. 2018.

FONSECA, Patrícia Galindo da. O Brasil perante uma nova perspectiva de Direito Mercantil Internacional. **RevistaForense**, Rio de Janeiro, v. 341, n. 8, p.193-211, abr. 1998.

FRADERA, Vera Jacob de; MOSER, Luiz Gustavo Meira. **A compra e venda internacional de mercadorias: estudo sobre a Convenção de Viena de 1980.** São Paulo: Atlas, 2011.

GHELFI, Renato. **Faltam acordos contra a bitributação com 7 dos principais importadores.** 2017. Disponível em: <<http://www.fenacon.org.br/noticias/faltam-acordos-contr-a-bitributacao-com-7-dos-principais-importadores-2355/>>. Acesso em: 18 dez. 2018.

GLITZ, Frederico E. Z.; GOMES, Rhodrigo Deda. Transferência do risco, Convenção de Viena (CISG) e análise econômica do direito contratual: breves ponderações. **Revista de Direito Empresarial**, Florianópolis, v. 3, n.1, p.13-27, abr. 2013. Disponível em: <[http://www.fredericoglitz.adv.br/biblioteca\\_detalle/98/transferencia-do-risco--convencao-de-viena--cisg--e-analise-economica-do-direito-contratual-breves-ponderacoes](http://www.fredericoglitz.adv.br/biblioteca_detalle/98/transferencia-do-risco--convencao-de-viena--cisg--e-analise-economica-do-direito-contratual-breves-ponderacoes)>. Acesso em: 18 dez. 2018.

KNIEPER, Rolf. Celebrating Success by Accession to CISG. **Journal Of Law And Commerce**. Pittsburgh, p. 477-481. jun. 2005.

LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version**. 2017. Disponível em: <[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en)>. Acesso em: 13 ago. 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

SCHWENZER, Ingeborg; PEREIRA, Cesar A. Guimarães; TRIPODI, Leandro. **A CISG e o Brasil: Convenção das Nações Unidas para os Contratos de Compra e Venda Internacional de Mercadorias**. São Paulo: Marcial Pons, 2015.

UNITED NATIONS. **Model Double Taxation Convention: between Developed and Developing Countries**. 2011. Disponível em: <[http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_Update.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf)>. Acesso em: 20 ago. 2018.

UNITED NATIONS. **United Nations Convention on Contracts for the International Sales of Goods**. Viena. 1980. Disponível em: <<http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/sales/cisg/V1056997-CISG-e-book.pdf>>. Acesso em: 18 dez. 2018.

UNITED NATIONS. **Vienna Convention on the Law of Treaties**. Viena. 1969. Disponível em: <[https://treaties.un.org/doc/Treaties/1980/01/19800127%2000-52%20AM/Ch\\_XXIII\\_01.pdf](https://treaties.un.org/doc/Treaties/1980/01/19800127%2000-52%20AM/Ch_XXIII_01.pdf)>. Acesso em: 18 dez. 2018.

VASCONCELLOS, Roberto França de. Aspectos econômicos dos tratados internacionais em matéria tributária. *In: Direito tributário: Política Fiscal*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

VIEIRA, Iacyr de Aguiar; SILVA, Mileny A. Lacerda da; LEÃO, Alexandre Pereira. Direito uniforme sobre a Compra e Venda Internacional de Mercadorias: convergências e divergências em sua aplicação. **Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais**, São Paulo, v. 10, n. 35, p.141-161, jan. 2007.

## **CISG AS A POSSIBLE SOLUTION REGARDING THE EXISTING GAPS IN THE SCOPE OF INTERNATIONAL DOUBLE TAXATION**

### **ABSTRACT**

This article studies the double taxation between countries that maintain commercial relations, entering into international treaties



celebrated with the goal to avoid the double taxation and enumerating some of the existing flaws in its dispositions. It aims to verify alternatives to reduce the taxation cost within the commercial relations, often elevated due to the misuse of those treaties that are not suitable for the situations. It uses the deductive method of thought, having its qualitative nature, with bibliographical and documentary analysis. This article recognizes the United Nations Convention on Contracts for the International Sale of Goods (CISG) as a viable method to resolve and uniform these problems experienced in the international trade, in function of its worldwide enforcement, through the creation of a treaty model on double taxation and tax evasion, which ought to be obeyed by its signatory countries.

**Keywords:** Double Taxation. CISG. United Nations Convention on Contracts for the International Sale of Goods. International Treaties. International Taxation.