



PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS JURÍDICAS
FINANÇAS PÚBLICAS E DIREITO FISCAL

**DO PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL E SUA
RELAÇÃO COM A CONVENÇÃO LUSO-BRASILEIRA SOBRE DUPLA
TRIBUTAÇÃO**

Discente: Francisco Helder Alves do Nascimento

Docente: Professora Doutora GLORIA TEIXEIRA

Porto, 18 de dezembro de 2011

DO PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL E DA SUA RELAÇÃO COM A CONVENÇÃO LUSO-BRASILEIRA SOBRE DUPLA TRIBUTAÇÃO

Sumário: 1. Introdução. 2. Do princípio da transparência internacional e do combate à evasão fiscal. 3. Da Convenção destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento (Convenção Modelo da OCDE). 3.1. Incidência “*ratione personae*”; 3.2. Incidência “*ratione materiae*”; 3.3. Incidência “*ratione loci*”; 3.4. Incidência “*ratione temporis*”. 4. Do modo como a *Convenção* robusteceu o princípio da transparência. 5. Dos óbices à plena observância do princípio da transparência 5.1. Os paraísos fiscais (*tax-haven*) e os regimes tributários favorecidos; 5.2. As CFCs; 5.3. Preços de transferência; 5.4. Informalidade econômica. 6. Da Conclusão. 7. Bibliografia.

1. Introdução

O contexto econômico-financeiro do mundo no século XXI, borbulhante nos noticiosos de cada instante, já é historicamente marcante e deixará indeléveis cicatrizes e lições de difícil esquecimento: intempéries econômico-financeiras torrencialmente despejadas sobre vários países; dinamicidade de relações empresariais que não se podem deixar estagnar; busca de geração e superação de resultados, dentre outros fatores, constituem realidades que aguçam o interesse do Direito Fiscal, na mesma velocidade em que os rendimentos se transferem no globo, mudando ou não de mãos.

Importantes questões, de interesse do Direito Fiscal, exigem sempre adequado e aperfeiçoado tratamento jurídico: acirrada concorrência para atração de investimentos exteriores; mobilidade dos capitais voláteis; liberdade de deslocamento, especialmente em tempos de paz; efeitos econômicos da própria globalização; maior acessibilidade às informações e poder de decisão em relação ao consumo; sistemas mais eficientes de trafegabilidade internacional; descentralização e dispersão dos processos produtivos; comércio eletrônico em espiral ascendente; expansão empresarial; tecnologias do sistema bancário e meios de transferência de recursos; o conceito jurídico-econômico de estabelecimento estável etc. É essa a combinação que constitui a ribalta, na qual se desenrola a integração econômica, de extremada importância na internacionalização das relações nos mercados globalizados¹, especialmente pela inexorável conjugação de três pontos: geração de rendimentos (renda), tributação e combate à sonegação.

Não sem razão, a par do caleidoscópio de negócios e relações jurídicas internacionais, que imprimem forte substrato gerador de rendimentos, coexiste um cenário de *conflito positivo de tributação*². As atividades geradoras de rendimentos, sejam realizadas por pessoas físicas (pessoas singulares ou naturais) ou empresas, despertam a atenção acerca de qual Estado deve ser o beneficiário da arrecadação, constituindo-se, em determinados casos uma questão tormentosa a estudiosos, autoridades e contribuintes, especialmente em face do risco – sempre presente – de evasão fiscal. Nesse contexto, a temática da jurisdição dos Estados e seus limites, surge como preliminar à discussão acerca da prevalência exatora.

Pareceu-nos oportuno, por isso, trazer à baila o tema da transparência fiscal, a nosso ver ainda com insuficiente e aprofundado prestígio doutrinário no Brasil, mas que ganha corpo e se apresenta cada vez mais como pedra angular do sistema tributário internacional, especialmente por que se vive o ápice de um irrefreável e sempre intenso fluxo de pessoas naturais e relações das sociedades empresárias³ (residentes ou não, para adiantar a terminologia empregada na *Convenção*). Na intenção de “degustar” uma pequena fatia de tão ampla temática incrustada nesse princípio,

¹ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 6ª. ed., Almedina, Coimbra, 2010, p. 101.

² AMATUCCI, Andre. *Trattati Internazionali in Materia Tributaria, Trattato di Diritto Tributario*, coordenação Andrea Amatucci, Cedam, Padova, 2001, pp 409ss

³ Relacionando os ordenamentos jurídicos brasileiro e português, temos que a pessoa é natural ou física. As pessoas jurídicas ou coletivas são as sociedades empresárias (Nota do autor).

ousamos focar os vínculos jurídico-fiscais entre Brasil e Portugal presentes na Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento. Sem pretender fazer retórica, históricos laços luso-brasileiros se acentuam no propósito natural da geração de rendimentos e produção da necessária riqueza, advindo oportuno embate contra a evasão fiscal.

É consagrado o entendimento dos estudiosos acerca da convivência de duas distintas ordens jurídicas: a nacional e a internacional (presume-se aceitável o entendimento comum de que o ordenamento jurídico interno é um desdobramento do princípio da autodeterminação dos povos, motivo pelo qual não carece maiores ilações no contexto do presente estudo⁴), sendo no âmbito externo que cada País, por meio dos tratados, estende os limites de sua jurisdição e se obriga a cumpri-la⁵. É precisamente a incidência de normas tributárias, no cenário internacional e em determinadas questões (fatos jurídicos delimitados e valorados sob o ponto de vista tributário), que se faz inapagável a pira do debate acerca da jurisdição (e seus limites), ancorada na soberania^{6e7}.

A simetria e/ou harmonização estrutural dos modelos tributários que se aproximam produz efeitos jurídicos que se projetam no cenário internacional e no ordenamento interno. Quase inevitavelmente, surge daí o fenômeno da dupla tributação (bitributação), pelo qual dois entes tributantes exigem o pagamento de tributo em relação ao mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador. Ser alvo de dupla tributação é tão repulsivo quanto seria o Estado “sofrer restrições” ao direito de fazê-lo, por causa de sigilos bancários nos paraísos fiscais⁸, o que tisona fortemente a transparência, erigida

⁴ Brasil e Portugal consagram o respeito ao princípio da autodeterminação dos povos, nos artigos 4º, inciso III (Constituição Brasileira) e art. 7º., 3 (Constituição Portuguesa), no contexto das relações internacionais. Ver DALLARI, Pedro, *Constituição e Relações Exteriores*, 1ª ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2002, pp 163ss.

⁵ Acerca do enquadramento jurídico-constitucional das normas de Direito Internacional e dos tratados como fontes do direito na União Europeia, ver JJ. Gomes Canotilho, pp. 823ss

⁶ O tema da soberania, para fins desse trabalho, não carece de aprofundamento nesse trabalho. Contudo, a quem desejar aprofundar o assunto, na perspectiva das doutrinas clássicas de sua sustentação, há interessantes estudos a respeito. No Brasil, sugerimos a leitura das obras de Paulo Bonavides (capítulo 9) de sua *Ciência Política*; José Afonso da Silva (Curso de Direito Constitucional Positivo); Dalmo de Abreu Dallari (Elementos de Teoria Geral do Estado); Darcy Azambuja (Teoria Geral do Estado).

⁷ SHOUEI, Luís Eduardo, *Direito Tributário*, Ed. Saraiva, São Paulo, 2011, pp. 94-95.

⁸ Por ocasião da Reunião do G-20 em Londres (2009), foi externada uma grande preocupação com a necessidade de maior controle dos paraísos fiscais, vez que o sigilo do sistema bancário em certos lugares prejudica a arrecadação tributária de diversos países. Quase imediatamente, a OCDE divulgou uma lista dos países apontados como não colaborativos com o processo de combate à evasão fiscal, perseguida pela organização há alguns anos: Costa Rica, Malásia, Filipinas e Uruguai. Apenas cinco dias após, o Uruguai

a princípio tributário de vantajada e atual importância⁹. Nesse ambiente de necessária convivência dos Estados, os tratados sobre matéria tributária configuram, segundo SHOUERI “*um muro de contenção referente ao poder-dever dos legisladores internos de disciplinar questões que constem de tais tratados, normas de Direito Internacional que fixam os limites das jurisdições dos Estados contratantes*”¹⁰.

Acrescente-se a isso o fato de que é possível afirmar, com toda convicção, que há uma perceptível reação crescente contra a falta de clareza das normas invocáveis pelos sujeitos passivos da obrigação tributária (elemento de carência ou ainda ineficiente, à luz da transparência). Na mesma vertente, mister se faz que todos possam ter acesso prévio, em meio ao cipoal de normas tributárias, à legislação fiscal aplicável.

É, pois, significativo que Brasil e Portugal sejam firmatários de uma Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (Convenção Modelo da OCDE). No presente trabalho, denominaremos “*Convenção*” sempre que nos referirmos ao Tratado assinado entre os dois países. Adicionalmente, este notável instrumento jurídico derruba barreiras, outrora sempre presentes, quando em face da necessidade de troca de informações, relativas aos impostos por ela abrangidos, revestidas de sigilo (as “*informações*”), respeitantes aos lucros obtidos no seu território ou no exterior. A *Convenção* ressalva ainda o direito de troca de qualquer tipo de informações que os dois países acordem, tornando-se o principal marco regulatório da matéria sobre a qual nos debruçamos. A par do exposto, tem-se que o objetivo do presente trabalho é refletir acerca da incidência do princípio da transparência fiscal internacional, relacionando-a

decidiu aceitar adotar novas regras sobre transparência financeira e colaborar mais com autoridades estrangeiras que tentem reaver recursos suspeitos depositados no país e que, até então, eram protegidos por sua peculiar condição de paraíso fiscal. Por sua vez, Costa Rica, as Filipinas e a Malásia seguiram logo a mesma via de mudança com a adoção de novas políticas. Como consequência, a OCDE viu-se obrigada a retirar esses Estados de sua lista negra de paraísos fiscais resistentes na cooperação com autoridades internacionais. Fonte: Jornal Valor Econômico. Vide: <http://www.valor.com.br>, 02.04.2009, acesso 14.11.2011, 08h53min.

⁹ Nota do autor: Por ocasião da recente cimeira do G-20 (2011), o presidente francês Nicolas Sarkozy, cujo país preside a cúpula, proferiu declarações de banimento dos paraísos fiscais. (fonte: http://www.dn.pt/inicio/economia/interior.aspx?content_id=2101350). Curiosamente, em contraponto, há um livro de peculiar qualidade, do jornalista britânico Nicholas Shaxson, *Treasure Islands - Tax Heavens and the Men Who Stole the World* (Random House), que merece leitura, embora não seja um livro com preciso rigor técnico.

¹⁰ Op. cit, p. 96.

ao contexto da referida *Convenção*. Para tanto, seguiremos os seguintes passos: estabeleceremos a relação entre o princípio da transparência e o da prevenção da evasão fiscal; consideraremos ainda o fenômeno da dupla tributação internacional e a disciplina da Convenção luso-brasileira destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento (a “*Convenção*”) e sua prevalência no âmbito dos respectivos Estados. Por fim, destacaremos a relevância da *Convenção* em relação à observância ao princípio da transparência e, por ser cabível, procuraremos iluminar o tema dos óbices à plena observância do referido princípio. Instigados por esse palpitante assunto, propomo-nos a apresentar aspectos jurídico-positivos e jurisprudenciais relacionados ao tema, com o intento de melhor contextualizá-lo. É esse o nosso foco.

2. Do princípio da transparência internacional e do combate à evasão fiscal.

No nosso modesto entendimento, a transparência é um desses relevantes termos *soft* e que foi erigido a princípio descortinador de várias realidades¹¹. Sem pretender interpretação simplista, o vocábulo seduz pela noção intuitiva de seu sentido, pois como que “antecipa” o seu alcance nos contextos em que é anunciado, de modo a torná-los menos áridos, amoldando-se ao conteúdo no qual é inserida¹². No que mais de perto interessa ao cerne deste trabalho, apresenta-se menos suave, por sua vez, a implementação da necessária atualização de normas que dêem concretude aos mecanismos de transparência fiscal, especialmente por que o pagamento de impostos é um dever fundamental¹³. Efetivamente, o princípio fiscal da transparência se apresenta como critério hermenêutico das normas de caráter anti elisivo¹⁴. É oportuno referir que, em relação ao princípio fiscal da transparência, razoavelmente bem acolmatado no âmbito e em relação aos institutos jurídicos brasileiros e portugueses (direito interno), sem grandes contrastes, abordaremos o tema buscando sua relação com a *Convenção*.

¹¹ CARRAZA sustenta que o a lógica do enunciado do princípio jurídico da transparência é proeminente nos vários campos do direito, de forma a vincular o entendimento e aplicação das normas relacionadas inter-conectadas.” In CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito Constitucional tributário. 11 ed., Malheiros, São Paulo, 1998, p.30.

¹² TEIXEIRA, Glória e CARVALHO, Ana Sofia, Os 10 anos de investigação do CIJE: estudos jurídico-econômicos, Coimbra, 2010, AZEVEDO, Patrícia Anjos, p. 795.

¹³ NABAIS, José Casais, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Almedina, Coimbra, 2009.

¹⁴ Para aprofundamento acerca das normas antielisivas, ver ROLIM, João Dácio, Normas Antielisivas Tributárias, Dialética, S. Paulo, 2001.

A Professora GLÓRIA TEIXEIRA ensina que a necessidade de contínua observância do princípio da transparência objetiva estabelecer a coincidência fiscal das figuras do(s) sócio(s) e da sociedade, *sujeitando o sujeito passivo a um só nível de tributação*¹⁵. Nas mesmas águas, seguindo-lhe a linha de entendimento, JOÃO FRANCISCO BIANCO, para quem a transparência é um regime fiscal¹⁶ destinado a evitar seja ofuscada *a plena aplicação do regime de tributação da renda em bases universais*¹⁷. Não é sem propósito, pois, afirmar que princípio da transparência objetiva ainda afastar os abusos decorrentes de atos ou fatos jurídicos que, em verdade, se constituíram em meros artifícios de subtração total ou parcial da incidência tributária, em detrimento dos interesses dos Estados. Logo, no contexto, a transparência é um princípio voltado para o(s) Estado(s) e para os contribuintes, numa perspectiva internacional, a um só tempo, de modo a erigir a idéia de ética fiscal pública e privada¹⁸. A par desse mister, pode ser entendido ainda que o princípio da transparência fiscal é o regime de atividade tributária que impõe a clareza das normas fiscais, enseja simplicidade de sua aplicação¹⁹ e o melhor entendimento da legislação fiscal pelo contribuinte, especialmente quando em face de impugnações, reclamações e/ou recursos²⁰.

Na esteira da prevenção contra a evasão fiscal, o regime de transparência consagra uma verdadeira *opulência jurídica do Direito Tributário*, especialmente se o contemplarmos no texto da Carta Magna brasileira, por ser a Constituição, em todo o orbe, que mais *regrou as competências e limitações das pessoas políticas que convivem na Federação*.

¹⁵ TEIXEIRA, Glória, Manual de Direito Fiscal, 2ª. ed., Almedina, Coimbra, 2010, p 85.

¹⁶ A doutrina ora faz referência a “princípio” da transparência, ora a “regime” da transparência. Aquele é mais empregado nos estudos de origem brasileira e este termo é mais abundante nas fontes portuguesas, sem distinções aparentes de significado. Neste trabalho, serão empregados ambos os termos indistintamente, a traduzir a mesma idéia.

¹⁷ BIANCO, João Francisco, Transparência Fiscal Internacional, Dialética, São Paulo, 2007, p.21.

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da transparência fiscal. Publicação da Conferência pronunciada em 27.10.200 no XIV Congresso Brasileiro de Direito Tributário, promovido pelo IGA/IDEPE em São Paulo. Malheiros. São Paulo. *Revista de Direito Tributário*. v. 79. p. 9, apud NOGUEIRA, Roberto Walter Lima <http://jus.com.br/revista/texto/4467/valores-juridico-tributarios-implicitos-na-linguagem-do-texto-constitucional>, acesso em 14.11.2011, às 10h27min

¹⁹ Na perspectiva do autor, a simplicidade de que, no momento estamos tratando, não merece ser confundida com simplismo

²⁰ TEIXEIRA, Glória e CARVALHO, Ana Sofia, Os 10 anos de investigação do CIJE, AZEVEDO, Patrícia Anjos, op. cit, Coimbra, 2010, pp 795-796

A prevalência do mencionado princípio é um óbice a que sejam constituídas empresas no exterior com o fito de, na condição de interpostas, diferir ou impedir o pagamento de impostos. A transparência cristalizou-se, como um princípio que defluiu, portanto, da necessidade de enfrentar a problemática da evasão fiscal propiciadas por determinados modos de atuação e de estruturação de atividades societárias empresariais²¹, na perspectiva de que as soluções clássicas sobre o assunto já não eram mais adequadas nem suficientes²². Infere-se, pois, que as sociedades empresárias a que se volta o princípio da transparência são aquelas controladas no estrangeiro, internacionalmente conhecidas como “*Controlled Foreign Company*” – CFC. Em alguns países, o regime tributário das CFCs é conhecido como Regime da Transparência Fiscal Internacional²³. Possibilita ainda a troca de informações entre Estados, a teor do que estabelece a Convenção Modelo da OCDE, cuja estrutura é estampada na *Convenção*.

3. Da Convenção destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento (Convenção Modelo da OCDE)

Diferentemente de Portugal, o Brasil não é um Estado membro da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)²⁴. Apesar disso, a Convenção firmada com Portugal para evitar dupla tributação e combater a evasão fiscal segue o seu modelo²⁵, fazendo lembrar que ambos mantêm convenções, no mesmo

²¹ Não se olvide que a transparência é princípio aplicável também às pessoas físicas.

²² TEIXEIRA, Glória. Manual, op cit, p. 84.

²³ BIANCO, João Francisco, op cit. p. 20

²⁴ Nota do autor: Não obstante, em outubro de 2009, o Brasil aderiu, ao lado de quase uma centena de países, ao Fórum Mundial sobre Transparência e Troca de Informações, da OCDE. Ingressou em dois grupos da OCDE, embora ainda não seja um Estado Membro: Grupo Diretor (Steering Group), e o Grupo de Revisão entre Pares (Peer Review Group), o que permitirá o monitoramento de vários países. Tal fato possibilitará, adicionalmente, troca de informações mais céleres (especialmente com paraísos fiscais) e transparência nos regimes tributários, vez que o País somente admitia a quebra de sigilo em questões de natureza tributária mediante decisão judicial.

²⁵ É justo destacar que a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento não é necessariamente uma cópia *ipsis litteris* da Convenção Modelo da OCDE, embora nela seja baseada. A necessidade de uniformização e alinhamento tributário parte do interesse dos próprios Estados, a partir da realidade vivenciada e de uma proposição (*linha de orientação fiscal* e não um “imposição” da OCDE), a que aderiu o Brasil (Estado não-membro). Ver também: TEIXEIRA, Glória e CARVALHO, Ana Sofia, Os 10 anos de investigação do CIJE, AMORIM, José de Campos, op. cit, Coimbra, 2010, p. 468.

sentido, com outros Estados²⁶. O imperativo desta constatação é considerar a adoção dos Comentários e publicações da própria OCDE como critérios interpretativos de eventuais divergências ou dúvidas acerca do conteúdo dos tratados, evitando-se possíveis situações de conflitos.

A dificuldade maior enfrentada numa Convenção sobre dupla tributação é sempre tríplice: a) definir a competência de cada Estado; b) eleger as normas aplicáveis e c) estabelecer os próprios limites para evitar a tributação em duplicidade. A causa desta realidade é o natural apetite fiscal do respectivo Estado da residência e/ou da fonte²⁷. Neste campo, na *Convenção*, Brasil e Portugal avançaram significativamente, portanto.

Em linhas gerais, os tratados internacionais (a *Convenção* não é diferente) especificam regras de repartição (definem em qual dos dois Estados o imposto poderá ser pago) e apontam renúncias (indicação do País no qual ocorrerá a incidências do tributo).

O Professor PAULO CALIENDO²⁸ refere-se às normas destinadas a distribuir as competências entre os Países quando, em face de tratados bilaterais, tratam sobre as regras destinadas a afastar a dupla tributação sobre os seus sujeitos passivos da norma tributária (âmbito interno). Logo, os tratados servem para estabelecer a divisão e a auto-limitação de competências fiscais e tributárias entre os Estados, com base em determinados elementos de conexão: fatos ou conceitos jurídicos em ligação com o

²⁶ Além de com Portugal, o Brasil mantém Acordos para Evitar a Dupla Tributação com os seguintes Estados: África do Sul; Argentina; Áustria; Bélgica; Canadá; Chile; China; Coreia; Dinamarca; Equador; Espanha; Filipinas; Finlândia; França; Hungria; Índia; Israel; Itália; Japão; Luxemburgo; México; Noruega; Países Baixos; Peru; República Eslovaca; República Tcheca; Suécia; Ucrânia. Pela importância da República Federal da Alemanha no cenário europeu e econômico mundial, cumpre destacar que o Acordo que havia com o Brasil para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e o capital, celebrado em Bonn, em 27 de junho de 1975, foi denunciado pela Alemanha, em 5 de abril de 2005, e deixou de vigorar no Brasil em 1o de janeiro de 2006. O Estado Português mantém Convênios para evitar a bitributação sobre a renda e o capital com os seguintes países: Alemanha, África do Sul, Argélia, Áustria, Bélgica, Bulgária, Cabo Verde, Canadá, Chile, China, Coreia, Cuba, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos da América, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Índia, Indonésia, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Letônia, Lituânia, Luxemburgo, Macau, Malta, Marrocos, México, Moçambique, Noruega, Paquistão, Polónia, Reino Unido, República Checa, Roménia, Rússia, Singapura, Suécia, Suíça, Tunísia, Turquia, Ucrânia e Venezuela.

²⁷ Op. cit. p.471.

²⁸ CALIENDO, Paulo, Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2005, pp 45-48.

centro de interesses da ordem jurídica interna de um Estado, e que efeitos são produzidos, realizando a justiça distributiva e identificando, por exemplo, os sujeitos passivos, a matéria; o local de ocorrência dos fatos geradores etc. Estabelece-se assim a distribuição da respectiva competência tributária.

Nessa linha de entendimento, não é equivocado afirmar que a adoção da Convenção Modelo da OCDE por Brasil e Portugal não fugiu à regra e tipificou verdadeiro consenso quanto à divisão de competências para tributar²⁹.

No caso concreto, além de uma indisfarçável maior integração econômico-comercial³⁰ através do estímulo à atração de novos investimentos (o Brasil consolida sua economia por volta de 2004, posteriormente à plena inserção jurídica portuguesa na União Europeia³¹), era fitada a meta de eliminação de evasão fiscal e impedimento à dupla tributação (proteção do contribuinte), especialmente quando se espreitava uma estimativa de bidirecional equivalência de fluxos financeiros, sem prejuízo do objetivo implícito de favorecer maior cooperação entre os Estados³².

O estudo da *Convenção* faz saltar aos olhos a clara percepção de que Brasil e Portugal vinculam-se, à luz dos ditames da OCDE, sobre quatro pontos referenciais (elementos de conexão) vocacionados para sustentarem e, a um só tempo, serem retro-alimentados pelo princípio da transparência e do combate à evasão fiscal, a saber: “*ratione personae*”; “*ratione materiae*”; “*ratione loci*” e “*ratione temporis*”, adiante analisados.

²⁹ Tema de grande relevância é a entrada em vigor dos tratados, cuja resposta passa pelo art. 24º. da Convenção de Viena e pelas disposições de natureza constitucional dos Estados.

³⁰ O Brasil tornou-se um país exportador de capital, razão pela qual, desde 1995, por meio da Lei 9.249, foi estabelecido que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior passaram a ser computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas, conforme balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano, com regras específicas.

³¹ O Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), no nº 2 do art. 26 consagra as denominadas quatro liberdades: livre circulação de pessoas; liberdade de estabelecimento; liberdade de prestação de serviços e liberdade de circulação dos capitais. Para saber mais a respeito do sistema institucional, a ordem jurídica e o ordenamento econômico da União Europeia. Para saber mais, recomenda-se a leitura de CAMPOS, João Mota e CAMPOS, João Luiz Mota, Manual de Direito Europeu, 6ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2010.

³² Merece referência o fato da assinatura do Protocolo de Assistência Mútua Administrativa em Matéria de Troca de Informações Tributárias, em Brasília, aos 09 de dezembro de 2010, para efeito do disposto no art 26º da Convenção.

3.1. Incidência “*ratione personae*”

A *Convenção* aplica-se às pessoas residentes³³ de um ou de ambos os Estados Contratantes, não havendo qualquer referência à nacionalidade das pessoas físicas, jurídicas ou a estas equiparadas para fins fiscais. É óbvio que os Estados do Brasil e de Portugal poderão, no âmbito dos seus ordenamentos jurídicos, apontar critérios adicionais de definição complementar do conceito de residente, desde que harmônicos à *Convenção*³⁴, observadas a *Convenção de Viena sobre os Tratados*³⁵, além de determinadas ressalvas³⁶.

O critério da *Convenção* previsto no artigo 4º trata “do domicílio fiscal ou residência”³⁷. É cabível aduzir que, para os objetivos que foram pretendidos, a expressão “residente de um Estado Contratante” significa qualquer pessoa física (pessoa natural) ou jurídica (pessoa coletiva) que, em decorrência da legislação nacional esteja sujeita à imputação tributária respectiva, seja por seu domicílio, por sua residência, local de direção ou a qualquer outro critério de natureza similar. A *Convenção* consagra critérios para resolução de situações especiais, em relação ao entendimento do que seja residente, que precisam ser destacados, quando diante do caso concreto: a) residente apenas no Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição, prevalecendo, na hipótese de habitação no Brasil e em Portugal, os laços mais estreitos (relações pessoais e econômicas ou centro de interesses vitais); b) quando não for

³³ O termo “residente” não é usual no direito brasileiro, no contexto ora tratado. A expressão mais comumente empregada é “domicílio”, sempre que a referência se dá em função do local da pessoa jurídica. Não obstante, a expressão “residência” é internacionalmente adotada. BIANCO, op. cit, p. 130, anota que *a própria versão em português de todos os tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação faz referência à residência das pessoas jurídicas*, termo que será adotado ao longo desse trabalho.

³⁴ A respeito dos critérios de interpretação dos tratados, há remansosa doutrina, a que recomendamos acrescentar recente publicação brasileira, do melhor quilate: MAZZUOLI, Valerio de Oliveira, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2011.

³⁵ A *Convenção de Viena* estabelece no art. 32 sobre os meios suplementares de interpretação dos tratados: *Pode-se recorrer a meios suplementares de interpretação, inclusive aos trabalhos preparatórios do tratado e às circunstâncias de sua conclusão, a fim de confirmar o sentido resultante da aplicação do artigo 31 ou de determinar o sentido quando a interpretação, de conformidade com o artigo 31: a) deixa o sentido ambíguo ou obscuro; ou b) conduz a um resultado que é manifestamente absurdo ou desarrazoado.*

³⁶ As ressalvas a que nos referimos são as seguintes: 1) A Constituição Brasileira estabelece no art. 5º § 2º que *os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte*; 2) Em Portugal, a Carta Constitucional expressa no art. 8º número 02 que *as normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português.*

³⁷ *O domicílio Fiscal ou da Residência está previsto no art. 4º: 1 da Convenção.*

possível determinar o centro de interesses vitais ou a habitação permanente, opta-se pelo critério de permanência habitual; c) se os critérios anteriores não forem suficientemente esclarecedores, o critério será simplesmente o de nacionalidade da pessoa. Nas demais situações, caberá a Brasil e Portugal resolver o caso de comum acordo (art. 4º, 2).

Relativamente ao Brasil, no que se refere à pessoa física ou natural, o conceito de residência apresenta, sem discrepâncias à *Convenção*, conotações precisas, em sede tributária, especialmente porque, nas situações expressas no objeto da *Convenção* (desde que não a contrariem)³⁸, o direito interno não poderia afastar a definição construída pelos dois Países³⁹. O Brasil, por exemplo, faculta à pessoa jurídica a escolha do seu domicílio tributário, desde que haja relação com o exercício de suas atividades (Código Tributário Nacional) e também define – tal como Portugal – o que seja pessoa natural residente, a fim de disciplinar as peculiaridades autóctones⁴⁰, sem negligenciar a *Convenção* e o seu próprio Código Civil⁴¹.

³⁸ Art 3º, número 2 da *Convenção*: *No que se refere à aplicação da Convenção, num dado momento, por um Estado Contratante, qualquer termo ou expressão que nela não se encontre definido terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído nesse momento pela legislação desse Estado que regula os impostos a que a Convenção se aplica, prevalecendo a interpretação resultante desta legislação fiscal, na definição dos respectivos efeitos tributários, sobre a que decorra de outra legislação deste Estado.*

³⁹ Conforme referido na nota de rodapé anterior, o direito interno somente pode ser invocado, quando o respectivo instituto jurídico não houver sido explicitado na *Convenção*.

⁴⁰ Há, tanto no direito brasileiro, como no ordenamento português, normatização a respeito aos institutos jurídicos de direito comum. Do lado brasileiro, no seu Código Tributário Nacional, é estabelecido no art. 110 que *a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias*. Do lado português, em similar sentido, a Lei Geral de Tributação, aprovada pelo Decreto-Lei 2.178, de 17.12.1998, prevê textualmente, no art. 11º, número 2: *Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei. O governo português expede, a requerimento dos contribuintes, a respectiva certificação de residência, conforme a finalidade: certificados de residência fiscal para efeitos de aplicação das Convenções para evitar a Dupla Tributação Internacional; Certificados de residência fiscal para efeitos de aplicação das Directivas Comunitárias; Certificados de residência fiscal simples. Fonte: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/guia_fiscal/dsri/, acesso em 17.12.2011, 6h48min.*

⁴¹ *Pessoa residente é aquela que: resida no País em carácter permanente; se ausente para prestar serviços como assalariada a autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas no exterior; que ingresse no Brasil: com visto permanente, na data da chegada; com visto temporário: (1). para trabalhar com vínculo empregatício, na data da chegada; (2). na data em que complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses; (3). na data da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses. Será igualmente considerada residente a brasileira que adquiriu a condição de não residente no Brasil e retorne ao País com ânimo definitivo, na data da chegada; aquele que se ausente do Brasil em carácter temporário, ou se retire em*

As disposições normativas em Portugal acerca da “residência” e sujeição tributária estão lançadas na legislação de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS)⁴² e das pessoas colectivas (IRC)⁴³, de formato similar ao modelo brasileiro⁴⁴. Vale registro o art. 3º do Decreto-Lei 244/88 português, de 8 de agosto de 2011, que considera, ainda, residente o estrangeiro habilitado com título válido de autorização de residência em Portugal. Dito isto, não é raro o enfrentamento contencioso acerca da aplicação da *Convenção*, consagrando sua plena incidência, no âmbito administrativo⁴⁵.

O entendimento acerca da “residência” remete às atividades tributáveis das pessoas jurídicas. É a idéia de estabelecimento estável que deve ser uniformizada⁴⁶. Estabelece a *Convenção* que, em relação às pessoas que não sejam

caráter permanente do território nacional sem entregar a Comunicação de Saída Definitiva do País, durante os primeiros doze meses consecutivos de ausência. Fonte: Instrução Normativa SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL - SRF nº 208 de 27.09.2002, publicada no Diário Oficial da União em 01.10.2002 e republicada em 08.10.2002 e 11.03.2004. Fonte: www.fiscosoft.com.br. Acesso em 08 de outubro de 2011, 09h30min.

⁴² Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88.

⁴³ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88.

⁴⁴ A norma esclarece os requisitos para pleitear a cidadania, **havendo diversos fatores, seguidos ou interpolados, que se relacionam.**

⁴⁵ Apenas à guisa de ilustração, trazemos à colação, a aplicação dada pela autoridade fiscal brasileira em duas soluções de consultas: a primeira é o processo de Consulta nº 394/09, decidida pela Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 8a. Região Fiscal no Brasil: Assunto: Normas de Administração Tributária. Ementa: PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES: *Para fins de aplicação da Convenção celebrada entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa, destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento, as informações sobre a residência no Brasil da pessoa jurídica beneficiária e os rendimentos auferidos em Portugal, quando requeridas pela empresa interessada por meio de impressos oficiais (formulário) da administração fiscal do país estrangeiro (Portugal), deverá ser prestada pelo titular da Delegacia da Receita Federal do Brasil - DRFB, Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária - Derat e Delegacia Especial de Instituições Financeiras - Deinf de seu domicílio tributário, no próprio formulário ou por meio do Atestado da Autoridade Fiscal Brasileira, quando todas as informações solicitadas puderem ser substituídas.* Dispositivos Legais: Art. 26 do Decreto Nº 4.012, de 13.11.2001; art. 4º, II, e § 2º da Instrução Normativa SRF Nº 244, de 18.11.2002 (alterada pela Instrução Normativa SRF Nº 411, de 23.03.2004). SONIA DE QUEIROZ ACCIOLY BURLO. (Data da Decisão: 03.11.2009. Data de publicação no Diário Oficial da União: 07.12.2009). Fonte: www.fiscosoft.com.br. Acesso em 08 de outubro de 2011, 09h30min.

O segundo entendimento vem a ser a ser o Processo de Consulta nº 4/05, formulado perante a Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 6a. Região Fiscal: Ementa: *CONVENÇÕES INTERNACIONAIS. Os proventos de aposentadoria recebidos por residente no Brasil, oriundos de Portugal e da França, não são tributáveis no Brasil, observados os ditames das convenções para evitar a dupla tributação da renda.* Dispositivos Legais: RIR/1999, artigo 997; Decreto nº 4.012, de 13/11/2001; Decreto 70.506/72, de 12/05/1972. FRANCISCO PAWLOW – Chefe (Data da Decisão: 13.01.2005 Data de publicação no Diário Oficial da União: 25.02.2005).

⁴⁶ Em relação ao tema, Neusa Liquito acentua que se deve procurar responder a três indagações essenciais, para se apurar se há ou não estabelecimento estável: a) existência de “instalação”, isto é, local de negócios (*place of business test*); b) estabilidade temporal, isto é, tempo mínimo de atividades no local

naturais, em sendo residentes em ambos os Estados, prevalecerá, para fins de residência, o Estado em que estiver situado o seu local de direção efetiva (arts. 4º, 3 e 5º.),

Assim como nos demais ordenamentos jurídicos, “estabelecimento estável” (estabelecimento permanente) é um conceito que Brasil e Portugal procuraram harmonizar na *Convenção*, vinculando-o sempre à tributação do lucro ou rendimento. Pela *Convenção*, “quando uma empresa de um Estado Contratante exercer a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado, serão imputados, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento estável os lucros que este obterá se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável”⁴⁷. Por motivos que não se faz necessário estabelecer complexas justificativas, o conceito de estabelecimento estável ocupa um papel destacado nos diversos sistemas, por influência direta da *Convenção Modelo*.

É oportuno pinçar, ainda, que a questão do *e-commerce* implica uma reviravolta inquietante no instituto do estabelecimento estável a todos os Estados, com implicações normativas internacionais e nacionais, a merecerem outro estudo⁴⁸.

O estabelecimento estável é objeto de crescentes estudos, a merecer tratamento intelectual específico⁴⁹, com enfrentamentos a seu respeito também na esfera judicial⁵⁰.

(*location test e permanence test*); c) instrumentação para os fins da empresa (*business activity tests*) in Os 10 anos de Investigação do CIJE, op cit p. 782.

⁴⁷ Art. 7º, 2 da *Convenção*.

⁴⁸ A propósito, ver o interessantíssimo estudo de LIQUITO, Neusa, op cit. pp. 777ss.

⁴⁹ CALIENDO, Paulo, op. cit, pp. 37.

⁵⁰ Acórdão: “DECADÊNCIA. LUCROS NO EXTERIOR AUFERIDOS EM 1996 E 1997. LEI 9.249/95. ALTERAÇÃO DO ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA PELA IN SRF 38/96. IMPOSSIBILIDADE. (...) TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS. Não obstante o STF tenha se posicionado no sentido de inexistência de primazia hierárquica do tratado internacional, em se tratando de Direito Tributário a prevalência da norma internacional decorre de sua condição de Lei Especial em relação à norma interna. CONVENÇÃO Brasil-Portugal PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. De acordo com o Artigo X da Convenção, os lucros auferidos por empresa residente em Portugal e controlada por empresa residente no Brasil, quando remetidos ou pagos ou creditados (disponibilizados), conceituam-se como dividendos (nº 4 do Artigo X), podendo ser tributados no Brasil. LUCRO NO EXTERIOR- DISPONIBILIZAÇÃO-EMPREGO- A expressão "o emprego do valor, em favor da beneficiária." contida no artigo 1º, § 2º, "b", item 4, da Lei nº 9.532/97 abrange os casos em que o emprego do valor foi feito pela própria beneficiária. (...) (1º CC; Rec. 144538; Proc. 16327.003372/2003-

Digno de nota é o fato de que o conceito de residência não se limita às pessoas físicas (naturais) e jurídicas (colectivas). Há as pessoas jurídicas por equiparação como, por exemplo, os grupos e consórcios de sociedades empresárias e os clubes e fundos de investimento, constituídos segundo as normas do respectivo órgão regulador e os fundos privados e outros a que a realidade dos fatos imponha. Esta referência é importante, pois a *Convenção* assim o exige, consoante art 3º. número 1, alíneas “e” e “f”⁵¹.

3.2. Incidência “*ratione materiae*”

Alcançou a *Convenção* o objetivo de abarcar os rendimentos (renda), estabelecendo que impostos aos quais se aplica. No caso do Brasil são o Imposto Federal sobre a Renda (IR)e, no caso de Portugal, três tributos: a) o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS); b) o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e a derrama. Ressalvou a *Convenção* a possibilidade de sua aplicação a impostos de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura da *Convenção* e que venham a acrescer aos atuais ou a substituí-los, mantendo-se compromisso de comunicação mútua entre os Estados acerca de modificações de natureza substancial nas suas legislações.

A renda (ou rendimento) é entendida como um conceito amplo. Ao examinarmos a *Convenção*, resta claro que Brasil e Portugal abarcaram as vias da renda como fluxo e formação de riqueza⁵², consagrando a transparência fiscal internacional⁵³.

04; Ac. 101-95476; Primeira Câmara; Relª Sandra Maria Faroni; Julg. 26/04/2006”. Fonte: <http://www.lex.com.br>. Acesso em 13 de novembro de 2011, 16h08min. Exclusividade Magister: Repositório autorizado do STF nº 41/2009, do STJ nº 67/2008 e do TST nº 35/2009.

⁵¹ e) o termo “pessoa” compreende uma pessoa singular ou física, uma sociedade ou qualquer outro agrupamento de pessoas; f) o termo “sociedade” designa qualquer pessoa coletiva ou jurídica ou qualquer entidade considerada como pessoa coletiva ou jurídica para fins tributários.

⁵² Jurisprudência brasileira sobre dupla tributação (Convenção Brasil Portugal): DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS. CPMF. ACORDO ENTRE BRASIL E PORTUGAL. ISENÇÃO PREVISTA APENAS PARA O IMPOSTO SOBRE TRIBUTOS QUE RECAIAM SOBRE A RENDA. IMPROVIMENTO DO RECURSO. I. A convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de imposto sobre a renda celebrada entre o Brasil e Portugal, promulgada pelo Decreto n. 69.393/71, faz referência apenas ao imposto sobre a renda ou a quaisquer outros tributos que recaiam sobre a renda. Isenção que não se aplica à CPMF. Precedente desta eg. Corte Regional. III. Improvimento da apelação. (TRF 2ª R.; AC 2002.02.01.013302-5; Quarta Turma Especializada; Relª Desª Fed. Lana Regueira; Julg. 01/06/2010; DEJF2 12/07/2010). Fonte: <http://www.lex.com.br>. Acesso em 13 de novembro de 2011, 15h12min. Exclusividade Magister: Repositório autorizado do STF nº 41/2009, do STJ nº 67/2008 e do TST nº 35/2009. Fonte: <http://www.lex.com.br>: Acesso em 13 de novembro de 2011, 17h23min.

Matéria típica dos métodos de aplicação da *Convenção*, tanto em Portugal, como no Brasil, é quanto ao exercício do direito dos respectivos sujeitos passivos da obrigação fiscal, no que tange à compensação do imposto pago sobre rendimentos recebidos de fonte no exterior.

O auferimento de rendimentos, inicialmente no âmbito da jurisdição do outro País, induz à necessidade de definir outro elemento de conexão: o “*loci*” de cada Estado.

3.3. Incidência “*ratione loci*”

A *Convenção* elegeu o princípio da territorialidade, na corredeira da Convenção de Viena (art 29º.).

Restou consignado na *Convenção* (a não ser que o contexto exija interpretação diferente) o *loci* brasileiro como sendo o seu território continental e insular, incluindo mar territorial, conforme definido na Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, e o correspondente leito marítimo e seu subsolo, assim como qualquer área marítima além do mar territorial, incluindo o leito marítimo e seu subsolo, na medida em que o Brasil, de acordo com o direito internacional, exerça naquela área direitos relativos à exploração e à utilização dos recursos naturais. Em relação ao Estado Português, sua jurisdição compreende o território situado no continente europeu, os arquipélagos dos Açores e da Madeira, o respectivo mar territorial e bem assim qualquer outra zona onde, em conformidade com a legislação portuguesa e com o direito internacional, a República Portuguesa tem direitos soberanos ou jurisdição relativamente à prospecção e à exploração, à conservação e à gestão dos recursos naturais, vivos ou não, das águas sobrejacentes ao leito do mar e do leito do mar e seu subsolo.

A consagração dos conceitos comuns, no contexto da territorialidade, foi importante para o Brasil e para Portugal, para fins de sintonia internacional. Independentemente da “padronização” dos conceitos jurídico-tributáveis na *Convenção*,

Exclusividade Magister: Repositório autorizado do STF nº 41/2009, do STJ nº 67/2008 e do TST nº 35/2009.

⁵³ BIANCO, João Francisco, op cit, p. 46

o fato é que tal aspecto não subtrai aos Estados a possibilidade de, sem colidir com os institutos do Tratado, alargarem o leque de sua abrangência fiscal⁵⁴.

3.4. *Incidência “ratione temporis”*

Por força do que estabelece a Carta Magna do Estado Brasileiro, o texto da *Convenção* foi aprovado por meio do Decreto Legislativo nº 188, de 8 de junho de 2001, que o referendou (CF/88, art. 84, VIII). A *Convenção* entrou em vigor um mês após a troca dos instrumentos de ratificação.

As disposições da *Convenção* tornaram-se aplicáveis, pela primeira vez em Portugal, em relação aos impostos devidos na fonte cujo fato gerador surgisse a partir de 1 de janeiro do ano 2000; aos demais impostos, relativamente aos rendimentos produzidos no ano fiscal com início em ou depois de 1 de janeiro do ano 2000.

No Brasil, a *Convenção* fez-se aplicável no que concerne aos impostos retidos na fonte, às importâncias pagas, remetidas ou creditadas no ou depois do primeiro dia de janeiro do ano 2000; relativamente aos demais outros impostos tratados na *Convenção* e aos rendimentos produzidos no ano fiscal, a partir do primeiro dia (inclusive) de janeiro do ano 2000⁵⁵.

4. Do modo como a *Convenção* robusteceu o princípio da transparência

Contemplados os quatro elementos estruturais da *Convenção*, que abrem o leque dos elementos de conexão, tem-se mais claramente o entendimento acerca da busca da precisão dos institutos jurídicos nucleares para evitar a dupla tributação. Daí, recobra vigor o princípio da transparência, a exigir o afastamento das obscuridades hermenêuticas, tanto quanto possível isso seja permitido. Ademais, impõe-se entre as autoridades fiscais luso-brasileiras a necessária implementação de atos

⁵⁴ O Brasil, por exemplo, claramente já instituíra, desde a promulgação da Lei 9.249/95, a tributação em base universal (*worldwide taxation*), em face dos ordenamentos dos demais Países.

⁵⁵ No Brasil, a *Convenção* entrou em vigência em 5 de outubro de 2001, nos termos do parágrafo 2o de seu artigo 28 e foi promulgada por meio do Decreto presidencial nº 4.012, de 13 de novembro de 2001. Na República Portuguesa, as normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial (Constituição: artigo 8º, 2). Em decorrência, o diploma legal pelo qual isso deu foi a Resolução Assembleia da República n.º 33/01 de 27 de abril de 2001. A Troca dos instrumentos de ratificação deu-se conforme Aviso publicado em 14-12-2001, em vigor desde 5 de outubro de 2001, com seus efeitos a partir de 01 de janeiro de 2000.

administrativos e de colaboração que possibilitem o combate à evasão fiscal e, ao mesmo tempo, seja assegurado aos destinatários da norma o adequado e prévio entendimento de sua incidência.

A transparência fortalece também os demais princípios clássicos do direito tributário, tanto no Brasil, quanto em Portugal, especialmente o princípio da legalidade. Para ilustração, ainda que *en passant*, recentemente, no Brasil, o Superior Tribunal de Justiça, ao enfrentar o julgamento de uma causa, na qual se discutia o direito do fisco de tributar o abatimento do prejuízo de determinada empresa brasileira no exterior, com o lucro auferido também fora do Brasil, manifestou-se no sentido rejeitar os argumentos do fisco e, ao mesmo tempo, pontuar que o Poder Judiciário *não pode atuar como legislador positivo sob pena de ofensa ao Princípio Constitucional da separação dos Poderes*⁵⁶. Este *leading case* propicia municiar os estudiosos acerca da relevância da legalidade tributária – ínsita ao próprio princípio da transparência.

Por sua vez, ainda para fazer paralelo a esse referido entendimento jurisprudencial brasileiro, trazemos ao contexto, um importante acórdão do Supremo Tribunal Administrativo Português: por ocasião de recente julgamento, em que o objeto da demanda girava acerca da incidência ou não de certas normas fiscais, por força do entendimento da personalidade jurídica tributária de sucursal financeira no exterior. Pois bem, a Corte nobilitou o princípio da legalidade *que deve ser observado pela administração tributária em toda a sua atividade, como uma formulação positiva, constituindo o fundamento, o critério e o limite de toda a actuação administrativa, pelo que só podem ser consideradas legais actuações que tenham cobertura na lei*⁵⁷.

⁵⁶ Recurso Especial 1161003 - Registro: 2009/0194588-0, publicado no Diário Oficial da União em 8 de novembro de 2011. Fonte: <http://www.stj.jus.br>, acesso em 17.12.11.

⁵⁷ “(...) O princípio da legalidade que deve ser observado pela administração tributária em toda a sua actividade tem uma formulação positiva, constituindo o fundamento, o critério e o limite de toda a actuação administrativa, pelo que só podem ser consideradas legais actuações que tenham cobertura na lei. III - As sucursais financeiras exteriores (situadas em zonas *off-shore*) previstas no Decreto-Lei n.º 163/86, de 26 de Junho, não têm personalidade jurídica nem personalidade tributária não podendo ser directamente sujeitos de relações jurídico-tributárias. IV - Por isso, uma instituição financeira que disponha de uma sucursal financeira exterior que beneficie de isenção de I.R.C. deve ser considerada como uma empresa que desenvolva, simultaneamente, actividades isentas e não isentas de I.R.C., para efeitos do n.º 3 do art. 57.º do C.I.R.C., na redacção inicial.(...)VII - O regime previsto no art. 49.º do C.I.R.C. para a determinação do lucro tributável de estabelecimento estável de entidades não residentes não é aplicável à situação de instituição financeira sediada no território nacional que disponha de uma sucursal financeira exterior. (Processo 026362 - Data do Acórdão: 14/11/2001 Tribunal:2 SECÇÃO. Relator: JORGE DE SOUSA.Fonte: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/dc71c1695fc774f680256b440038df12?>

Ainda assim, a construção jurídica tão bem arquitetada por Brasil e Portugal, ao adotarem o vetor de orientação da OCDE, atesta a qualidade de dois sistemas tributários em aperfeiçoamento crescente e de notável aplicação prática nos respectivos ordenamentos jurídicos internos.

Há sempre situações marginais (antigas ou com novas roupagens), a desafiar efetividade do princípio da transparência. Chamemo-las apenas de óbices e que, independentemente da positivação da *Convenção*, merecem ser consideradas.

5. Dos óbices à plena observância do princípio da transparência

5.1. *Os paraísos fiscais (tax-haven) e os regimes tributários favorecidos*

Os paraísos fiscais são uma concorrência fiscal prejudicial (*harmful tax competition*). Caracterizam-se como políticas fiscais de determinados Estados, cujo objetivo primordial é proporcionar uma baixíssima carga tributária, a fim de facilitar a livre atratividade de recursos financeiros, condições às quais normalmente se somam uma legislação excessivamente complacente com a constituição de pessoas jurídicas meramente formais.

A identificação de um paraíso fiscal é feita, na perspectiva do ordenamento jurídico brasileiro, a partir de uma lista de Estados ou dependências que não tributam a renda ou que o fazem à alíquota inferior a 20% (regime fiscal privilegiado⁵⁸) ou, ainda, cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade⁵⁹. Portugal adota critérios equivalentes. Outros atributos tipificam um paraíso fiscal, dentre eles a

[OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,off.shore#_Section1](#). Acesso em 17.12.2011, 09h09min)

⁵⁸ O regime fiscal privilegiado foi introduzido no Brasil pela Lei 11.727/08.

⁵⁹ A lista que o Brasil e Portugal apontam como paraísos fiscais é assim composta: Andorra; Anguilla; Antígua e Barbuda; Antilhas Holandesas; Aruba; Ilhas Ascensão; Comunidade das Bahamas; Bahrein Barbados; Belize; Ilhas Bermudas; Brunei; Campione D'Italia; Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark); Ilhas Cayman; Chipre; Cingapura; Ilhas Cook; República da Costa Rica; Djibouti; Dominica; Emirados Árabes Unidos; Gibraltar; Granada; Hong Kong; Kiribati; Lebuán; Líbano; Libéria; Liechtenstein; Macau; Ilha da Madeira; Maldivas; Ilha de Man; Ilhas Marshall; Ilhas Maurício; Mônaco; Ilhas Montserrat; Nauru; Ilha Niue; Ilha Norfolk; Panamá; Ilha Pitcairn; Polinésia Francesa; Ilha Queshm; Samoa Americana; Samoa Ocidental; San Marino; Ilhas de Santa Helena; Santa Lúcia; Federação de São Cristóvão e Nevis; Ilha de São Pedro e Miguelão; São Vicente e Granadinas; Seychelles; Ilhas Solomon; St. Kitts e Nevis; Suazilândia; Sultanato de Omã; Tonga; Tristão da Cunha; Ilhas Turks e Caicos; Vanuatu; Ilhas Virgens Americanas e Ilhas Virgens Britânicas. Fonte: Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010.

garantia legal de sigilo, certa estabilidade monetária, a proibição de aproveitamento de crédito tributário e inexistência de acordos para troca de informações entre Estados.

Certamente, o cerne da problemática dos paraísos fiscais reside numa causa fundamental: falta de identificação do beneficiário final pessoa natural, que se oculta em *offshores* nos paraísos fiscais⁶⁰.

Há os Estados com regimes fiscais favorecidos e contra os quais o princípio da transparência igualmente se volta, no atual contexto⁶¹, especialmente por que contribuem para a constituição de empresas apenas para movimentar vultosas quantias dos seus sócios/acionistas ou ainda para realizar manobras de beneficiamento fiscal, de acordo com suas conveniências pessoais (não digo planejamento tributário, que é assunto sério e correto).

⁶⁰ A propósito, tramita na Câmara dos Deputados, no Brasil, o projeto de Lei 5.696/2009, aguardando Parecer na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC). Da justificação do projeto, colhe-se *in litteris*: “De acordo com a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº748, de 28 de junho de 2007, se uma empresa nacional solicita a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ terá que fornecer à Fazenda Pública, dentre outras informações, o seu Quadro de Sócios e Administradores – QSA. Já para que a pessoa jurídica domiciliada no exterior se inscreva no CNPJ basta que indique um procurador pessoa física domiciliado no Brasil. Não é necessário informar quem são seus sócios, nem mesmo os administradores. De sorte que, por muitas vezes, quando os órgãos de fiscalização ou o Poder Judiciário procuram identificar os mandatários da empresa, a fim de cobrar-lhes a responsabilidade por atos ilegais executados, descobrem apenas a existência de um representante legal, que, freqüentemente, verifica-se ser apenas um “laranja”, sem nenhum patrimônio ou vinculação com a pessoa jurídica. Essa situação leva o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, instado pelos órgãos acima listados, a requisitar informações a entidades públicas de outros países, considerados paraísos fiscais. Fácil é presumir que a maioria dessas solicitações fica sem resposta. É uma forma de acobertar os responsáveis pela prática de atos ilícitos amparada pela legislação infralegal brasileira.” (<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=462273>, acesso em 13.11.2011, 17h24min).

⁶¹ O rol de regimes fiscais privilegiados, de conformidade com a legislação brasileira e ainda com referência às leis dos seguintes países, é assim definido: Uruguai: o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de “Sociedades Financeiras de Inversão (Safis)” até 31 de dezembro de 2010; Dinamarca: o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company que não exerçam atividade econômica substantiva; Reino dos Países Baixos: o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *holding company* que não exerçam atividade econômica substantiva; Islândia: o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *International Trading Company* (ITC); Hungria: o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *offshore KFT*; Estados Unidos da América: o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *Limited Liability Company* (LLC) estaduais, cuja participação seja composta de não residentes, não sujeitas ao imposto de renda federal; Espanha: o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros* (E.T.V.Es.); Malta o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *International Trading Company* (ITC) e de *International Holding Company* (IHC). Fonte: Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010. Desde 25.06.2010, o Brasil suspendeu os efeitos da inclusão da Suíça na relação de países com tributação favorecida, tendo em vista o pedido de revisão, apresentado pelo Governo daquele país (Ato Declaratório Executivo Receita Federal do Brasil nº 11, de 24 de junho de 2010).

5.2. As CFCs

Para o tratamento desse tópico, adotamos como de muito boa valia, o critério de análise legislativa de Hans-Jürgen Aigner, Ulrich Scheuerle e Markus Stefaner⁶². Assenta-se em dois aspectos: o da caracterização da entidade com sede no estrangeiro enquadrável no regime e o da tributação dos rendimentos por ela apurados no país de residência de seus acionistas, que se inter-relacionam. Portanto, determinadas características se impõem, a fim de que uma CFC submeta-se a determinado regime de tributação especial.

O critério primeiro é identificar se a CFC é uma entidade autônoma no país de residência dos sócios, pois há determinadas espécies societárias não reconhecidas em sua autonomia, a exemplo de sociedades de pessoas, para as quais a tributação não é separada da dos sócios, de modo que caberá aos sócios o ônus tributário dos rendimentos auferidos pela sociedade. Daí, infere-se que a CFC deve ser, aos olhos do Estado de residência dos sócios ou acionistas, um tipo pré-definido no ordenamento, que se amolda à condição de sujeito passivo tributário.

Os estudos da doutrina apontada identificam a necessidade de uma preponderância no controle da CFC, seja direto ou por meio de outra sociedade empresária sediada no exterior, impondo-se uma análise conjunta para o enfrentamento de possíveis situações de fraude.

Um terceiro critério, denominado *método transacional*, considera a natureza e o tipo de transação realizada no exterior⁶³, para identificar a incidência da norma tributária, especialmente em face do multivariado formato de operações empresariais, societárias e econômico-financeiras, tais como dividendos, *royalties*, *management*, *technical* ou *commercial fees*, financiamentos, sub-capitalização (*thin capitalization*).

Uma quarta condição é a do nível de tributação do país, de modo a que se possa classificar como baixa ou inexistente o risco de evasão fiscal. Este critério é denominado *método jurisdicional*, justamente por ser a jurisdição da sede que irá

⁶² *General Report, CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law, Kluwer, London, 2004, p. 15* apud BIANCO, João Francisco, op cit.p. 25ss

⁶³ OCDE, *Législation Relative aux Sociétés Étrangères Contrôlées*, Paris, 1996, p.47, apud BIANCO, João Francisco, p 26.

determinar a observância do princípio da transparência, que leva em conta a necessidade de superar diversos problemas de ordem prática que a tabula rasa de alíquotas nominais não é capaz de superar, aumentando a complexidade de sua implementação.

Segundo BORGES, a legislação portuguesa⁶⁴ das CFCs já consagra, desde 1995, os objetivos que foram guindados à *Convenção*: combater à evasão tributária na seara internacional; propiciar uma justa incidência tributária e hostilizar a alocação dos lucros em Estados com baixa ou nenhuma tributação⁶⁵. Volta-se, portanto, para as companhias (as sociedades empresárias e as de pessoas), de modo a excluir fundações, associações ou *trusts*, que não se constituem em companhias (princípio da legalidade estrita). O residente em Portugal deve ser controlador da sociedade, seja pessoa física ou jurídica (titular direto ou indireto de parcela igual ou superior a 25% do capital social ou detentor de pelo menos 10% do capital, desde que demais sócios residentes em Portugal também detenham, no conjunto, mais da metade do capital societário).

5.3. Preços de transferência

Os preços de transferência constituem uma questão recorrente e são a tônica de preocupação fiscal internacional. Configuram-se pela artificial fixação de preços e evasão tributária. Relacionam-se a diversas matérias que a diversidade da realidade suscita a todo instante. Nesse azo, adstringem-se, dentre outras possibilidades, aos seguintes tópicos (normatizados⁶⁶ nos direitos de Brasil e Portugal) e que constituem, em linhas gerais, seus principais elementos caracterizadores, na perspectiva de combate à evasão fiscal e consagração do princípio da transparência: a) possibilidade de dedução, para fins fiscais, de custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos em operações efetuadas com pessoa vinculada, submetidos a métodos específicos tendentes a definir preços independentes comparados (média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares); preço de revenda menos lucro; custo de produção acrescido de lucro; b) arbitramento do tributo sobre receitas

⁶⁴ BORGES, Ricardo, in National Report Portugal, CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law, coordenado por Miguel Lang, Hans-Jürgen Aigner, Ulrich Scheuerle e Markus Stefaner, Kluwer, London, 2004, p 527, apud BIANCO, João Francisco, p. 37.

⁶⁵ Alíquota de imposto de renda inferior a 60%.

⁶⁶ O Brasil instituiu a normatização dos preços de transferência na Lei 9.430/96. Portugal a tem expressa no art. 58 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

oriundas de exportações, quando o preço médio da operação com o exterior for considerado baixo pelo Estado tributante; c) apuração dos preços médios, geralmente com base em publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor; pesquisas ou publicações técnicas; d) pagamentos ou creditamento de juros a pessoa vinculada, a exemplo de matriz, filial ou sucursal, pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior coligada ou controlada ou com participação conjunta no capital social de terceira pessoa jurídica; pessoa física ou jurídica associada; pessoa física residente no exterior que detenha laços de parentesco próximos e em certos contratos de exclusividade. Preços de transferência são aplicáveis especialmente aos países com tributação favorecida, na apuração de lucros ou cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes⁶⁷.

A problemática central na relação fisco *versus* contribuinte tem muito a ver com a prova da precificação e o ônus de sua comprovação, isto é, se do Estado, que a suscita ou do sujeito passivo que contra as imputações se opõe⁶⁸.

5.3.3. Além dos aspectos acima enfeixados, de raiz fiscal, impõe-se dizer que o princípio da transparência e a problemática dos preços de transferência guardam importante relação com o princípio da livre concorrência, tão precioso à economia mundial⁶⁹.

5.4. Informalidade econômica:

A *Crise na Zona do Euro* trouxe Portugal ao enfrentamento contumaz de uma questão que o Brasil buscar debelar. O desemprego é um ingrediente adicional na informalidade portuguesa⁷⁰ e também brasileira e está relacionado à economia

⁶⁷ A respeito do tema, consultar ROLIM, João Dácio. As presunções da lei 9430/96 e os casos especiais nos preços de transferência. Preços de Transferência e Tributos. São Paulo:Dialética, 1997.

⁶⁸ Merece referência recente acórdão do Supremo Tribunal Administrativo sobre métodos indiretos de determinação de matéria tributária e violação das normas sobre a repartição do ônus da prova: processo 0211/11. Data do acórdão: 01.06.11. 2ª. Secção. Relator: Valente Torrão. In: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/02eae0bd4de5026e80256b480065970d?CreateDocument>. Acesso: 18.12.11, 12h20min.

⁶⁹ Para saber mais, ver TEIXEIRA, Glória. Preços de Transferência. Casos Práticos. 2007. Editora Vida Económica.

⁷⁰ Para um diagnóstico atualizado, ver Labour Force Statistics (MEI) MetaData : Harmonised Unemployment Rates and Levels (HURs). Fonte: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryName=251&QueryType=View&Lang=en>, acesso em 18.12.2011, às 16h38min

subterrânea, consistente na efetivação de atividades econômicas lícitas, subtraídas à eficácia da legislação, num sistema alimentado por operações internacionalmente transacionadas.

A conjugação dos esforços e de conscientização dos contribuintes, a implementação de sistemas de controle cada vez mais eficientes, o estímulo à clareza e a repulsa social à clandestinidade é que poderão viabilizar a transparência fiscal, cujos resultados, num segundo momento, em maior ou menor medida, devem trazer benefícios a todos.

6. Conclusão

O princípio da transparência fiscal, apesar de ainda insuficientemente destacado no direito brasileiro como material de estudo na seara tributária, é de capital relevância no processo de combate à evasão. Maior reforço ganha o argumento, na medida em que ocorre um fenômeno de maior internacionalização das economias luso-brasileiras, com a consequente proliferação de fatos jurídicos de interesse ao campo do direito fiscal.

Apesar do cenário internacional vigente, insofismáveis relações históricas entre Brasil e Portugal justificam o crescente reentrelaçamento de fatores de atração dos sistemas tributários destes países.

Exponencial interesse concentra-se na eficácia da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, seguidor do modelo da OCDE que, como vimos, alicerça-se em quadro pilares: *ratione personae*; *ratione materiae*; *ratione loci* e *ratione temporis*. De referidos princípios, extraem-se elementos de conexão que convergem para uma postura de afastamento das normas e situações elisivas. Tais elementos possibilitam a realização da necessária transparência fiscal internacional.

As normas da *Convenção* crescem em importância e se tornam um importante marco jurídico para adequada realização do exercício do poder de tributar e de fiscalizar auto-conferidos aos Estados, nas hipóteses que se lhe aplicam. Ao projetar seus efeitos sobre o ordenamento interno e estabelecer os quadrantes de sua incidência, a *Convenção* exige sua observância e prevalência no âmbito dos respectivos países.

Nessa linha de ações e colaborações recíprocas, Brasil e Portugal contribuem para que o princípio da transparência grasse no cenário das relações internacionais que se estruturam na economia globalizada. Por isso, a Convenção assinada por Brasil e Portugal prima pela segurança das suas próprias definições e recepção no âmbito dos correspondentes sistemas jurídicos.

Não apenas no Brasil e em Portugal as ações das autoridades se manifestam a todo momento, contra os obstáculos opostos, frutos de ações ilícitas, maquiadas como planejamentos tributários. Estas barreiras podem ser identificadas em determinadas ações e pelas constantes operações envolvendo “*Controlled Foreign Company*” – CFC. Inegavelmente, a transparência fiscal em torno da questão das CFCs é um princípio que inspira a estruturação de diversas ações e normas (e a rejeição de tantas outras) num processo de verdadeira justiça fiscal.

Outros obstáculos clássicos do direito fiscal internacional (paraísos fiscais; tributação exageradamente mais favorável ao sujeito passivo no estrangeiro; constituição de empresas no exterior para diferimento do pagamento de impostos com reflexos deletérios à livre concorrência e economia informal) tendem a ser pulverizados, sob a erosão do referido princípio, embora esse ideal esteja sempre sob tensão.

Por derradeiro, concluímos, pela consciência da necessidade de relacionar, dogmática e legalmente, a melhor incidência tributária das operações internacionais, notadamente as abrigadas pela *Convenção* luso-brasileira, em louvor ao regime da transparência fiscal. Em tempos de economias globalizadas, será salutar ao mundo inteiro a transparência como expressão de licitude tributária.

7. Bibliografia:

AMATUCCI, Andre, Trattati Internazionali in Materia Tributaria, *Trattado di Diritto Tributario*, coordenação Andrea Amatucci, Cedam, Padova, 2001

AZAMBUJA, Darcy, Introdução à Ciência Política, Editora Globo, Porto Alegre, 1969

AZAMBUJA, Darcy, Teoria Geral do Estado, 4ª ed., Editora Globo, Porto Alegre, 1966

BIANCO, João Francisco, Transparência Fiscal Internacional, Dialética, São Paulo, 2007

BONAVIDES, Paulo, Ciência Política, 9ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1993

CALIENDO, Paulo, Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2005

CAMPOS, João Mota e CAMPOS, João Luiz Mota, Manual de Direito Europeu, 6ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2010

CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, 7ª ed., Almedina, Coimbra, 1941

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito Constitucional tributário. 11 ed., Malheiros, São Paulo, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro, Curso de Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 2010

DALLARI ,Dalmo de Abreu, Elementos de Teoria Geral do Estado, Saraiva, 1995

DALLARI, Pedro, Constituição e Relações Exteriores, 1ª ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2002

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2011

NABAIS, José Casais, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Almedina, Coimbra, 2009.

NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, 6ª. ed., Almedina, Coimbra, 2010

ROLIM, João Dácio, Normas antielisivas tributárias, Dialética, S. Paulo, 2001

SEN, Amartya, A Idéia de Justiça, Almedina, Coimbra, 2009

SHAXSON, Nicholas, Treasure Islands - Tax Heavens and the Men Who Stole the World, Random House, 2011

SHOUERI, Luís Eduardo, Direito Tributário, Ed. Saraiva, São Paulo, 2011

SILVA, José Afonso da Silva, Curso de Direito Constitucional Positivo, 28ª ed., Malheiros, São Paulo, 2006

TEIXEIRA, Glória e CARVALHO, Ana Sofia, Os 10 anos de investigação do CIJE: estudos jurídico-econômicos, Coimbra, 2010

TEIXEIRA, Glória, Manual de Direito Fiscal, 2ª. ed., Almedina, Coimbra, 2010

TEIXEIRA, Glória, Preços de Transferência, Vida Econômica, Porto, 2007

Páginas eletrônicas:

<http://www.oecd.org>

<http://www.fiscosoft.com.br>

<http://receita.fazenda.gov.br>

<http://www.sta.mj.pt>

<http://www.valor.com.br>

<http://www.lex.com.br>

<http://www.dn.pt/>

<http://www.stj.jus.br>