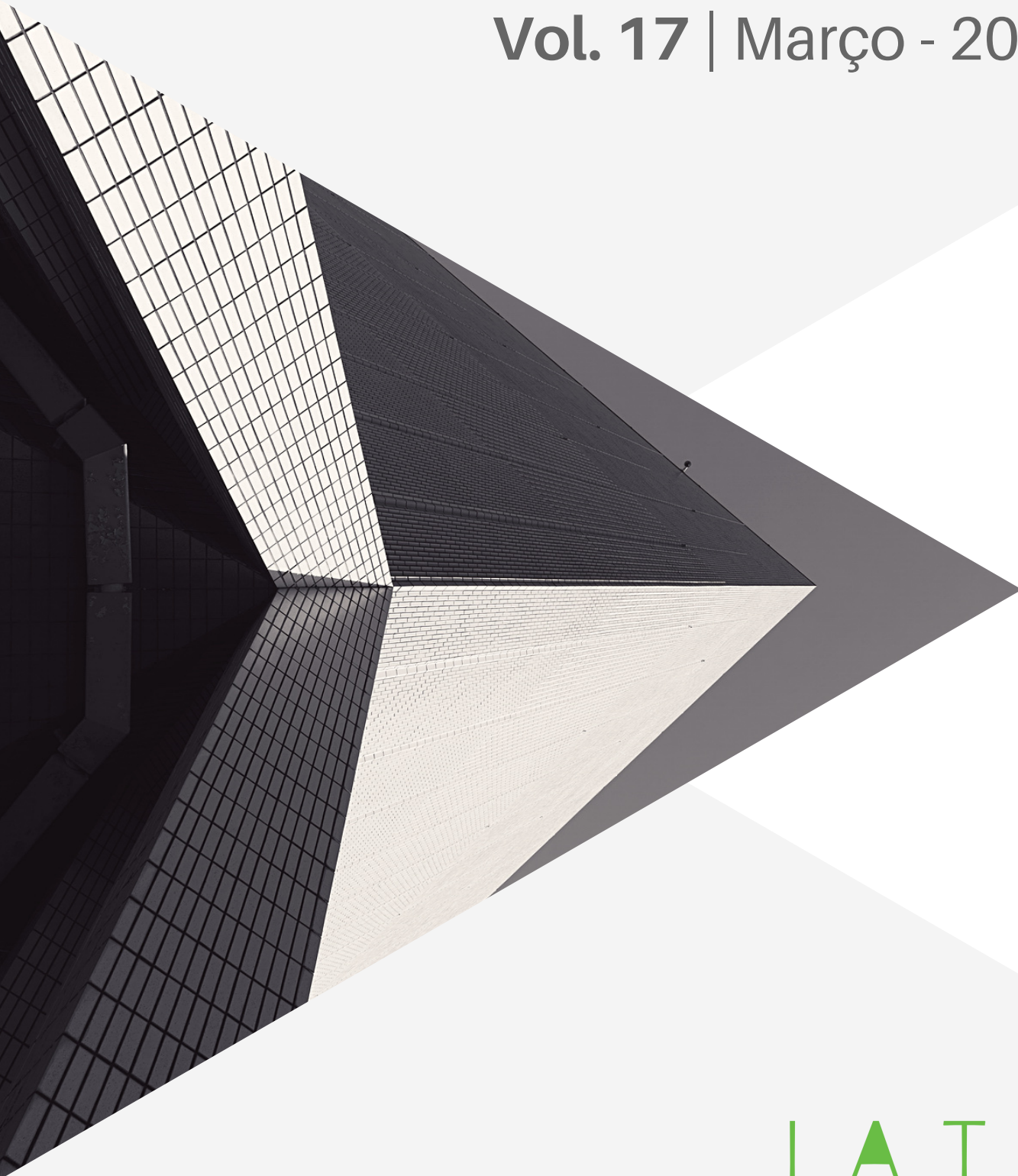


REVISTA DIGITAL IAT

Vol. 17 | Março - 2023



ISSN 2764-4413

IAT

INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

FICHA CATALOGRÁFICA

Revista Digital IAT [recurso eletrônico] / Instituto de Aplicação do Tributo – IAT.
- -. São Paulo, SP, v. 1, nov. 2021.

Mensal

e-ISSN: 2764-4413

Publicação eletrônica do Instituto de Aplicação do Tributo – IAT

Disponível em: <https://www.institutoiat.org/revistadigitaliat>

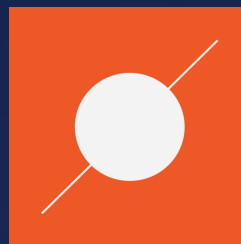
Título abreviado: Rev. Dig. IAT

1. Direito Tributário. 2. Tributo. I. Instituto de Aplicação do Tributo – IAT.

CDU 351.713

II Congresso Internacional **Direito Tributário**

IAT 2023 TRANCOSO/BA



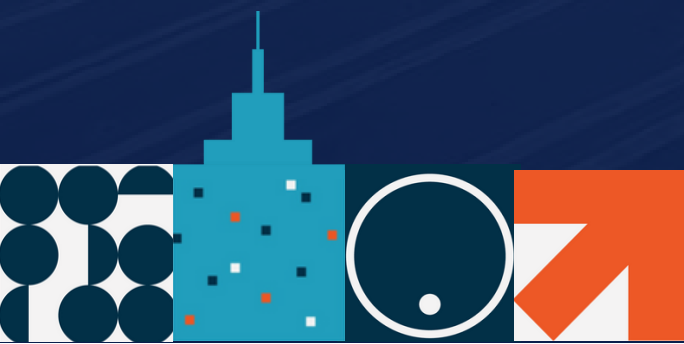
Os temas mais relevantes, enfrentados pelos melhores profissionais, em um lugar especial!

LOCAL E DATA

Teatro L'Occitane -Trancoso (BA) e Online
3, 4 e 5 de maio de 2023

Faça já a sua inscrição:

www.institutoiat.org



Sumário

01.

NOTÍCIAS

- Oportunidade para acordos de precatórios no Município de São Paulo
- Em decisão, JF/DF afasta cobrança de CPP pela Justiça do Trabalho
- STF suspende mudança na base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica
- Sociedade formada por técnico não impede regime especial de ISS
- Minas Gerais concede Regime Especial para empresas de cafeicultura e agroindústria
- Estado de Goiás lança sistema de autorregularização com descontos para contribuintes do ICMS
- Decisão no CERS/ES afasta a cobrança de DIFAL exigido de Construtora Civil
- TJSP decide: PIS, COFINS e ISS não integram base de cálculo do ISS
- STF fixa tese relativa à Contribuição à Seguridade Social sobre receita de empregador rural
- STF: é inconstitucional a multa isolada de 50% em compensação não homologada
- STF concede tutela para sobrestamento de processo que trata do terço constitucional de férias
- Decisão autoriza recolhimento de ITBI sobre o valor da operação de compra e venda
- TRF1 admite flexibilização das regras do parcelamento tributário
- Receita Federal: descarte de resíduos sujeitos a tratamento especial pode gerar crédito da Cofins

Sumário

02.

ARTIGO

- Tutela judicial efectiva en materia fiscal

03.

JURISPRUDÊNCIAS COMENTADAS

- Superior Tribunal de Justiça - STJ
- Supremo Tribunal Federal – STF
- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF
- Receita Federal do Brasil - RFB

Sobre nós

A Revista Digital - IAT é uma publicação mensal produzida e distribuída pelo IAT.

O objetivo é informar aos leitores sobre os temas de Direito Tributário que possam significar novas oportunidades na relação entre fisco e contribuinte.

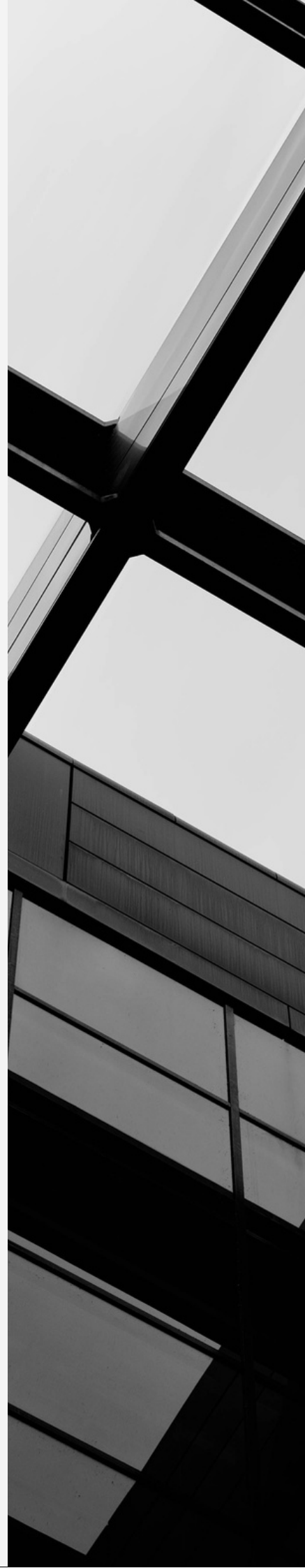
A escolha por uma publicação eletrônica de acesso livre e gratuito tem a finalidade de aproximar os interessados do Direito Tributário e favorecer o debate e o compartilhamento de ideias.

A Revista realiza publicações originais sobre os diferentes domínios do ramo tributário, com abordagem objetiva e textos dinâmicos sobre as principais notícias, doutrinas, jurisprudências, conquistas dos(as) advogados(as) do escritório e a análise da conjuntura tributária nacional.

Expediente

Instituto de Aplicação do Tributo (IAT)
Av. Angélica, 2466, 19º andar, Higienópolis
São Paulo/SP
Tel: +55 (11) 3660-8200
contato@institutoiat.org

Março de 2023





Editor

Tacio Lacerda Gama

Livre-docente em Direito Tributário PUC/SP e professor de Direito Tributário dos cursos de graduação, mestrado e doutorado na mesma instituição, desde 2000, e do IBET, desde 2001



Coordenação editorial

Leila Loturco Giannasi

Bacharel em Jornalismo pela Cásper Líbero e em Direito pela PUC/SP. Pós graduada em Direito Médico e Hospitalar pela EPD.

Conselho Editorial



Andressa Penteado



Giovanni Pierrotti



Letícia Tourinho Dantas



Lucia Paoliello Guimarães



Milena Cavalaro



Nicole Martendal Trotta



Lucas Flores



Tiago Carneiro



Tacio Lacerda Gama

I A T

INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

NOTÍCIAS

Oportunidade para acordos de precatórios no Município de São Paulo

Os titulares de precatórios da Prefeitura do Município de São Paulo, do Instituto de Previdência Municipal de São Paulo, da Autarquia Hospitalar Municipal, do Serviço Funerário do Município de São Paulo, da SPTrans e da SP-Urbanismo podem apresentar propostas de acordo direto com a Procuradoria Geral do Município de São Paulo. Os acordos serão realizados com deságios de 20% a 40% sobre o valor devido atualizado do crédito cujo cálculo seja definitivo, sendo aplicável para precatórios inscritos na ordem cronológica de pagamento entre os anos de 2007 e 2023.

O Edital de Convocação para Acordo n. 1/2022 da Procuradoria Geral do Município de São Paulo prevê a celebração de acordo direto dos titulares originais dos precatórios, seus sucessores “causa mortis” ou cessionários, até o dia 28.04.2023.

Em decisão, JF/DF afasta cobrança de CPP pela Justiça do Trabalho

A 8ª Vara Federal do DF proferiu decisão deferindo o pedido de tutela de urgência para suspender a exigibilidade da contribuição previdenciária patronal (art. 22 da Lei n. 8.212/91) incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados por força de acordos ou sentenças proferidas em reclamações trabalhistas, no período de 2014 a 2018.

Em resumo, em decorrência de acordos e condenações na esfera trabalhista, a empresa vinha sofrendo a exigência da CPP no âmbito da Justiça do Trabalho, sendo obrigada a recolher indevidamente a contribuição, nos termos da Lei n. 8.212/91, apesar de estar sujeita ao regime substitutivo da CPRB.

Por conta disso, foi ajuizada Ação Ordinária com o intuito de ver declarada a inexistência de relação jurídico-tributária que lhe imponha o pagamento de CPP, bem como a restituição de valores pagos indevidamente a título de CPP (art. 22, I da Lei n. 8.212/91), em relação a acordos e condenações trabalhistas celebrados durante o período em que esteve sujeita ao recolhimento da CPRB.

Diante dos argumentos desenvolvidos nos autos do processo, o Magistrado reconheceu a existência dos requisitos autorizadores à concessão da tutela de urgência e determinou a suspensão da exigibilidade dos valores indevidamente cobrados da empresa.

STF suspende mudança na base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica

O julgamento ocorrido no bojo da ADIN n. 7195, na última sexta-feira (03.03.2023), ratificou o entendimento de que o Congresso Nacional extrapolou seus poderes para disciplinar questões relativas ao ICMS.

O relator do caso, Ministro Luiz Fux, ressaltou que as alterações promovidas pela Lei Complementar n. 194/2022 causaram perdas de arrecadação aos Estados e vislumbrou a possibilidade de que a União tenha invadido a competência tributária dos Estados.

Não obstante, é importante ressaltar que o diálogo institucional estabelecido por representantes da União e dos Estados, no âmbito da ADI n. 7191 e ADPF n. 984, segue vigente e pode alterar os rumos da discussão.

Sociedade formada por técnico não impede regime especial de ISS

As sociedades uniprofissionais, entendidas como aquelas cujos profissionais são habilitados ao exercício da mesma atividade e prestam serviços de forma pessoal, em nome da sociedade, têm direito a um regime diferenciado de recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Ao analisar o desenquadramento de uma sociedade empresarial que presta serviços contábeis, o magistrado da 14ª Vara de Fazenda Pública de São Paulo entendeu que, para aproveitamento desse regime mais benéfico de tributação, não configura empecilho o fato de um dos sócios ter qualificação de técnico em contabilidade, desde que exerça atividade de mesma natureza dos demais sócios.

Nesse sentido, o juiz verificou que o contrato social da empresa possibilitava o direito ao regime especial, tendo em vista que, embora a sociedade seja composta por dois sócios com habilitação em contabilidade e um com grau técnico na mesma área, todos teriam atuação na mesma área profissional.

Além disso, em linha com o entendimento do STJ (REsp. 1.400.942/RS), reconheceu que, não havendo atividade tipicamente empresarial, não haveria empecilho de reconhecer o direito ao regime especial. Diante disso, foi concedida a tutela de urgência para determinar que a Secretaria de Finanças do Município de São Paulo classifique o escritório como sociedade uniprofissional, para fins de recolhimento do ISS no regime diferenciado.

Minas Gerais concede Regime Especial para empresas de cafeicultura e agroindústria

O Estado de Minas Gerais estabeleceu o Regime Especial Automatizado para as empresas do setor da cafeicultura que atuam no Estado, conforme Resolução nº 5.659/2023. O objetivo é facilitar a emissão de documentos fiscais e a padronização para o melhor exercício da atividade, conferindo menor custo de produção e industrialização ao setor.

Os critérios para aproveitamento do benefício são: (i) principal atividade econômica ser a cafeicultura, com cadastro regular no Siare; (ii) não ser optante do Simples Nacional; e (iii) o estabelecimento estar no sistema de débito e crédito na vigência do Regime Especial.

Além da indústria cafeeira, também podem requerer do Regime Especial os seguintes setores da indústria: calçados, confecções, mercadorias para comercialização no corredor de importação, venda de mercadoria no comércio eletrônico, comércio de produtos eletrônicos, fios e cabos, aço, cana-de-açúcar, móveis de madeira, carnes e derivados e móveis de metal.



Estado de Goiás lança sistema de autorregularização com descontos para contribuintes do ICMS

A Secretaria de Economia do Estado de Goiás lançou sistema de autorregularização do ICMS, permitindo a correção voluntária de inconsistências em declarações de ICMS que estejam na malha fiscal, sem a cobrança de multas. Por meio do sistema, é possível (i) realizar pagamentos à vista, (ii) solicitar parcelamentos, (iii) justificar inconsistências detectadas em malha fiscal, (iv) acessar a tramitação dos processos e (v) se comunicar com o auditor fiscal responsável. Caso as divergências não sejam solucionadas, um procedimento de ação fiscal poderá ser aberto, com aplicação de multa. A autorregularização deve ser feita online, acessando-se o ícone "Autorregularização" presente no site da Secretaria de Economia (www.economia.go.gov.br).

Decisão no CERS/ES afasta a cobrança de DIFAL exigido de Construtora Civil

Em sessão de julgamento realizada perante a 2ª Câmara de Julgamento do Conselho Estadual de Recursos Fiscais do Espírito Santo, foi proferido acórdão que cancelou o auto de infração que exigia valores supostamente devidos a título de diferencial de alíquota de ICMS, bem como de multa de 100%, com fundamento no art. 75, § 1º, Inciso V, alínea "a" da Lei n. 7000/2001.

A defesa atuou para comprovar que, apesar de possuir inscrição estadual, a empresa de construção civil autuada adquire as mercadorias para utilização direta em suas atividades, não sendo, portanto, contribuinte do ICMS. Assim, após a análise dos argumentos trazidos na linha de defesa, a 2ª Câmara do CERS/ES verificou que, de fato, a empresa autuada aplica os materiais em suas obras, caracterizando-se como consumidora final desses materiais adquiridos, sendo indevido, portanto, o recolhimento do DIFAL pelo remetente.

TJSP decide: PIS, COFINS e ISS não integram base de cálculo do ISS

O Tribunal de Justiça de São Paulo (TJSP), em recente decisão, reconheceu que os valores de PIS, COFINS e do ISS não integram a base de cálculo ISS. A decisão foi proferida pela 18ª Câmara de Direito Público, tendo como relator o Desembargador Marcelo L. Theodósio.

A maioria dos municípios, incluindo São Paulo, exige que as empresas prestadoras de serviços incluam na base de cálculo do ISSQN o valor do próprio ISSQN e das contribuições ao PIS e COFINS incidentes na nota fiscal de serviço. No entanto, a decisão do TJSP afirma que a base de cálculo do ISS resume-se exclusivamente ao preço do serviço prestado, conforme o artigo 7º da Lei Complementar n. 116/2003.

A decisão destaca que incluir outros tributos, como PIS, COFINS, CSLL e IRPJ, na base de cálculo do ISSQN desvirtua o conceito de valor do serviço e pode caracterizar eventual bis in idem. Além disso, a inclusão do ISSQN e das contribuições ao PIS e COFINS na base de cálculo do ISS ofende a Constituição Federal nos artigos 156, inciso II, e 146, inciso III, alínea "a".

STF fixa tese relativa à Contribuição à Seguridade Social sobre receita de empregador rural

No recente julgamento do RE 700.922 (Tema 651), o Plenário do STF analisou o viés constitucional da Contribuição à Seguridade Social, prevista no art. 25, incisos I e II, da Lei nº 8.870/1994, incidente sobre a receita bruta do empregador rural pessoa jurídica, resultante da comercialização da sua produção.

Após longo debate, por maioria de votos, o Plenário entendeu que, somente após a redação dada pela Lei n. 10.256/2001, é que referida Contribuição se tornou constitucional, conforme preceituam as seguintes teses fixadas:

I - É inconstitucional a contribuição à seguridade social, a cargo do empregador rural pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, prevista no artigo 25, incisos I e II, da Lei nº 8.870/1994, na redação anterior a Emenda Constitucional nº 20/1998;

II - É constitucional, a contribuição à seguridade social, a cargo do empregador rural pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, prevista no art. 25, incisos I e II, da Lei 8.870/1994, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001;

III - É constitucional a contribuição social destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), de que trata o art. 25, § 1º, da Lei nº 8.870/1994, inclusive na redação conferida pela Lei nº 10.256/2001



STF: é inconstitucional a multa isolada de 50% em compensação não homologada

O Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar a ADIn 4.905 e o RE 796.939, declarou inconstitucional a multa isolada de 50% aplicada em razão de não homologação da compensação realizada pelos contribuintes. A decisão unânime põe fim a uma penalidade que vinha gerando insatisfação entre os contribuintes, que a consideravam abusiva e contrária ao direito de petição.

O relator do caso, ministro Edson Fachin, considerou a multa inconstitucional por não se tratar de ato ilícito suficiente para justificar uma penalidade automática. O ministro Alexandre de Moraes, por sua vez, ressaltou que a multa poderia ser aplicada em casos de comprovada má-fé do contribuinte, desde que garantido o contraditório e a ampla defesa em processo administrativo.

A compensação de tributos ocorre quando há o encontro de contas entre débitos e créditos tanto do contribuinte quanto da União. Antes da decisão do STF, a multa de 50% era aplicada em casos de indeferimento do pedido, além de outra multa de 20% e juros baseados na taxa Selic pelo atraso no pagamento. Essa penalidade havia sido estabelecida em 2010, através da Lei 12.249.

O impacto para as empresas com a extinção dessa multa é positivo, pois as compensações tributárias fazem parte do dia a dia e, muitas vezes, envolvem valores milionários.

STF concede tutela para sobrestamento de processo que trata do terço constitucional de férias

Como é de conhecimento, o Supremo Tribunal Federal, em 31/08/2020, modificou o entendimento, até então consolidado na jurisprudência, a respeito da natureza do terço constitucional de férias, fixando, no bojo do RE 1.072.485/PR (Tema 985), a seguinte tese: “é legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”.

Embora haja pedido de modulação de efeitos, o qual é obrigatório na hipótese de alteração jurisprudencial (CPC 927, § 3º), o Supremo Tribunal Federal ainda não julgou os embargos de declaração por meio dos quais foi realizado esse pedido.

Tal situação vem intensificando a insegurança das empresas, pois os Tribunais Regionais Federais vêm aplicando o entendimento lá firmado, mesmo antes do trânsito em julgado, em razão da falta de ordem nacional de suspensão dos processos que tratem do assunto.

Assim, o Supremo Tribunal Federal concedeu tutela para suspender, em um caso concreto que corre no TRF-3, a eficácia do acórdão que aplicou o entendimento firmado no RE 1.072.485, bem como o sobrestamento dos autos até que haja julgamento dos embargos de declaração lá opostos.

Decisão autoriza recolhimento de ITBI sobre o valor da operação de compra e venda

A 1ª Vara da Fazenda Pública de Itabuna (BA) concedeu tutela de evidência autorizando o recolhimento do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis ("ITVI") ao Município de Itabuna sobre o efetivo valor da operação de compra e venda, em detrimento da cobrança do imposto sobre o valor venal do imóvel. No caso, o Município de Itabuna indica como valor venal do imóvel aquele utilizado para fins de IPTU.

De acordo com a decisão, deve-se levar em consideração o entendimento firmado no STJ, no julgamento do REsp nº 1.937.821 (Tema 1113), sob a sistemática dos recursos repetitivos, no sentido de que: "a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação".

Ademais, a decisão também reconheceu que o valor da transação declarado pelo contribuinte goza de presunção de que é condizente com o valor de mercado, o somente pode ser afastado pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN), pois o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente.

TRF1 admite flexibilização das regras do parcelamento tributário

Recentemente, a 7ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF1) manteve parcialmente a sentença que determinou à Fazenda Nacional o parcelamento do débito remanescente de uma empresa em 161 prestações mensais. A sentença acatou o pedido para que a Fazenda Nacional se abstinhasse de exigir o pagamento à vista e expedisse Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa.

O juiz federal Roberto Carlos de Oliveira, relator do caso, elencou que a sentença afastou a aplicação do artigo 14 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 02/2011, que estabelece o pagamento em parcela única da diferença entre as parcelas do Refis (Programa de Recuperação Fiscal) e de uma consolidação especial para dívidas federais que foram incluídas apenas no Refis IV devido à aprovação de pedido administrativo da empresa.

Conforme destacado pelo relator, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu a aplicação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade em questões de parcelamentos tributários a fim de evitar práticas contrárias ao propósito da norma de benefício fiscal, especialmente quando se verifica a boa-fé do contribuinte e a ausência de prejuízo para a administração.

Por fim, concluiu-se que, inexistindo prejuízo à Fazenda Nacional, é devida a exigência do saldo devedor, dividido em 161 parcelas, correspondente ao número de prestações restantes na data inicialmente prevista para a consolidação. Dessa forma, a 7ª Turma do TRF1, por unanimidade, decidiu acatar o pedido da Impetrante e negar provimento à apelação da Fazenda Nacional.

Receita Federal: descarte de resíduos sujeitos a tratamento especial pode gerar crédito da Cofins

Por meio da Solução de Consulta COSIT nº 55/2023, a Receita Federal esclareceu que o descarte de resíduos sujeitos a tratamento especial, previsto em legislação específica como medida de controle ambiental, pode gerar crédito da Cofins na modalidade aquisição de insumos por imposição legal. Além disso, restou consignado que este entendimento se aplica também à Contribuição para o PIS/Pasep.

A empresa consulente exerce prestação de serviços laboratoriais de análises de bebidas, produtos alimentícios e de higiene e beleza, que resultam em resíduos químicos, físicos e biológicos que, por legislação estadual e municipal, devem ter descarte adequado, razão pela qual se faz necessária a contratação de profissionais autorizadas pelos órgãos ambientais para a correta destinação destes resíduos.

Diante desse cenário, a contribuinte defendeu a essencialidade da contratação do serviço de destinação de resíduos para a manutenção de sua atividade econômica, em razão das disposições legais que obrigam tal contratação, e questionou ao fisco se tal situação se enquadraria no critério de essencialidade requisitado pelo Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 para apuração de crédito de COFINS no regime de não-cumulatividade.

Em resposta, a Receita Federal assentou que, para fins de creditamento da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, são considerados como insumos relativos à produção de bens ou de prestação de serviços também os itens que integram o processo de produção por imposição legal, ainda que dispensáveis à elaboração do produto comercializado ou à prestação do serviço, excetuados os itens exigidos pela legislação, mas relacionados à pessoa jurídica como um todo, como o alvará de funcionamento.

I A T

INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

ARTIGO

Tutela judicial efectiva en materia fiscal

Tacio Lacerda Gama [1]

**Artigo publicado em : Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario - ILADT
Informe nacional - Tema II**

Introducción

Este informe nacional aborda varios temas que, en su conjunto, conforman el marco legal de la protección judicial en materia tributaria en el Sistema Tributario Brasileño. Es un trabajo que trata de conciliar la complejidad y variedad de cuestiones que sugiere el tema con las dimensiones y profundidad de un Informe General. El informe se divide en cuatro partes fundamentales: (i) introducción al Sistema Tributario Brasileño, para contextualizar las entidades involucradas en la Tutela Judicial del contribuyente; (ii) marco legal del proceso tributario en Brasil, con los principios aplicables y las características fundamentales del sistema; (iii) análisis comparativo de este marco legal con la Carta de los Derechos del Contribuyente en los Países Miembros de la ILADT ("Carta de la ILADT"); (iv) cambios recientes en la estructura de la Administración Tributaria brasileña y sus impactos en los derechos fundamentales de los contribuyentes; y (v) la forma de realización del crédito fiscal en Brasil y los medios alternativos de resolución de conflictos.

Cada una de estas partes, a su vez, se dividirá en temas cuando sea necesario, con el fin de presentar una visión general de la Protección Judicial de los derechos de los contribuyentes en materia fiscal.

[1] Profesor de cursos de licenciatura, maestría y doctorado en la Pontificia Universidad Católica de São Paulo (PUC-SP). Presidente del Instituto de Aplicação do Tributo - IAT. Abogado.

Parte I - Introducción al sistema fiscal brasileño

Brasil es una República, organizada como una Federación, compuesta por la unión de entidades dotadas de autonomía política, administrativa, legislativa y financiera, llamadas Unión, Estados, Distrito Federal y Municipios. Cada una de estas entidades federativas dispone de franjas competenciales que posibilitan su autonomía, entre las que destaca la competencia legislativa y administrativa tributaria. De ahí que hablemos del Sistema Tributario Brasileño como el conjunto de facultades tributarias aseguradas a cada una de las entidades que integran la Federación, no sólo para instituir sus fuentes de ingresos tributarios, sino también para instituir todas las demás normas necesarias para su fiscalización y recaudación.

El Sistema Tributario Nacional está organizado, fundamentalmente, por el texto de la Constitución de la República, que distribuye todos los poderes tributarios y establece condiciones positivas (principios) y negativas (inmunidades) para su ejercicio. También hay que considerar el Código Tributario Nacional (Ley nº 5172/66) que, en conformidad con la Constitución, prescribe las normas generales del derecho tributario, especialmente para evitar conflictos entre las entidades federativas, regular la interpretación de la legislación tributaria y establecer las normas sobre las modalidades de constitución de un crédito tributario, suspensión de su exigibilidad, extinción y recuperación de pagos indebidos, así como los privilegios del crédito y sus modalidades de cobro. La articulación de estos dos diplomas normativos - la Constitución de la República y el Código Tributario Nacional - delimita, en detalle, las disposiciones que deben seguir las más de 5500 entidades tributarias brasileñas para la institución y recaudación de sus impuestos.

Todas las entidades federales pueden instituir impuestos, tasas y contribuciones de mejora, según su jurisdicción. Además, la Unión puede instituir, exclusivamente, préstamos obligatorios^[2] -impuestos reembolsables a los contribuyentes, instituidos en circunstancias excepcionales- y contribuciones especiales^[3] -impuestos con hipótesis de incidencia ajena a la acción del Estado, instituidos para atender gastos específicos, en beneficio del área social, económica o de la corporación profesional o económica.

[2] Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

[3] Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

En relación con las tasas y las contribuciones de mejora , la regla de distribución de competencias es sencilla: la entidad federativa que sea competente para prestar el servicio público o ejercer el poder de policía correspondiente a la recaudación (tasas) puede instituir el impuesto,[4] o, aún, realizar la obra pública que autoriza la recaudación del impuesto (contribución de mejora). [5]

Los impuestos, por su parte, siguen una regla simple pero diferente: el propio texto de la Constitución indica expresamente quién puede instituir qué impuesto, a través de la segregación de materialidades. Así, la Unión puede establecer impuestos sobre los productos industrializados, las transacciones de importación y exportación, las rentas y ganancias de cualquier naturaleza, la propiedad de la tierra rural, las grandes fortunas y las transacciones de crédito, de cambio, de seguros o de valores[6] ; Corresponde a los Estados instituir impuestos sobre la transmisión causa mortis y la donación de cualesquiera bienes o derechos, las operaciones relacionadas con la circulación de bienes, los servicios de transporte interestatal e interurbano, los servicios de comunicación y la propiedad de vehículos de motor;[7] los Municipios pueden instituir impuestos sobre la propiedad inmobiliaria urbana, los servicios de cualquier naturaleza y la transmisión inter vivos de bienes inmuebles, los derechos reales sobre bienes inmuebles y la cesión de derechos para su adquisición.[8] Al Distrito Federal se le atribuyen las competencias de los Estados y Municipios, de forma acumulada.

[4] Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

[5] Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

[6] Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

[7] Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III - propriedade de veículos automotores.

[8] Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Esta contextualización es importante porque las entidades mencionadas, aunque están sujetas a un conjunto de disposiciones similares impuestas por las normas generales, están sujetas a diferentes Tribunales Judiciales, según las reglas de jurisdicción existentes, como se mostrará a continuación. Así, aunque.

Después de presentar brevemente quiénes son las entidades fiscales responsables de la recaudación del crédito fiscal, pasaremos a presentar el marco legal de la protección judicial en materia fiscal en Brasil.

Parte 2 - Marco jurídico de la protección judicial en materia fiscal en Brasil

1. Derechos y garantías fundamentales - La protección judicial en la Constitución de la República

La fiscalidad se ejerce mediante actos coercitivos del Estado y afecta directamente a algunos derechos fundamentales del contribuyente. No es de extrañar, por tanto, la constante tensión entre los contribuyentes, que argumentan en defensa de derechos como la libertad y la propiedad, y los agentes de recaudación, que se oponen a los deberes y derechos del Estado que recauda los impuestos. [9]

Para confirmar esta afirmación, basta con observar el número de discusiones existentes desde la promulgación de la Constitución Federal hasta la fecha en el Supremo Tribunal Federal que tienen que ver con la institución y la recaudación de impuestos: el 40% de los casos actualmente en repercusión general son sobre cuestiones fiscales. Una búsqueda en el buscador de jurisprudencia del STF con el radical "tribut", que hace referencia a todas las variantes de la palabra "tributo", arroja unas 20.000 sentencias ya dictadas. Los casos que aún están en curso y las decisiones individuales ni siquiera se incluyen en este recuento. Puede encontrar información en la página web del Tribunal Supremo de Brasil: <http://www.stf.jus.br/>.

[9] "No campo do Direito público, a tensão entre liberdade e poder adquire importantes contornos, no sentido de que nesse campo é reclamada a intervenção da lei para limitar e controlar de fora ampla, os atos estatais que afetem bens e interesses individuais fundamentais como a vida, a liberdade, o patrimônio e a segurança." - DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988. P. 108.

En este escenario de constante tensión, la Constitución de la República ha establecido las más diversas garantías para el contribuyente y para las entidades federativas dotadas de competencia legislativa tributaria. Partiendo de este contexto, nuestro trabajo pretende entender cómo se produce la tutela judicial en materia fiscal.

Los derechos fundamentales son declaraciones constitucionales o de carácter supralegal - en el caso de los tratados internacionales de derechos humanos[10] - que aseguran valores considerados esenciales para la vida de las personas, sujetos de derecho[11]. Su efectividad está dada por normas más concretas, denominadas garantías fundamentales[12], entre las que se encuentran los mecanismos previstos por la Constitución de la República para controlar la actividad recaudatoria[13]. Por un lado, están los derechos fundamentales de libertad, propiedad y dignidad humana, por nombrar algunos. Por otro, las normas constitucionales destinadas a permitir la protección de estos derechos, como la legalidad y el debido proceso legal.

Las garantías fundamentales están previstas en los principios constitucionales, valores que ocupan la más alta posición jerárquica en el orden positivo, y cuya concreción varía en función de la amplitud semántica de sus proposiciones. En este sentido, un mismo valor constitucional que prevé un derecho fundamental se desdobra en varias garantías, cuya interpretación debe realizarse siempre en conjunto con los demás principios y garantías del sistema constitucional.

[10] Según el entendimiento establecido por el STF en el RE 344585/RS. Informando al juez Moreira Alves. DJ 13/09/2002.

[11] Aunque no están previstas en el propio texto constitucional, son de jerarquía constitucional en virtud de lo dispuesto en el art. 5, § 2 de la CR: "Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantido-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) § 2º 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".

[12] Las garantías fundamentales son clasificadas por la doctrina como mecanismos de protección de los derechos fundamentales. En palabras de Jorge Miranda: "Os direitos representam só por si certos bens; as garantias destinam-se a assegurar a fruição desses bens; os direitos são principais, as garantias acessórias e, muitas delas, adjetivas (ainda que possam ser objecto de um regime constitucional substantivo); os direitos permitem a realização das pessoas e inserem-se directa e imediatamente, por isso, nas respectivas esferas jurídicas, as garantias só nelas se projectam pelo nexo que possuem com os direitos; na acepção jusracionalista inicial, os direitos declaram-se, as garantias estabelecem-se." - In Manual de direito constitucional: direitos fundamentais. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1993. t. 4. P. 88.

[13] Para Gilmar Ferreira Mendes, los derechos fundamentales son derechos de defensa. Pretenden proteger al individuo frente a la intervención del Estado, para que éste no impida la práctica de determinados actos, ni intervenga en determinadas situaciones subjetivas o no elimine posiciones jurídicas. En Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos, 1999. P. 36-37

Esta relación entre valores y normas también se da en el ámbito fiscal. Existen valores prescritos como fundamentales para los sujetos de derecho, tales como: seguridad, igualdad, legalidad que figuran como derechos y garantías individuales, previstos en el artículo 5 de la Constitución brasileña. Pero también existe el reflejo de estas garantías en el ámbito fiscal. Así, en el artículo 150 del mismo texto constitucional, se puede ver reiterada la garantía de que ningún impuesto se instituirá o modificará sino mediante ley (legalidad tributaria) o que el impuesto instituido en un ejercicio sólo podrá cobrarse en el ejercicio siguiente (anterioridad tributaria), evitando sorpresas en el cobro de impuestos que afrentarían el derecho fundamental al valor de la seguridad jurídica.

Asimismo, la Constitución Federal brasileña establece una serie de garantías a los contribuyentes en materia de protección judicial. En primer lugar, en virtud del artículo 5, XXXV, la ley brasileña no puede excluir de la revisión del Poder Judicial "cualquier lesión o amenaza a un derecho". Esto significa que el contribuyente puede acudir al Poder Judicial en cualquier momento, independientemente de la existencia de un procedimiento administrativo o de su finalización. Se trata del modelo de jurisdicción única o inglés, en el que no existe una competencia exclusiva de la Administración Tributaria para resolver un caso concreto.

Esta disposición también impide la imposición de otros obstáculos a la protección judicial, ya que se considera inevitable. Por lo tanto, la regla general es que el contribuyente puede recurrir al Poder Judicial independientemente de cualquier garantía. Sin embargo, existe una excepción expresamente prevista en la legislación: según el artículo 16, párrafo 1, de la Ley 6830/80, la petición de suspensión de la ejecución sólo es admisible cuando existe una garantía total del importe cobrado.

Sin embargo, al interpretar el artículo 16, párrafo 1º de la Ley 6830/80 con el artículo 5º, XXXV de la Constitución Federal, el Superior Tribunal de Justicia ("STJ") de Brasil sostiene que la garantía total no es exigida cuando el contribuyente comprueba que no tiene bienes suficientes para hacerlo:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. EXECUTADO. BENEFÍCIO DA JUSTIÇA GRATUITA. PATRIMÔNIO. INEXISTÊNCIA. HIPOSSUFICIÊNCIA. EXAME. GARANTIA DO JUÍZO. AFASTAMENTO. POSSIBILIDADE. (...)

2. Os embargos são o meio de defesa do executado contra a cobrança da dívida tributária ou não tributária da Fazenda Pública, mas que "não serão admissíveis ... antes de garantida a execução" (art. 16, § 1º, da Lei n. 6.830/80).

3. No julgamento do recurso especial n. 1.272.827/PE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, submetido ao rito dos recursos repetitivos, a Primeira Seção sedimentou orientação segunda a qual, "em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/73, a nova redação do art. 736 do CPC dada pela Lei n. 11.382/2006 - artigo que dispensa a garantia como condicionante dos embargos - não se aplica às execuções fiscais diante da presença de dispositivo específico, qual seja o art. 16, § 1º, da Lei n. 6.830/80, que exige expressamente a garantia para a apresentação dos embargos à execução fiscal."

4. A Constituição Federal de 1988, por sua vez, resguarda a todos os cidadãos o direito de acesso ao Poder Judiciário, ao contraditório e à ampla defesa (art. 5º, CF/88), tendo esta Corte Superior, com base em tais princípios constitucionais, mitigado a obrigatoriedade de garantia integral do crédito executado para o recebimento dos embargos à execução fiscal, restando o tema, mutatis mutandis, também definido na Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.127.815/SP, na sistemática dos recursos repetitivos.

5. Nessa linha de interpretação, deve ser afastada a exigência da garantia do juízo para a oposição de embargos à execução fiscal, caso comprovado inequivocadamente que o devedor não possui patrimônio para garantia do crédito exequendo.

11. Recurso especial provido, em parte, para cassar o acórdão recorrido. (REsp n. 1.487.772/SE, informando el Juez Gurgel de Faria, Primera Sala, DJe de 12/6/2019)

La Constitución Federal también establece otras garantías al contribuyente, asegurando, en el proceso judicial, la contradicción y la amplia defensa (art. 5º, LV). Así, la ley procesal debe garantizar siempre la amplia participación del contribuyente en el proceso judicial, manifestándose sobre todas las alegaciones de la entidad pública y aportando las pruebas necesarias para demostrar su derecho.

En este punto, es importante destacar que la Constitución Federal brasileña garantiza expresamente que "las normas que definen los derechos y garantías fundamentales tienen aplicación inmediata" (art. 5, § 1). Así pues, los derechos fundamentales aquí mencionados pueden reclamarse directamente en los procedimientos judiciales, independientemente del contenido de la legislación ordinaria.

Otra importante garantía fundamental incluida en la Constitución Federal brasileña se refiere a la publicidad de las sentencias del Poder Judicial, así como a la necesidad de motivar todas las decisiones, bajo pena de nulidad (art. 93, IX). En base a esta disposición, toda decisión judicial debe estar fundamentada, y debe contener las premisas de hecho y de derecho que sustentan la conclusión adoptada. Cualquier decisión que no lo haga expresamente incurre en nulidad.

Además de los derechos fundamentales generales, la Constitución Federal brasileña también adoptó expresamente un importante instrumento procesal para los contribuyentes. Según el artículo 5, LXIX, "el mandamiento judicial se concederá para proteger un derecho que sea claro y cierto, y que no esté protegido por el habeas corpus o el habeas-data, cuando la persona responsable de la ilegalidad o del abuso de poder sea una autoridad pública o un agente de una persona jurídica en el ejercicio de poderes públicos. Así, existe un proceso judicial específico para combatir la ilegalidad o el abuso de poder de una autoridad o agente público, con un procedimiento más rápido y con ventajas respecto al procedimiento común, que se analizará mejor a continuación.

Expuesto el escenario general, con las garantías procesales aseguradas por la Constitución Federal brasileña, analicemos ahora los elementos concretos relativos a la tutela judicial en materia tributaria.

2. Esquema del sistema jurisdiccional brasileño

Los órganos del Poder Judicial brasileño pueden clasificarse en federales y estatales, que, en el caso de los primeros, también se dividen por materias (art. 92 de la Constitución de la República).

Los jueces federales que no tienen especialización en la materia - en el caso brasileño, los jueces laborales, electorales y militares tienen competencia específica - son responsables de juzgar los casos en los que la Unión Federal es parte, según el artículo 109, I de la Constitución. Por lo tanto, todos los juicios relacionados con cualquier impuesto propiedad del Gobierno Federal serán analizados por los Jueces Federales y las Apelaciones de los Tribunales Regionales Federales. Los jueces estatales, en cambio, tienen una competencia residual para decidir todos los casos fiscales que afectan a los Estados y Municipios.

En este punto, existe una primera condición peculiar de la protección jurisdiccional tributaria en Brasil: existen Tribunales Estatales y un Tribunal Federal, competentes para juzgar la cuestión en función de la entidad tributaria implicada.

Como se mencionó, el sistema brasileño garantiza a los litigantes, en procesos judiciales o administrativos, la contradicción y la amplia defensa, en los términos del art. 5, LV, de su Constitución de la República. La garantía de defensa en vía administrativa impone el mantenimiento, por parte de todos los entes tributarios que componen la Administración Tributaria, de un adecuado sistema procesal administrativo de cobro del crédito fiscal, a través del cual se asegure la amplia defensa y el doble grado de análisis.

Aunque la mayoría de los impuestos son de competencia del Gobierno Federal, este deber obliga a todas las entidades tributarias -Estados, Municipios y Distrito Federal- a garantizar que el contribuyente tenga un proceso administrativo para defenderse de la constitución del crédito fiscal.

Sin embargo, aunque el crédito fiscal se mantenga en el procedimiento administrativo, el contribuyente siempre tiene derecho a impugnar la legalidad del cobro ante los tribunales. De acuerdo con el artículo 5, XXXV de la Constitución Federal, Brasil ha adoptado el principio de no afirmación de la jurisdicción, según el cual cualquier ley que excluya "cualquier lesión o amenaza a un derecho" de la revisión judicial es inconstitucional.

Como Brasil adopta una forma de Estado federalista, en la que se relacionan diferentes ordenamientos jurídicos, el ejercicio del poder judicial se distribuye entre el órgano central y los diferentes Estados miembros. Este hecho da lugar a la necesidad de contar con Tribunales Superiores cuyo objetivo principal es uniformar la interpretación de la ley federal y de la Constitución Federal.[14]

En Brasil, estas funciones se otorgan al Tribunal Superior de Justicia, en materia de derecho federal, y al Supremo Tribunal Federal, en lo que respecta a la interpretación de la Constitución de la República (arts. 102 y 105 de la Constitución de la República).

[14] Cf. MEDINA, José Miguel García. Prequestionamento e repercussão geral. - 6ª ed. - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 26 y siguientes.

En el caso de la materia tributaria, es común que en Brasil las cuestiones se superpongan a los fundamentos constitucionales y legales, considerando que (i) el fundamento de la competencia tributaria está en la Constitución de la República y (ii) esta competencia es desplegada por los entes tributarios en su propia legislación. Por ello, las definiciones de las cuestiones fiscales suelen hacerse en estos Tribunales Superiores.

Dado el número de procedimientos que tratan de la misma cuestión jurídica, el Código de Procedimiento Civil de 2015 adoptó un sistema por el cual los procedimientos se suspenden (art. 1.030, III, y 1.035, § 5 del CPC), mientras que algunos recursos piloto son analizados por los Tribunales Superiores, que establecen una declaración general y abstracta que supuestamente resuelve la cuestión jurídica una sola vez. Este sistema también garantizaría, en teoría, una aplicación más uniforme y equitativa de la ley, asegurando la igualdad entre los contribuyentes y garantizando una coherencia interna al Sistema Tributario.

En este caso, el Código de Procedimiento Civil brasileño de 2015 adoptó un procedimiento de "causa piloto", en el que el Alto Tribunal, además de juzgar la cuestión jurídica común, también resuelve el recurso de casación plenamente analizado. En sus artículos. 1.036 y ss. estableció el siguiente procedimiento: (i) una vez verificada la existencia de múltiples recursos extraordinarios o especiales sobre una cuestión de derecho idéntica, se asignará uno o más recursos que representen la controversia existente; (ii) el magistrado ponente, en el Tribunal Superior, emitirá entonces una resolución de asignación, identificando con precisión la cuestión de derecho que se someterá a juicio; y (iii) una vez resueltos los recursos asignados, "los órganos colegiados declararán prejulgados los demás recursos que versen sobre una controversia idéntica o los resolverán aplicando la tesis establecida".[15]

Es decir, después de juzgar los casos concretos de los recursos afectados, el Supremo Tribunal Federal y el Tribunal Superior de Justicia formulan un enunciado, que debe "contener" la solución a la cuestión jurídica planteada.

[15] "Art. 1.039. Decididos os recursos afetados, os órgãos colegiados declararão prejudicados os demais recursos versando sobre idêntica controvérsia ou os decidirão aplicando a tese firmada."

El artículo 927 del Código de Procedimiento Civil de 2015 prescribe que los jueces y tribunales observen una serie de disposiciones judiciales,[16] especialmente las sentencias dictadas por el Supremo Tribunal Federal y el Tribunal Superior de Justicia en el juicio de los recursos de repetición. En otras palabras, una vez que la tesis es fijada por los Tribunales Superiores por el procedimiento mencionado, los jueces federales y estatales están obligados a aplicarla en los procesos.

Estas son las líneas generales sobre la competencia para la resolución de asuntos fiscales en Brasil. A continuación, pasaremos a los detalles relativos a la tutela judicial en materia fiscal.

3. Coexistencia de procedimientos comunes y especiales en materia tributaria - acción ordinaria y mandamiento judicial

En Brasil, el juicio fiscal está regulado principalmente por el Código de Procedimiento Civil (Ley n° 13.015/2015), que establece las normas generales que implican la protección judicial en general. Corresponde a la Ley de Enjuiciamiento Civil regular, en concreto, cómo se desarrolla el procedimiento común, desde la interposición de la demanda a través de la Petición Inicial hasta la cosa juzgada.

Sin embargo, en Brasil, las cuestiones fiscales también pueden ser protegidas por medio de un mandato judicial, una acción con un procedimiento especial garantizado por el artículo 5, LXIX, de la Constitución Federal. Se trata de una medida adecuada para proteger "derechos líquidos y ciertos" cuando el responsable de la ilegalidad es un agente público, actualmente regulado por la Ley 12016/2009 y, subsidiariamente, por la Ley de Enjuiciamiento Civil.

El recurso de amparo tiene importantes ventajas en la protección judicial de los contribuyentes porque: (i) el procedimiento es más rápido; (ii) en caso de decisión favorable, no hay efecto suspensivo automático en cualquier recurso (artículo 14, párrafo 3 de la Ley 12016/2009); y (iii) no hay adjudicación de honorarios de abogados, ni en caso de éxito ni en caso de derrota (artículo 25 de la Ley 12016/2009).

[16] "Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; II - os enunciados de súmula vinculante; III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados."

La rapidez del procedimiento está relacionada, sobre todo, con la inexistencia de una fase probatoria dilatoria. En efecto, la medida sólo pretende asegurar un derecho "neto y cierto", entendido como un derecho que puede ser probado en términos claros, mediante la prueba documental que se adjunta a la Petición Inicial. Por lo tanto, es una forma más rápida de obtener protección judicial, pero sin la posibilidad de presentar otras pruebas como la testimonial o la pericial.

Un factor importante que ha incrementado el uso del mandamiento de protección en materia fiscal es la posibilidad de declarar el derecho a compensar las cantidades indebidamente cobradas, a partir de los cinco (5) años anteriores a la presentación de la moción y durante el procedimiento. El precedente n° 213 del STJ asegura que "el mandamiento de apremio constituye una acción adecuada para la declaración del derecho a la compensación de impuestos".

Así, tras el reconocimiento judicial a través de un mandamiento judicial, el contribuyente puede solicitar a la entidad tributaria la compensación de las cantidades pagadas indebidamente con los impuestos exigibles. Dos condiciones son importantes: (i) la decisión dictada en el mandamiento debe ser definitiva e inapelable (artículo 170-A del Código Tributario brasileño); y (ii) la entidad tributaria debe promulgar una ley que regule la compensación (artículo 170 del Código Tributario brasileño). En el caso del Gobierno Federal, la compensación está actualmente regulada por la Ley 9430/1996.

También es posible utilizar el mandamiento judicial para declarar el derecho a la devolución en especie de las cantidades indebidamente cobradas, que debe obtenerse en el ámbito administrativo:

[2. " O mandado de segurança é via adequada para declarar o direito à compensação ou restituição de tributos. Uma vez concedida a ordem, os pedidos devem ser requeridos na esfera administrativa, revelando-se incabível a utilização da via do precatório, sob pena de conferir a vedada natureza de ação de cobrança ao mandamus. Precedentes" (AgInt no REsp 1947645/RS, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 22/11/2021, DJe 29/11/2021).

3. Agravo interno não provido.

(AgInt en REsp n. 1.603.841/SC, informando el juez Gurgel de Faria, Primera Sala, DJe de 25/5/2022).

Por lo tanto, la restitución debe solicitarse por vía administrativa, y el mandamiento judicial no admite la ejecución judicial específica de las cantidades.

Por tanto, el contribuyente tiene siempre como alternativas para la tutela judicial en materia tributaria la utilización del procedimiento común y del procedimiento especial. Además de las diferencias ya abordadas, presentaremos las principales características de cada uno de estos modelos.

4. Elementos fundamentales de la tutela judicial en materia fiscal

En Brasil, tanto el procedimiento común como el especial comienzan con la Petición Inicial, que debe seguir los requisitos del art. 319 del Código de Procedimiento Civil, indicando: (i) el tribunal al que se dirige; (ii) los apellidos, los nombres, el estado civil, la existencia de una unión estable, la profesión, el número de inscripción en el Registro de Contribuyentes Individuales o en el Registro Nacional de Personas Jurídicas, la dirección de correo electrónico, el domicilio y la residencia del demandante y del demandado; (iii) el hecho y los fundamentos de derecho de la demanda; (iv) la demanda y sus especificaciones; (v) la cuantía de la demanda; (vi) las pruebas con las que el demandante pretende demostrar la veracidad de los hechos alegados; (vii) la opción del demandante de celebrar o no una audiencia de conciliación o mediación.

Aunque se menciona la opción de una audiencia de conciliación o mediación, prevalece el entendimiento de que el crédito fiscal es indisponible para la Administración Tributaria, por lo que este paso casi no se da.

El Código de Procedimiento Civil adoptó un amplio sistema de recursos provisionales, que pueden concederse en función de la urgencia o de las pruebas (art. 294). En este caso, el juez o el ponente conceden, de forma provisional, la protección judicial para prevenir o detener un acto ilegal.

En el caso de las medidas cautelares, el alivio judicial depende de la prueba acumulada de lo siguiente: (i) elementos que evidencien la probabilidad del derecho involucrado (*fumus boni iuris*); y (ii) peligro de daño o riesgo para el resultado útil del procedimiento (*periculum in mora*).

En base a ello, el juez o el magistrado ponente podrá dictar una resolución que suspenda la exigibilidad del crédito fiscal, para que su cobro quede a la espera de una decisión definitiva sobre el fondo, de acuerdo con el artículo 151, V del Código Tributario Nacional.

Asimismo, el mandamiento judicial también tiene una disposición específica para la concesión de la medida cautelar, que también depende de la probabilidad del derecho y del riesgo de ineficacia de la medida si se concede sólo al final (art. 7, III, de la Ley nº 12.016/2009). En este caso, también se suspende la exigibilidad del crédito fiscal (artículo 151, IV, del Código Tributario Nacional).

Por otro lado, los casos de tutela de la prueba se recogen en el artículo 311 del Código de Procedimiento Civil. Estas hipótesis son (i) se caracteriza el abuso del derecho de defensa o el manifiesto propósito dilatorio de la parte; (ii) las alegaciones de hecho sólo pueden ser probadas documentalmente y existe tesis firme en sentencia de casos repetitivos o en precedente vinculante; (iii) la petición de ejecución se basa en pruebas documentales adecuadas del acuerdo de depósito, en cuyo caso se emitirá una orden de entrega del objeto custodiado, con una multa; (iv) la petición inicial se apoya en pruebas documentales suficientes de los hechos que constituyen el derecho del demandante, y el demandado no se opone a ninguna prueba capaz de crear una duda razonable.

Si se deniega la medida cautelar o el requerimiento previo, se podrá interponer un recurso de reposición ante el Tribunal al que esté vinculado el Juez, de acuerdo con el artículo 1.015, I de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

La propia Petición Inicial debe indicar los medios de prueba que el contribuyente pretende utilizar durante el procedimiento. En el caso del sistema brasileño, también se admiten las pruebas no establecidas exhaustivamente, según el artículo 369 del Código de Procedimiento Civil:

Art. 369. As partes têm o direito de empregar todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, para provar a verdade dos fatos em que se funda o pedido ou a defesa e influir eficazmente na convicção do juiz.

En el caso del sistema brasileño, a pesar de las peticiones de las partes, la prueba es determinada por el juez, que puede incluso hacerlo de oficio, según el artículo 370 del Código de Procedimiento Civil. Se trata de una atenuación del principio dispositivo, establecido en el art. 2 del mismo título normativo.

La carga de la prueba corresponde al demandante en relación con los hechos constitutivos del derecho. En cuanto a los hechos que impiden, modifican o extinguen el derecho, la carga de la prueba corresponde al demandado (art. 373 del Código de Procedimiento Civil).

Tras la fase probatoria, se dicta sentencia, que puede ser con o sin juicio de mérito. La sentencia debe contener un informe, los motivos aplicados y un dispositivo, según el artículo 489 del Código de Procedimiento Civil. Además, el sistema procesal prohíbe ciertas causales, aplicando el artículo 93, IX, de la Constitución de la República, antes mencionado:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterá os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;

II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;

III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

§ 2º No caso de colisão entre normas, o juiz deve justificar o objeto e os critérios gerais da ponderação efetuada, enunciando as razões que autorizam a interferência na norma afastada e as premissas fáticas que fundamentam a conclusão.

Una vez dictada la sentencia, ésta puede ser recurrida, lo que por regla general tiene un efecto devolutivo y suspensivo, salvo en los casos de mandatos. En caso de que la decisión confirme una medida cautelar previamente concedida, tampoco tiene efecto suspensivo.

Una vez juzgado el recurso por el Tribunal, el contribuyente podrá recurrir al Tribunal Superior de Justicia o al Supremo Tribunal Federal, en caso de que se alegue, respectivamente: (i) delito contra una ley federal, o (ii) violación de la Constitución Federal. En ambos casos, los Tribunales Superiores actúan seleccionando un caso paradigmático, cuya sentencia tendrá efecto vinculante para los demás tribunales y jueces del país (artículo 927 del Código de Procedimiento Civil).

Parte III - Análisis comparativo entre el marco jurídico brasileño y la Carta de los Derechos del Contribuyente de los países miembros de la ILADT

La "Carta De Los Derechos Del Contribuyente De Los Países Miembros Del ILADT" ("Carta"), en su punto II.2.2, establece varias garantías sobre el derecho a la tutela administrativa y jurisdiccional efectiva.

El sistema brasileño garantiza varias de estas garantías. Como se destaca, la Constitución de la República siempre garantiza al contribuyente la vía judicial, en cualquier momento, y el proceso debe respetar el adversario y la amplia defensa.

En el caso de la presunción de inocencia, existe una importante mitigación en el caso del derecho tributario brasileño, ya que se entiende que los actos administrativos tienen presunción de legitimidad y veracidad. Por lo tanto, para revertir un determinado cobro, el contribuyente debe demostrar la falta de fundamento de las alegaciones fiscales.

La Constitución de la República también garantiza la independencia de los magistrados, a través de garantías específicas de permanencia vitalicia, inamovilidad e irreductibilidad del salario (Art. 95 de la Constitución de la República). Las normas de competencia del sistema también prohíben el nombramiento de jueces "ad hoc" para casos concretos.

Además, el sistema ofrece medios de impugnación de los actos administrativos, incluida la posibilidad de suspender el cobro mediante un requerimiento judicial, con lo que el contribuyente no tiene que recurrir a la regla solve et repete. Sin embargo, las medidas cautelares dependen de los requisitos mencionados anteriormente y, en muchos casos, no se suspende el cobro mientras se discute el asunto.

El sistema también prohíbe el uso de "sanciones políticas" como forma de cobro indirecto del crédito fiscal. Así, la entidad política no puede prohibir la emisión de facturas para obligar al contribuyente a liquidar un determinado crédito fiscal, según la jurisprudencia del Tribunal Supremo Federal:

TRIBUTO - ARRECADADAÇÃO - SANÇÃO POLÍTICA. Discrepa, a mais não poder, da Carta Federal a sanção política objetivando a cobrança de tributos - Verbetes nº 70, 323 e 547 da Súmula do Supremo. TRIBUTO - DÉBITO - NOTAS FISCAIS - CAUÇÃO - SANÇÃO POLÍTICA - IMPROPRIEDADE. Consubstancia sanção política visando o recolhimento de tributo condicionar a expedição de notas fiscais a fiança, garantia real ou fidejussória por parte do contribuinte. Inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 42 da Lei nº 8.820/89, do Estado do Rio Grande do Sul. (RE 565048, Ponente: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, juzgado el 29/05/2014, PÚBLICO 09-10-2014)

No obstante, la administración tributaria puede recurrir a medidas cautelares en algunos casos, en casos concretos, para declarar la indisponibilidad de los bienes del contribuyente hasta que se dicte una resolución definitiva sobre la deuda (Ley 8.397/92). Los casos establecidos por la legislación son los siguientes:

Art. 2º A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor:

- I - sem domicílio certo, intenta ausentar-se ou alienar bens que possui ou deixa de pagar a obrigação no prazo fixado;
- II - tendo domicílio certo, ausenta-se ou tenta se ausentar, visando a elidir o adimplemento da obrigação;
- III - caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens;
- IV - contrai ou tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio;
- V - notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal:
 - a) deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade;
 - b) põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros;
- VI - possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido;

VII - aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei;

VIII - tem sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário;

IX - pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito.

En todos los casos, la entidad tributaria deberá acreditar (i) la prueba literal de la constitución del crédito fiscal y (ii) la prueba documental de la existencia de alguno de los hechos mencionados anteriormente.

El sistema brasileño también garantiza que el proceso sea público, salvo en los casos que impliquen la seguridad de la sociedad y del Estado, y se garantiza el doble grado de jurisdicción.

En vista de lo anterior, es evidente que el sistema brasileño garantiza una amplia protección de los contribuyentes, estando de acuerdo, salvo en casos específicos, con las disposiciones de la Carta de Derechos del Contribuyente de los Países Miembros de la ILADT.

Parte IV - Cambios recientes en la Administración Tributaria y sus repercusiones en la tutela judicial efectiva

1. La informatización de la Administración Tributaria

Varios países han estado buscando la mejor manera de utilizar la tecnología para mejorar la dinámica de sus respectivos sistemas. [17]

Dicha informatización genera varias ganancias de eficiencia en la inspección tributaria, tales como: (i) aumento de la recaudación de impuestos; (ii) mayor nivel de cumplimiento fiscal voluntario, debido a la mejora del acceso a la información; (iii) reducción de los costes de cumplimiento; (iv) mejora de la comunicación entre las autoridades fiscales y entre éstas y otros organismos gubernamentales; y (v) aumento del nivel de transparencia en la administración, con la consiguiente reducción de las oportunidades de fraude y corrupción.

[17]CARVALHO, Paulo de Barros. Prefácio. In SANTELLO, Fabiana Lopes Pinto. Direito tributário digital: o uso da tecnologia no Sistema Tributário Nacional. – São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 13.

Sin embargo, hay aspectos negativos. Entre ellas está la innegable necesidad de las empresas de contratar empleados cualificados para el trabajo informático, adquirir costosos programas y mantener complejos sistemas informáticos.[18] Estos gastos pueden, en muchos casos, superar el valor del impuesto adeudado.

Se observa que, a finales del siglo XX y principios del XXI,[19] cambió por completo la forma de realizar la inspección fiscal. A partir de la informatización y, sobre todo, con el desarrollo de internet, se hizo posible almacenar información en bases de datos, analizadas por las autoridades fiscales para verificar su regularidad. Este cambio de paradigma también ha provocado un aumento de la velocidad de inspección.

Antes, para que la Administración Tributaria tuviera conocimiento de la ocurrencia de un determinado hecho social, dependía de la entrega física de una declaración o de la inspección in situ de los libros de las personas jurídicas. Así, el contribuyente sólo fue imputado en esos momentos, cuando verificó el incumplimiento de una determinada obligación, ya sea primaria o accesoria.

Sin embargo, en la actualidad, la publicidad de los hechos imponibles realizados por el contribuyente se produce en tiempo real. Ya no existe un desfase entre el momento en que se produce el hecho, su notificación y su puesta a disposición de la Administración Tributaria.

Debido a este escenario, algunos incluso prevén el fin de la evaluación por ratificación (artículo 150[20] del Código Tributario Nacional), que es actualmente la regla en el Sistema Tributario Brasileño, a partir de su sustitución gradual por las ya existentes evaluaciones de oficio y por declaración. Esto se debe a la posibilidad de que la Administración Tributaria disponga de toda la información de los contribuyentes en tiempo real, pudiendo incluso emitir avisos para la presentación de documentos complementarios por vía electrónica.

[18] CARRAZZA, Roque Antonio. Reflexões sobre a obrigação tributária. - São Paulo: Noeses, 2010, p. 216.

[19] La creación de Internet se produjo a principios de los años 60 en Estados Unidos como resultado de una investigación militar para intercambiar mensajes a través de una red. Su expansión, sin embargo, comenzó en los años 90, debido a la aparición de la World Wide Web ("WWW"). Este proceso de desarrollo y uso masivo de Internet continúa hasta nuestros días (Cf. CARVALHO, Leandro Coelho de "Limites da fiscalização tributária no ambiente virtual. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 59, 2004, p. 92.

[20] "Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa".

Sin embargo, en la misma proporción en que el contribuyente tiene el deber de informar en tiempo real del acaecimiento del hecho, la Administración Tributaria también le asigna el deber de informar del acaecimiento de la obligación y recaudar el impuesto correspondiente, lo que demuestra su desinterés por extinguir la "autoliquidación".

Lo que sí puede cambiar es el sistema de valoración por homologación, con su aproximación al efectivamente prescrito por el Código Tributario Nacional. Según dicho diploma normativo, la regla debería ser el pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria sobre la actividad realizada por el contribuyente, mientras que la excepción sería el transcurso del plazo de cinco años, que lo ratificaría tácitamente. Sin embargo, la excepción se ha convertido descaradamente en la regla, lo que puede -y debe- revertirse en el actual escenario de digitalización.

2. La normalización de las relaciones informáticas

La informatización impone a los contribuyentes varios nuevos deberes instrumentales[21] , a través de los cuales presentan su información fiscal por medios electrónicos. Con ello, la Agencia Tributaria puede averiguar rápidamente qué contribuyente no ha presentado una determinada declaración de la renta, o incluso cruzar la información facilitada en documentos con finalidades distintas.

Un ejemplo de cruce de datos se produjo cuando, en 1998, se levantaron actas de infracción por la existencia de importes informados en el DCTF cuyos pagos no se encontraban en el sistema. [22]

De este modo, se permite que la inspección realice sus actividades con más agilidad y calidad, de acuerdo con el principio constitucional de eficiencia (art. 37, caput de la Constitución Federal), reduciendo los costes y aumentando la recaudación de impuestos.

[21] Paulo de Barros Carvalho define los deberes instrumentales de la siguiente manera: "São liames concebidos para produzirem o aparecimento dos deveres jurídicos, que os súditos do Estado hão de observar, no sentido de imprimir efeitos práticos à percepção dos tributos. É dever de todos prestar informações ao poder público, executando certos atos e tomando determinadas providências de interesse geral, para que a disciplina do relacionamento comunitário e a administração da ordem pública ganhem dimensões reais concretas. Nessa direção, o cumprimento de incontáveis deveres é exigido de todas as pessoas, no plano sanitário, urbanístico, agrário, de trânsito, etc., e também, no que entende com a atividade tributante que o Estado exerce." (Curso de direito tributário. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 804).

[22] TOGNETTI, Silvania Conceição. O Direito Tributário e a Informatização do Estado. Tesis de doctorado presentada en la Universidad de São Paulo en 2009, bajo la dirección del profesor Paulo de Barros Carvalho.

La informatización de la inspección fiscal, en general, se inició en 1997 con la creación del Sistema Integrado de Transacciones Interestatales (SINTEGRA), cuyos objetivos eran: (i) facilitar el cumplimiento de las obligaciones accesorias; y (ii) integrar la información de las Administraciones Tributarias estatales.

Sin embargo, al principio de la evolución de la informatización de la gestión de la inspección fiscal, había una falta de convergencia entre los sistemas de las entidades fiscales - Unión, Estados y Municipios. Para iniciar esa normalización y facilitar el diálogo entre los sistemas utilizados, se promulgó la Enmienda Constitucional nº 42/2003, que insertó el artículo 37, inc. XXII, en la Constitución Federal. Dicho dispositivo prescribe lo siguiente:

Art. 37 [...] XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

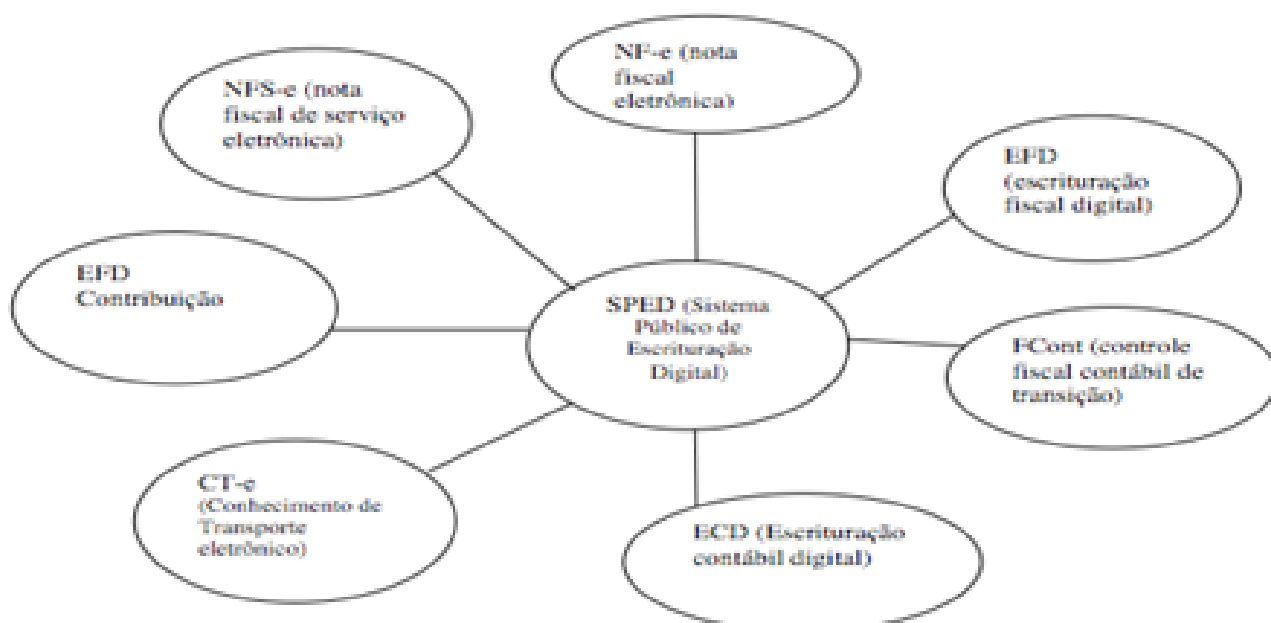
El Código Tributario Nacional ya contenía, en su artículo 199, la disposición[23] sobre la cooperación entre las entidades tributarias, pero esto no debe confundirse con la "acción integrada" establecida por la Enmienda Constitucional.

En 2005, el Ajuste SINEF 7 estableció la Factura Electrónica (NF-e) y el Documento Auxiliar de Factura Electrónica (DANFE). Dos años más tarde, en 2007, el Decreto 6022/2007 estableció el Sistema de Contabilidad Pública Digital (SPED), que consiste en "la implementación de nuevos procesos apoyados en sistemas de información integrados, tecnología de la información e infraestructura logística adecuada".[24] El sistema SPED consta de varios elementos, que pueden presentarse como sigue: [25]

[23] "Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio".

[24] <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/966>.

[25] AZEVEDO, Osmar Reis. Sped - Sistema Público de Escrituração Digital. São Paulo: IOB, 2012, p. 53.



Con la institución del SPED, las personas jurídicas empezaron a remitir mensualmente las transacciones a la Administración Tributaria - aquí se incluyen todas las entidades tributarias, debido a la integración del sistema de gestión tributaria. Con estos documentos, las autoridades fiscales de las entidades tributarias pueden cruzar la información, incluso de forma automática, dependiendo de la tecnología del sistema implantado. Además, cualquier divergencia es percibida automáticamente por el sistema, que también puede generar automáticamente la propia notificación o realizar la correspondiente valoración de oficio.

Un ejemplo de cruce automático de información se produce a diario en los Estados, que utilizan la Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (DIRPF) enviada a la Unión por los contribuyentes para cobrar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Donaciones (ITCMD).

En concreto, un caso recurrente es la donación entre padres e hijos. En estos casos, el contribuyente a menudo no paga el impuesto sobre la renta y, al mismo tiempo, no paga el ITCMD adeudado, especialmente cuando el donante y el donatario se encuentran en diferentes estados. Con la implantación del sistema digital y el cruce automático de información, probablemente se acabará la posibilidad de evasión en estos casos.

Cabe señalar que tanto el artículo 37, punto XXII -añadido por la CE 42/2003- como el artículo 199 del Código Tributario Nacional mencionan la necesidad de la promulgación de una ley específica y la existencia de protocolos firmados entre las entidades tributarias. Sin embargo, hasta la fecha no existe ninguna ley que prescriba el cruce de información, lo que incluso permite abusos por parte del Estado, en flagrante violación del principio de legalidad (art. 5, II, de la Constitución Federal). Además, los protocolos existentes no están debidamente publicados, lo que hace inviable su verificación por parte de los ciudadanos y los convierte en inconstitucionales.

Es evidente que, a pesar de las ventajas enumeradas, el desarrollo del procedimiento de inspección requiere un proceso de adecuación de los derechos fundamentales, ya que su contenido no preveía la existencia de una relación informática entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

Sin embargo, con la creación del sistema de certificación digital (MP 2.200/2001) y el aumento de los mecanismos de seguridad de la información facilitada en Internet, estos documentos adquieren cada vez más carácter probatorio.

La necesidad de mantener el secreto de los datos personales y fiscales de los contribuyentes es también un imperativo constitucional (art. 5, XII del CF). Así, independientemente de la informatización, deben respetarse estos derechos fundamentales del contribuyente.

A continuación se analizará la compatibilidad del marco normativo que regula los derechos fundamentales y el nuevo modelo de inspección fiscal.

3. Internacionalización de la Administración Tributaria

3.1. Relaciones bilaterales entre Estados

Debido al escenario de globalización, en el que las relaciones comerciales se internacionalizan, los diferentes Estados Nacionales se disputan actualmente el impuesto debido en las operaciones transnacionales. La doble imposición no es más que la concurrencia de pretensiones fiscales de más de un Estado por la ocurrencia de un mismo hecho.

Ya a finales del siglo XIX, los Estados firmaron acuerdos bilaterales para evitar la doble imposición de los ingresos. Sin embargo, al principio este fenómeno se limitaba a los estados vecinos, y sólo después de la Segunda Guerra Mundial se produjo la construcción de una red de acuerdos que comenzó en Europa Central y se expandió por todo el mundo. [26]

En Brasil, el movimiento hacia la conclusión de tratados en este sentido comenzó en 1967, con la firma del acuerdo para evitar la doble imposición con Japón. Aunque en aquella época Brasil adoptó el criterio de territorialidad en lugar del de universalidad -que sólo se modificó con la Ley 9249/1995-, los tratados tenían como objetivo fomentar las inversiones extranjeras a través de su regulación jurídica. [27]

Gran parte de esta construcción se debe a la labor de la Sociedad de Naciones en este sentido, que elaboró un modelo de tratado uniforme que debían seguir los países. Este esfuerzo por crear un modelo uniforme continuó principalmente con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

El Convenio Modelo de la OCDE de 2002 sobre el intercambio de información contiene una versión bilateral y otra multilateral. Sin embargo, como señala Xavier, no se trata realmente de un tratado multilateral, "ya que sólo los acuerdos bilaterales per se son vinculantes, sino de un tratado marco, que contiene un pactum de modo contrahendi".[28] El nuevo artículo 26[29] del Convenio Modelo de la OCDE es el que trata del intercambio de información fiscal.

[26] SCHOUEIRI, Luís Eduardo. "Tratados e convenções internacionais sobre tributação." Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, n. 17, 2003, p. 27.

[27] ROCHA, Sergio André. Brazil's treaty policy. In Bulletin for International Taxation, jun/2017, p. 333.

[28] XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. - 8ª ed. rev. e atual. - Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 774.

[29] "Artigo 26. Troca de Informações 1. As autoridades competentes dos Estados contratantes trocarão entre si a informação previsivelmente relevante para aplicar as disposições da Convenção ou para administrar ou por em vigor as leis internas dos Estados contratantes, das suas subdivisões políticas ou autarquias locais, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária à Convenção. A troca de informações não é restringida pelo disposto nos Artigos 1.o e 2.o. 2. Qualquer informações recebida, nos termos do parágrafo 1.o, por um Estado contratante, será considerada secreta do mesmo modo que a informação obtida com base na legislação interna desse Estado e só poderá ser comunicada às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas da liquidação ou cobrança impostos referidos no primeiro período, ou dos procedimentos declarativos ou executivos relativos a estes impostos, ou da decisão de recursos referentes a estes impostos. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos. Essas informações podem ser reveladas em audiências públicas de tribunais ou em decisões judiciais. 3. O disposto no número 1e 2 não poderá ser interpretado no sentido de impor a um Estado contratante a obrigação de: a) tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação, e à sua prática administrativa ou às do outro Estado contratante; b) fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua própria legislação ou no âmbito da sua prática

Según un estudio de la OCDE publicado en 2013, en ese año Brasil tenía 40 (cuarenta) acuerdos internacionales en materia tributaria que tienen disposiciones sobre el intercambio de información.[30] Dentro de ellas, 31 (treinta y una) ya están en vigor, y las restantes están pendientes porque su procedimiento de internacionalización no ha finalizado (art. 49, I, y 84, VIII, de la Constitución Federal).

Entre los tratados firmados, Brasil ha suscrito 33 (treinta y tres) acuerdos para evitar la doble imposición, siete acuerdos para el intercambio de información (TIEAs) y ha firmado la convención multilateral sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, un instrumento que aún no está en vigor. [31]

Los TIEA son acuerdos cuyo objeto es exclusivamente el intercambio de información fiscal. Además de este tipo de normativa, esta materia puede estar regulada por fuentes puramente internas, que establecen las hipótesis en las que un Estado se compromete unilateralmente a proporcionar información, bajo la condición de reciprocidad, como en el caso de FATCA.

En efecto, las disposiciones establecidas en estos acuerdos sólo son vinculantes para los Estados implicados, y no tienen la capacidad de crear obligaciones legales para los residentes privados. Este entendimiento es una consecuencia de la imposibilidad de imposición de un Estado extranjero a los residentes de otro Estado, derivada de la idea de soberanía.

administrativa normal ou nas do outro Estado contratante; c) transmitir informações reveladoras de segredos ou processos comerciais, industriais ou profissionais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública. 4. Se, em conformidade com o disposto neste Artigo, forem solicitadas informações por um Estado contratante, o outro Estado Contratante utiliza os poderes de que dispõe a fim de obter as informações solicitadas, mesmo que esse outro Estado não necessite de tais informações para os seus próprios fins fiscais. A obrigação constante da frase anterior está sujeita às limitações previstas no número 3, mas tais limitações não devem, em caso algum, ser interpretadas no sentido de permitir que um Estado Contratante se recuse a prestar tais informações pelo simples facto de estas não se revestirem de interesse para si, no respectivo âmbito interno. 5. O disposto no número 3 não pode em caso algum ser interpretado no sentido de permitir que um Estado contratante se recuse a prestar informações apenas porque estas são detidas por uma instituição bancária, um outro estabelecimento financeiro, um mandatário ou por uma pessoa agindo na qualidade de agente ou fiduciário, ou porque essas informações são conexas com os direitos de propriedade de uma pessoa.”

[30] Cf. OECD. Global forum on transparency and exchange of information for tax purposes peer reviews: Brazil 2013 - phase 2 - implementation of the standards in practice. OECD Publishing, 2013, p. 8.

[31] TONELLI JUNIOR, Renato Adolfo. “O Procedimento de Troca de Informações em Matéria Tributária Adotado pela Administração Tributária Brasileira e a Violação da Cláusula Due Process of Law.” Revista Direito Tributário Atual v. 33. São Paulo: Dialética, 2013, p. 361.

Estos diplomas tienen diferentes disposiciones sobre cómo los firmantes se ayudan mutuamente. Es habitual indicar tres tipos principales de intercambio de información:[32] (i) intercambio de información a petición; (ii) intercambio automático de información; y (iii) intercambio espontáneo de información. Sin embargo, más recientemente, se pueden añadir: (iv) control fiscal simultáneo; (v) control fiscal en el extranjero; y (vi) intercambio de información por tipo de industria. [33]

Todas las modalidades de intercambio de información están previstas en el convenio multilateral, celebrado específicamente con el propósito de ser el instrumento más completo en este ámbito.

Los tratados para evitar la doble imposición, aunque no estipulan expresamente los tipos, permiten el intercambio de información a petición, automático y espontáneo, e incluso puede haber una combinación de dichas modalidades. De hecho, el artículo 26 de los tratados incluye genéricamente la expresión "las autoridades administrativas podrán intercambiar información entre sí".

En lo que respecta a los acuerdos específicos de intercambio de información (TIEA), el único que está en vigor es el firmado con los Estados Unidos de América (EE.UU.), que prevé la posibilidad de intercambio previa solicitud combinada con la existencia de un control fiscal efectivo en el extranjero.

Por regla general, el procedimiento de intercambio de información se lleva a cabo sin que se notifique al contribuyente el objeto de la inspección, independientemente de la modalidad utilizada por los países firmantes de los acuerdos. Esta falta de notificación al interesado será discutida más adelante, momento en el que se analizará la posible violación del debido proceso legal (art. 5, inc. LIV[34] de la Constitución Federal).

[32] XAVIER, Alberto. "Troca Internacional de Informações: as novas tendências". In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário* n. 13. São Paulo: Dialética, 2009, p. 14.

[33] ESPINOSA, María del Prado Merino; e CORREA, José Nocete. *El Intercambio de Información Tributaria en el Derecho internacional, Europeo y Español*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2011, p. 12-13.

[34] Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

3.2 Relaciones interestatales multilaterales

A pesar de la cantidad de tratados bilaterales, se empezó a comprender que sólo el establecimiento de estas relaciones entre dos países no sería suficiente para resolver el problema, ya que el escenario de la globalización implica necesariamente en relaciones complejas que involucran, en muchos casos, a más de dos países.

Actualmente, es un hecho que la planificación fiscal agresiva que conduce a la evasión fiscal y a la erosión de la base imponible suele implicar a más de un país.

Dado que no existe ningún elemento jurídico que delimite la pretensión fiscal de un país determinado, que se deriva directamente de su soberanía, estas pretensiones suelen solaparse.

Por lo tanto, para combatir la erosión de la base y el traslado de beneficios, un sistema basado en medidas unilaterales y bilaterales tendría que evolucionar hacia un sistema basado en medidas multilaterales. Estas medidas delimitarían las jurisdicciones fiscales de los países y armonizarían las prácticas fiscales.

De ahí que la implantación de un sistema de intercambio automático de información fuera objeto de una acción política entre 2013 y 2014, auspiciada por los países más desarrollados dentro de la OCDE, pertenecientes al grupo denominado G-20. [35]

Como resultado, hemos pasado de un modelo basado en un sistema bilateral de intercambio de información a petición -basado en el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE- a un sistema multilateral de intercambio automático de información, inspirado en FATCA.

Sin embargo, a menudo los países no tienen interés en dicha armonización, lo que da lugar a una competencia fiscal por la recepción de inversiones. Esto acaba provocando efectos nocivos en la fiscalidad de todos los implicados, lo que lleva a los países a lo que se llama una "carrera hacia el fondo".

La gran tensión en este punto -que también existe en las medidas bilaterales, aunque en menor medida- consiste en la coexistencia de la soberanía de los países y la necesidad de armonizar la legislación fiscal.

[35] ROCHA, Sergio André. Troca internacional de informações para fins fiscais. - São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 15 e seguintes.

También es importante destacar que la mera existencia de previsiones multilaterales no representa la necesaria aplicación de medidas por parte de los países, que depende de medidas concretas por parte de cada uno.

Por ello, además de la adopción de instrumentos multilaterales, es necesario crear un sistema de verificación del cumplimiento de lo establecido entre los países, con la creación de medios efectivos de denuncia y solución de controversias. Esta es la única manera de fomentar el cumplimiento efectivo de los tratados.

3.3 La protección judicial dentro de este nuevo paradigma de la Administración Tributaria

En primer lugar, es importante destacar que tales derechos fundamentales se instituyeron teniendo en cuenta el antiguo paradigma de la fiscalidad, ya que se plasmaron en el orden constitucional brasileño firmado en 1988. Teniendo en cuenta los cambios sociales que se han producido entre esa época y la actual, es importante compatibilizar esos derechos con el nuevo modelo de gestión tributaria.

En primer lugar, debemos hablar del principio de legalidad y de cómo se estableció el Sistema Público de Contabilidad Digital (SPED). Como ya se ha dicho, esto fue instituido por el Decreto 6022/2007, que prevé la integración de la información entre las administraciones tributarias.

Dicho sistema, sin embargo, debería haber sido instituido por ley, obedeciendo al principio de legalidad, que prescribe que la imposición de obligaciones sólo puede producirse mediante ley (art. 5, inc. II[1] de la Constitución de la República).

Así, incluso los deberes instrumentales sólo pueden ser instituidos por ley, y la emisión de un simple decreto no sirve para tal fin.[37] Por lo tanto, el establecimiento de este sistema por el Decreto 6022/2007 es flagrantemente inconstitucional.

[36] "Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei."

[37] En este sentido, Roque Antonio Carrazza también enseña que não é só o tributo (obrigação tributária) que se submete ao princípio da legalidade. Os deveres instrumentais tributários (que a doutrina tradicional, seguindo nas sendas do CTN, chama, impropriamente, de obrigações acessórias) também a ele se subsumem" (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 24ª ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 336).

Otro debate fundamental, celebrado recientemente, es sobre el secreto bancario, previsto en el art. 5, inc. XII[38] del CF. Ese derecho fundamental fue restringido por la Ley Complementaria n° 105/2001, que en su artículo 6 habilitó a la administración tributaria de los entes fiscales a romper ese secreto, requiriendo solamente la existencia de procedimientos administrativos o de procedimientos tributarios en curso. Este dispositivo tiene la siguiente redacción:

Art. 6o As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Dicho dispositivo prevé la posibilidad de violación total del secreto bancario, siendo diferente de lo establecido en el art. 5, § 4[39] de la LC 105/2001. Este dispositivo, a su vez, se ocupa de la violación parcial del secreto, realizada por cualquier agente del Poder Ejecutivo - mientras que el art. 6 sólo se permite a los agentes de la administración tributaria - requiriendo para su realización la existencia de falta, inexactitud, omisión o indicios de delito que justifiquen la solicitud, exigiendo una amplia motivación.

Una interpretación del art. 5, fracción XII de la Constitución de la República, ya mencionada, lleva a entender que ni siquiera por autorización judicial podría romperse el secreto bancario. Teniendo en cuenta que dicho dispositivo sólo autorizaba expresamente el incumplimiento en relación con la comunicación telefónica, el otro estaría absolutamente asegurado. Sin embargo, el autor sostiene que podría tolerarse, en nombre de la proporcionalidad, el incumplimiento en función de la autorización judicial, lo que prestigiaría la armonía entre los Poderes. [40]

[38] "Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal."

[39] "Art. 5º. (...) § 4º Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos."

[40] Cabe destacar, en este punto, una posición diferente defendida por Tércio Sampaio Ferraz Junior. Según este autor, el signo "datos" no se refiere al objeto de la comunicación, sino a una modalidad tecnológica de comunicación. Así, lo que estaría amparado por el secreto previsto en el art. 5, inc. XII sería la comunicación restringida (secreto de comunicación), no los datos almacenados en sí mismos (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. "Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado." Cadernos de Direito Tributário e de finanças públicas, n. 1, v. 1. - São Paulo, 1992, p. 145).

Según esta postura, el incumplimiento no podría ser realizado por quienes no tienen el deber de imparcialidad. La Agencia Tributaria, al ser parte en la relación jurídico-tributaria y estar interesada en obtener la mayor cantidad de datos posibles, naturalmente abusará de su poder para romper el secreto. Por ello, sólo el Poder Judicial, que tiene el deber de ser imparcial, podría romper el secreto.

Así, si se tomara en serio el texto constitucional, la propia Administración Pública tendría también el deber de imparcialidad, tributando estrictamente lo que la Constitución Federal y la legislación permiten. Sin embargo, se sabe que esto no ocurre en la práctica, siendo atribuido a las Administraciones, incluyendo objetivos en función de los resultados.

Esta posición, aunque nos parece correcta, no fue adoptada por el Tribunal Supremo Federal en la sentencia conjunta de los procedimientos que atacaron la Ley Suplementaria 105/2001 (Recurso Extraordinario nº 601.314-Repercusión General y Acciones Directas de Inconstitucionalidad nº 2390, 2386 y 2397).

El resultado del juicio fue de 9x2 a favor de la constitucionalidad de las disposiciones cuestionadas - especialmente el art. 6. Cabe destacar, sin embargo, la divergencia abierta por el juez Marco Aurélio y seguida por el juez Celso de Mello, que sostuvo la necesidad de una orden judicial por la violación del secreto bancario.

El Supremo Tribunal Federal indicó, a raíz de su decisión, los requisitos para que las entidades fiscales puedan romper el secreto bancario: (i) necesidad de regulación por Decreto (en el caso del Gobierno Federal, ya existente, según el Decreto 3.724/2001); (ii) pertinencia temática entre la obtención de la información bancaria y el impuesto a recaudar en el procedimiento administrativo incoado; (iii) notificación previa al contribuyente de la incoación del procedimiento y de todos los demás actos; (iv) presentación de la solicitud de acceso a un superior jerárquico; (v) existencia de sistemas electrónicos de seguridad certificados y con registros de acceso; y (vi) establecimiento de instrumentos eficaces de investigación y corrección de desviaciones.

Además del error con respecto a la decisión sobre la constitucionalidad, el Tribunal Supremo Federal también terminó legislando, al establecer en abstracto tales requisitos - una medida cada vez más recurrente en el ámbito de ese Tribunal - en clara violación del principio de separación de poderes.

Este error destaca en un sistema fiscal marcado por la digitalización y la globalización. Debido a la integración entre la fiscalidad nacional e internacional, la obtención de información por parte de una autoridad fiscal podría ser remitida indistintamente a cualquier Estado, Municipio o incluso a otro país.

Debido a la protección constitucional establecida al secreto bancario por el art. 5º, inc. XII del CF, el art. 6º de la LC 105/2001 debe ser interpretado de la forma más restrictiva posible, así como los requisitos establecidos por el Supremo Tribunal Federal.

También relacionado con el derecho a la intimidad, destacamos la inconstitucionalidad de eventuales intercambios de información realizados por Brasil sin previsión expresa en el tratado firmado o sin considerar sus demás disposiciones. No debe admitirse la ampliación del alcance del art. 26 de los convenios para evitar la doble imposición para permitir de forma genérica el intercambio de datos entre los países.[41] Para que el intercambio de información se realice, se debe considerar el contexto del título normativo en el que se basa, y no se puede realizar una interpretación extensiva en este caso.

Cuando se trata del intercambio de información, la doctrina sostiene la existencia de tres límites: (i) límites por razón del impuesto, por los que la información suministrada debe contener únicamente los elementos estrictamente necesarios y suficientes para la configuración de los criterios de calificación pertinentes a los impuestos objeto del convenio; (ii) límites por razón de la materia, que impiden que se suministre información que revele secretos comerciales, profesionales, industriales o procesos comerciales o industriales, o información cuya comunicación sea contraria al orden público; y (iii) límites por razón de la jurisdicción, que consisten en los que se derivan de la imposibilidad legal de obtenerla según la legislación interna de cada país.

Además, según parte de la doctrina, la auditoría fiscal sería una especie de procedimiento y no un proceso, ya que carecería de litigiosidad.[42]

[41] SCHOUEI, Luís Eduardo. "Questões Atuais da Tributação e da Cooperação Internacionais." Revista de Direito Tributário Internacional n. 2, ano 1. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 75-76.

[42] FIGUEIREDO, Lucia Valle. Curso de direito administrativo. - São Paulo: Malheiros, 1985, p. 280; MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de direito administrativo. - São Paulo: Malheiros, p. 480; JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de direito administrativo. - Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 306; MARINS, James. Direito processual tributário. - São Paulo: Dialética, 2014, p. 160; TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. - 3ª ed. - São Paulo: Noeses, 2011, p. 279.

Una de las conclusiones, debido a esta premisa, es la restricción a la aplicación de los principios de contradicción y amplia defensa en esta etapa, cuando aún no hay constitución del crédito fiscal. [43]

Sin embargo, no nos parece que esta sea la posición adecuada. El artículo 5, inciso LV, aseguraba a "los litigantes en procesos judiciales o administrativos, y a los imputados en general" la defensa contradictoria y amplia, con los medios y recursos propios de ésta. La Constitución Federal no hizo la llamada distinción, asegurando en cualquier proceso, marcado por la inquisición o no, la aplicación de estos principios, que son corolarios del debido proceso.

En este sentido, se han constatado las siguientes vulneraciones de derechos fundamentales derivadas de este nuevo paradigma de inspección fiscal:

(i) Violación del principio de legalidad respecto a la forma en que se estableció el Sistema Público de Contabilidad Digital (SPED);

(ii) Violación de la intimidad en relación con la posibilidad de violación del secreto por parte de la autoridad administrativa sin autorización judicial;

(iii) Violación del debido proceso legal en relación con el procedimiento de intercambio de información entre los países;

(iv) Violación del derecho a la defensa contradictoria y amplia en el procedimiento de inspección.

Por lo tanto, es evidente que es imprescindible hacer una aplicación amplia de los derechos fundamentales previstos en la Constitución de la República, para abarcar las situaciones derivadas de esta nueva etapa de la inspección fiscal. Sólo así se garantizarán los derechos de los contribuyentes en estos nuevos tiempos que vivimos, de fiscalización global y digital.

Parte V - Formas alternativas de realización de créditos fiscales en Brasil

En el caso del sistema brasileño, el crédito fiscal puede extinguirse de las siguientes maneras, según el artículo 156 del Código Tributario Nacional:

[43] NEDER, Marcos Vinicius; LOPEZ, Maria Teresa Martinez López. Processo administrativo fiscal federal comentado. - São Paulo: Dialética, 2002, p.75-76

Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; X - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado; XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei

En primer lugar, la única hipótesis de liquidación consensuada del crédito fiscal es la transacción (art. 156, III). Esta disposición sólo fue reglamentada en el año 2020, con la promulgación de la Ley N° 13988/2020, que ahora permite las transacciones en las siguientes modalidades: (i) por propuesta individual del contribuyente, cuando éste presenta una solicitud específica ante la Administración Tributaria; (ii) por adhesión, cuando la Administración establece los supuestos y condiciones y el contribuyente realiza la opción.

La transacción puede abarcar las siguientes prestaciones:

Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios: I - a concessão de descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade fazendária, nos termos do inciso V do caput do art. 14 desta Lei; II - o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; e III - o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições

Además, se prohíbe cualquier operación que (i) suponga una reducción de más del cincuenta por ciento (50%) del valor total de los créditos negociados; (ii) conceda un plazo de pago superior a ochenta y cuatro (84) meses; (iii) reduzca el importe del principal del crédito; y (iv) implique créditos que no hayan sido inscritos en el registro federal de deudas vencidas.

Por lo tanto, se puede ver que el ámbito de negociación de la operación es todavía bastante tímido, lo que se deriva del entendimiento manifiesto de que el crédito fiscal es indisponible para la Administración Pública.

Además, en Brasil todavía no existe una normativa sobre el arbitraje en materia fiscal. Este tema es objeto de los proyectos de ley 4.468/2020 y 4.257/2019, ambos del Senado Federal, que están a la espera de su discusión y eventual aprobación.

Por lo tanto, el sistema brasileño sigue en un proceso de aumento de las posibilidades de formas alternativas de conflicto en materia fiscal.

Apéndice I - Brasil y las medidas adoptadas para combatir el COVID-19

La OCDE, en un estudio dirigido a las administraciones tributarias, enumeró las posibles medidas a tomar, en el ámbito de sus competencias, para hacer viable esta transición. Entre ellas, cito las siguientes: (i) ampliación de los plazos para el cumplimiento de las obligaciones accesorias; (ii) aplazamiento de los impuestos; (iii) condonación de las sanciones por incumplimiento de las obligaciones fiscales, así como reducción de los intereses de demora; (iv) planes de moratoria y compras a plazos de deudas; (v) facilitación de la compensación y devolución de impuestos; (vi) la suspensión de las medidas de inspección que exigen a los contribuyentes la presentación de documentación; (vii) la facilitación de los canales de comunicación entre las autoridades fiscales y los contribuyentes; y (viii) la flexibilización de las obligaciones con el fin de responder a las diferentes dificultades a las que se enfrentan cada uno de ellos en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.[44]

En otro estudio publicado en la misma fecha, la organización enumeró medidas fiscales más específicas para limitar los daños a las actividades productivas y económicas, entre ellas (i) aplazamiento del pago de las cotizaciones sociales y otros impuestos sobre la nómina; (ii) aplazamiento de los impuestos sobre el consumo y sobre las importaciones, especialmente en el caso de los bienes y servicios necesarios para luchar contra la pandemia; (iii) facilitación de la obtención y recuperación de los créditos de los impuestos sobre el valor añadido, acompañada de medidas para evitar el fraude fiscal; (iv) aplazamiento de los impuestos que no tienen en cuenta, en su medición, las actividades económicas relacionadas y la capacidad económica del contribuyente, como los que gravan la propiedad; (v) ampliación de la posibilidad de compensar las pérdidas fiscales a la hora de calcular el impuesto sobre la renta;

[44] OECD, Forum on Tax Administration: Tax administration responses to Covid-19: Support for taxpayers. 16 mar. 2020. <http://oe.cd/fta>.

(vi) beneficios fiscales para los sectores responsables de la lucha contra la epidemia, especialmente los servicios y equipos médicos y el desarrollo y la venta de medicamentos; (vii) preparación para la creación de un entorno fiscal que favorezca la reanudación del crecimiento económico, incluso mediante incentivos fiscales y subvenciones.[45]

Aunque con cierto retraso, el Gobierno Federal ha adoptado algunas de las medidas mencionadas anteriormente. Hubo decenas de actos normativos emitidos en un corto período de tiempo, especialmente: (i) ampliación del plazo para el pago de diversos impuestos, (ii) suspensión de los actos de recaudación por parte de la Procuraduría del Tesoro Nacional, (iii) posibilidad de realizar transacciones tributarias por deudas causadas por la pandemia, (iv) ampliación del vencimiento del Certificado de Compensación de Deudas Tributarias.

Los Gobiernos Estatales y Municipales, en general, no han tomado las mismas medidas que el Gobierno Federal, aunque también han actuado, especialmente ampliando la fecha de vencimiento de los Certificados de Liquidación de Deudas Fiscales bajo su jurisdicción y suspendiendo el registro de deudas en el activo de deudas y cobros.

Además, el Estado brasileño tiene una gran variedad de incidencias fiscales y ha hecho un uso intensivo de estas competencias para formular una política fiscal robusta frente al ciclo de depresión económica. En este sentido, cumplió con lo que puede llamarse un protocolo de buenas prácticas fiscales. En cuanto a los incentivos, actuó correctamente aplazando y no simplemente eximiendo los impuestos. Sin embargo, se equivocó al no incluir el impuesto de sociedades y la contribución social sobre el beneficio neto entre los impuestos diferidos.

Es importante destacar, sin embargo, que ninguna de las medidas adoptadas supuso cambios en el sistema de protección judicial o administrativa en materia fiscal. Los límites impuestos por la Constitución Federal, el Código de Procedimiento Civil y otras disposiciones de la legislación ordinaria han sido y siguen siendo respetados.

[45] OECD, Immediate tax policy responses to the Covid-19 pandemic - Limiting damage do productive potential. 16 mar. 2020. Disponible em: www.oecd.org/tax

Bibliografía

AZEVEDO, Osmar Reis. Sped - Sistema Público de Escrituração Digital. São Paulo: IOB, 2012

CARRAZZA, Roque Antonio. Reflexões sobre a obrigação tributária. - São Paulo: Noeses, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 24ª ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008

CARVALHO, Paulo de Barros. Prefácio. In SANTELLO, Fabiana Lopes Pinto. Direito tributário digital: o uso da tecnologia no Sistema Tributário Nacional. - São Paulo: Quartier Latin, 2014

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988.

ESPINOSA, Maria del Prado Merino; e CORREA, José Nocete. El Intercambio de Información Tributaria en el Derecho internacional, Europeo y Español. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 2011.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. "Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado." Cadernos de Direito Tributário e de finanças públicas, n. 1, v. 1. - São Paulo, 1992.

MEDINA, José Miguel Garcia. Prequestionamento e repercussão geral. - 6ª ed. - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de direito administrativo. - São Paulo: Malheiros.

MENDES, Gilmar Ferreira. Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional. 2. ed. São Paulo, 1999.

MIRANDA, JORGE. Manual de direito constitucional: direitos fundamentais. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1993.

NEDER, Marcos Vinicius; LOPEZ, Maria Teresa Martinez López. Processo administrativo fiscal federal comentado. - São Paulo: Dialética, 2002.

ROCHA, Sergio André. Brazil's treaty policy. In Bulletin for International Taxation, jun/2017.

ROCHA, Sergio André. Troca internacional de informações para fins fiscais. - São Paulo: Quartier Latin, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. "Tratados e convenções internacionais sobre tributação." Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, n. 17, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. "Questões Atuais da Tributação e da Cooperação Internacionais." Revista de Direito Tributário Internacional n. 2, ano 1. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. – 8ª ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015.

XAVIER, Alberto. "Troca Internacional de Informações: as novas tendências". In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário n. 13. São Paulo: Dialética, 2009.

I A T

INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

JURISPRUDÊNCIA COMENTADA

Superior Tribunal de Justiça - STJ

STJ afasta ISS sobre descontos de tarifas concedidos por instituição financeira

Em decisão da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), os ministros decidiram, por unanimidade, afastar a cobrança de Imposto Sobre Serviços (ISS) sobre os descontos concedidos por instituição financeira na oferta de tarifas diferenciadas aos seus clientes. Conforme a prática, o banco cobra tarifas abaixo do teto permitido pelo Banco Central.

O relator do caso, ministro Gurgel de Faria, esclareceu que os descontos concedidos pelo banco são "incondicionais", o que significa que não estão vinculados ao cumprimento de alguma condição específica. Esses descontos resultam de cláusulas acordadas previamente entre o banco e seus clientes e não dependem da "concretização de evento futuro e incerto".

O ministro Gurgel de Faria destacou que a jurisprudência do STJ determina que apenas descontos concedidos mediante condição integram a base de cálculo do ISS. Com base nesse entendimento, concluiu que o ISS deve incidir somente sobre o valor efetivamente praticado pelo banco prestador. Desse modo, a inclusão da diferença (desconto) entre o valor praticado e o teto estabelecido pelo Banco Central no cálculo do imposto não é adequada.

Essa decisão tem implicações significativas para as instituições financeiras, uma vez que esclarece a questão da incidência do ISS sobre os descontos oferecidos aos clientes. Ao considerar que o ISS deve incidir apenas sobre o valor efetivamente praticado pelo banco, o STJ estabelece um precedente importante para casos semelhantes envolvendo outras instituições financeiras.

Além disso, a decisão reforça a importância da autonomia das partes envolvidas em um contrato para estabelecer livremente suas condições e termos, desde que não violem a legislação vigente. A determinação de que o desconto não está sujeito ao ISS respeita essa autonomia e reforça o princípio de que o imposto deve ser calculado com base no valor efetivamente praticado pelos prestadores de serviços.

Em resumo, a decisão do STJ no caso em questão traz maior clareza para a incidência do ISS sobre descontos oferecidos pelas instituições financeiras e reforça a importância da autonomia das partes na definição dos termos contratuais. Esta decisão pode servir de orientação para casos futuros e contribui para a construção de um ambiente jurídico mais seguro e previsível para as instituições financeiras e seus clientes.

Vale lembrar que a jurisprudência do STJ, ao considerar que apenas descontos concedidos mediante condição integram a base de cálculo do ISS, busca garantir a justa tributação e a segurança jurídica para as partes envolvidas. A decisão também demonstra a necessidade de análise cuidadosa das situações que envolvem a concessão de descontos e a respectiva incidência de tributos, a fim de evitar possíveis controvérsias e garantir o correto cumprimento das obrigações fiscais.

Por fim, é importante que as instituições financeiras estejam atentas às mudanças na legislação e às decisões judiciais que possam afetar seus negócios, buscando sempre a orientação de profissionais especializados em direito tributário para garantir a correta aplicação das normas e a conformidade com a legislação vigente.

(STJ. AgInt nos EDcl no Recurso Especial n. 1.893.596 - SP (2020/0227112-5) Relator: Ministro Gurgel De Faria. 07.03.2023)

STJ afasta cobrança de ofício de sócios por dívida tributária

A 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), por unanimidade, afastou a possibilidade de inclusão de ofício pelos magistrados dos sócios no polo passivo das ações de cobrança de dívida tributária.

O relator do caso, Ministro Gurgel de Faria, entendeu que a ampliação subjetiva da ação, com inclusão dos sócios no polo passivo das ações de cobrança de dívidas públicas, inclusive nas execuções fiscais tributárias, acarreta no início de uma nova ação, ainda que dentro de um mesmo processo.

Dessa forma, diante da alteração substancial da ação, necessário que a inclusão decorra do deferimento de pedido realizado pela parte autora, dentro do prazo prescricional estabelecido no art. 174, caput, do CTN. Sendo vedado ao magistrado tomar a iniciativa com o propósito de prevenir a ocorrência da prescrição.

Destaca o Ministro, referendo a tese, que a prescrição para o redirecionamento se conta de forma individualizada e possui termo inicial e marco interruptivo distinto da prescrição que corre em face do devedor original.

Ressalta, ainda, que o redirecionamento da execução fiscal de ofício representa violação ao direito de ação do autor, pois é de incumbência deste a escolha por conveniência de quem irá figurar no polo passivo. Igual forma, há usurpação de competência pelo poder judiciário de poder atribuído ao poder executivo, afrontando o princípio da separação dos poderes. Por fim, o redirecionamento indevido fere o princípio da inércia de jurisdição, devendo, pois, ser anulado o ato processual dele decorrente.

(STJ. Recurso Especial n. 2.036.722 - RJ (2020/0351575-7) Relator: Ministro Gurgel De Faria. 07.03.2023)

Supremo Tribunal Federal - STF

STF julgou inconstitucional a incidência de multa no caso de não homologação do pedido de compensação tributária



Em 17.03.2023, o Plenário do Supremo Tribunal Federal finalizou o julgamento do RE 796.939 (Tema 736) e da ADI 4905, e fixou a seguinte tese: "é inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária".

Em seu voto, o Ministro Edson Fachin, Relator do RE 796.939, asseverou que o pedido de compensação tributária não é compatível com a função teológica repressora das multas tributárias, uma vez que a aplicação da multa imputaria ilicitude ao próprio exercício do direito subjetivo de petição, protegido constitucionalmente.

Neste sentido, ainda segundo o Ministro, tanto o já revogado § 15, bem como o atual § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, ao determinarem a multa isolada de 50% mediante indeferimento de homologação de compensação tributária ofendem o princípio do devido processo legal.

Ademais, o Relator da ADI 4905, o Ministro Gilmar Mendes também asseverou que, em relação a aplicação da multa isolada, sem a caracterização de má-fé, falsidade, dolo ou fraude, fere o direito fundamental de petição e o princípio da proporcionalidade, sendo que a aferição da correção material da conduta do contribuinte deve ser mediada por um juízo concreto e fundamentado.

(Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 796.939, Rel. Min. Edson Fachin, j. 17.03.2023, e da ADI n. 4905, Rel. Min. Gilmar Mendes).

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

CSRF autoriza crédito de PIS e COFINS sobre despesa com frete de insumo

Em uma decisão tomada por ampla maioria, foi permitido que os créditos do PIS e da Cofins sobre as despesas com frete de insumos adquiridos com alíquota zero fossem aproveitados pelo contribuinte. A 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) decidiu que a proibição de creditamento sobre bens ou serviços que não estão sujeitos ao pagamento das contribuições não se aplica ao frete de insumos, mesmo quando se trata de matéria-prima adquirida com alíquota zero. É importante frisar que muito embora não seja inédita, considerando que o CARF já havia apreciado o tema de forma semelhante no passado, a reanálise se deu por novos membros do Conselho, o que indica uma tendência de estabilização da jurisprudência sobre o tema.

Na origem, o processo envolvia o aproveitamento de créditos por meio de PER/DCOMP em que não houve a homologação da compensação realizada. Ao chegar no CARF, foi reconhecido o direito creditório do contribuinte, o que justificou a interposição de recurso junto à CSRF.

A tese que saiu vencedora no julgamento foi a de que, embora não haja tributação sobre os insumos, há incidência das contribuições sobre os custos relativos ao transporte da mercadoria, o que justificaria a existência dos créditos sobre os gastos dessa natureza. No julgamento, que se encerrou com seis votos favoráveis aos contribuintes e dois contrários, saiu vencedor o voto da relatora, nos termos acima expostos.

Além disso, os dois votos divergentes já sinalizaram mudança futura de entendimento sobre a matéria, especialmente levando em consideração o fato de que a própria Receita Federal do Brasil (RFB) já regulamentou o tema, por meio da IN n. 2.121/22.

Desse modo, a tendência é que as autuações envolvendo o tema sejam reduzidas e aquelas ainda pendentes de julgamento sejam afastadas pelo CARF.

Processo: 10183.901785/2012-34

Contribuinte: Agrícola e Pecuária Morro Azul Ltda.

Relatora: Erika Costa Camargos Autran

CARF veda utilização de ágio transferido entre empresas do grupo

O julgamento na 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF sobre a possibilidade de amortizar ágio gerado em uma empresa e transferido para outra do mesmo grupo teve desfecho controverso. A disputa envolvia a aquisição da empresa argentina Loma Negra pela Camargo Corrêa, que gerou ágio ao incorporar três empresas que detinham o capital da Loma Negra. Posteriormente, o ágio foi transferido para a Camargo Corrêa Cimentos.

No julgamento, o contribuinte defendeu que o ágio seguiu a participação e, por isso, não seria possível incorporar sem que o ágio também fosse capitalizado em outra empresa. Por sua vez, o representante da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) argumentou que a Camargo Corrêa Cimentos não despendeu dinheiro na operação e que a transferência de ágio foi apenas uma conveniência do grupo.

O relator do caso votou a favor da amortização de ágio e do cancelamento da infração, sob o fundamento de que não há qualquer tipo de ilegalidade na realização da operação. No entanto, a presidente da turma defendeu que a formação do ágio em si seguiu as regras aplicáveis ao caso e o que macularia a operação seria a forma que se deu transferência, impossibilitando a amortização. Isso porque, como a Camargo Corrêa Cimentos não participou da operação, ela não teria direito a amortizar o ágio da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que não foi ela que efetivamente teve o dispêndio financeiro da operação.

No fim, a decisão foi por voto de qualidade e o resultado foi de que não seria possível amortizar o ágio transferido para outra empresa do mesmo grupo. A turma ainda decidiu por unanimidade afastar a multa qualificada.

Sem dúvida, é possível constatar que a discussão dos fatos foi um elemento crucial para as conclusões adotadas. Isso porque o caso em questão não se limitou a uma simples análise da viabilidade de aproveitar o ágio em transações de empresas pertencentes ao mesmo grupo.

Em verdade, a análise dos fatos permitiu que se avaliasse cuidadosamente os aspectos econômicos da operação que gerou o ágio, sendo atribuído como elemento essencial a ocorrência de dispêndio financeiro na aquisição de empresas.

Processo: 16561.720154/2017-52

Contribuinte: Intercement Brasil S.A.

Relator: José Eduardo Dornelas Souza

CSRF entende que bônus de retenção não integra salário de contribuição

Em decisão publicada recentemente, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) decidiu que os pagamentos a título de bônus de retenção não integram o salário de contribuição. Para a turma, esses valores não ostentam natureza remuneratória, posto que não decorrem de prestação de serviços por pessoa física, mas sim da manutenção do contrato de trabalho pelo tempo avençado.

Na ocasião, foi julgado recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contra decisão que afastara a incidência das contribuições previdenciárias sobre o bônus de retenção.

No caso concreto, os referidos pagamentos eram excepcionais, vez que concedidos em circunstâncias especiais previstas na política interna do contribuinte, e referentes à indenização pela impossibilidade de o empregado se desligar da empresa durante determinado período. Ademais, eram negociados e pagos uma única vez no curso do contrato de trabalho, sem que houvesse vínculo ao atingimento de metas de produtividade.

Em suas fundamentações, o relator transcreveu parte do voto que deu razão ao contribuinte na decisão recorrida. Assim, arguiu-se que o bônus de retenção (i) não tem caráter contraprestativo, (ii) constitui cláusula acessória ao contrato de trabalho ajustada em prol da manutenção deste e (iii) é pago eventualmente no curso do contrato de trabalho.

Trata-se da primeira decisão favorável ao contribuinte na CSRF. Cumpre ressaltar, no entanto, que em decisões anteriores as circunstâncias fáticas eram distintas.

A título exemplificativo, cita-se o acórdão n. 9202-008.275, de 23.10.2019, que considerou o bônus de retenção como resultante de uma contraprestação e, por isso, sujeito à incidência das contribuições previdenciárias, visto que vinculado e abatido com o pagamento da remuneração.

Processo: 10314.729353/2014-19

Contribuinte: JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS PARA SAUDE LTDA.

Relator: Marcelo Milton da Silva Risso

CSRF decide que entidades desportivas de futebol são isentas de IRPJ e CSLL

Para a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), as entidades desportivas de caráter profissional na modalidade futebol são isentas do IRPJ e da CSLL, quando se enquadrarem como associações civis sem fins lucrativos, nos termos da lei. O caso envolvia o São Paulo Futebol Clube.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional alegou que a isenção de que trata o art. 15 da Lei n. 9.532/97 não se aplica às atividades exercidas pelos clubes de futebol profissional, vez que não se albergam na figura legal da associação civil sem fins lucrativos, por se caracterizarem em verdadeiro exercício de atividade econômica.

Por unanimidade, a turma julgadora entendeu que o fato de a associação realizar atividades econômicas não permite concluir que ela possui finalidade lucrativa. Em realidade, tais atividades fazem parte do seu escopo de obter recursos para fomentar as atividades institucionais.

Esse entendimento está de acordo com o entendimento da própria Receita Federal do Brasil (RFB), que, por meio da Solução de Consulta n. 231/18, reconheceu a isenção de IRPJ e CSLL das entidades desportivas de futebol profissional. Também a Advocacia-Geral da União (AGU) já se posicionou nesse sentido, por meio do Parecer DENOR/CGU/AGU n. 04/2013.

Processo: 19515.720764/2017-08

Contribuinte: SÃO PAULO FUTEBOL CLUBE

Relatora: Ana Cecilia Lustosa da Cruz



Receita Federal do Brasil - RFB

RFB apresenta esclarecimentos sobre aproveitamento do PERSE

A Receita Federal publicou a Solução de Consulta Cosit nº 52/2023 para apresentar o entendimento do órgão a respeito de alguns pontos sobre o benefício fiscal do PERSE, que prevê isenção de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS para empresas que atuam no setor de eventos, hotelaria, cinema e turismo.

Pode-se destacar, entre os tópicos abordados na manifestação fazendária, os seguintes:

(i) o benefício fiscal da alíquota 0% aplica-se somente às receitas e aos resultados operacionais das atividades descritas nos Anexos I e II da Portaria ME nº 7.163, de 2021, e, posteriormente, nos Anexos I e II da Portaria ME nº 11.266, de 2022 e relacionados ao setor de eventos;

(ii) o benefício fiscal não se aplica às receitas e aos resultados classificados como receitas financeiras ou receitas e resultados não operacionais;

(iii) a prestação de serviços em geral para beneficiários da redução de alíquotas a zero prevista no art. 4º da Lei nº 14.148, de 2021, não gera, por si só, direito ao referido benefício fiscal;

(iv) as pessoas jurídicas que eram optantes do Simples Nacional em março de 2022 (termo inicial de vigência e eficácia da alíquota 0%) e foram posteriormente excluídas desse regime, a pedido ou de ofício, poderão usufruir do benefício após se submeterem à apuração pelo lucro real ou presumido.

Com as orientações acima apresentadas, a Solução de Consulta nº 52/2023 se alinha a delimitações já previstas em outros atos da Receita Federal sobre o tema, como a Portaria 11.266/2022, que restringiu a utilização dos benefícios da lei a apenas 38 CNAEs, face 88 previstos na portaria anterior que tratava sobre o tema originalmente, e a Instrução Normativa n. 2.144/2022, que regulamentou diversos aspectos do benefício fiscal.

Ressalte-se que a Solução de Consulta recentemente publicada tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal e repercutirá em fiscalizações realizadas pelo órgão.

RFB veda créditos de PIS/COFINS sobre despesas com links patrocinados

Foi publicada a Solução de Consulta COSIT 43, de 22.02.23 que dispõe que os valores despendidos com a contratação de link patrocinado junto a plataformas de busca na Internet não podem originar para a pessoa jurídica prestadora de serviços relacionados às etapas preparatórias da contratação de empréstimos financeiros (como por exemplo, a captação e o cadastramento de tomadores, a análise, a aprovação, a negociação do crédito, a definição da taxa de juros e das demais condições), ainda que essa atue exclusivamente em plataformas eletrônicas, crédito de PIS/COFINS de que trata o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

As autoridades examinaram uma situação em que uma empresa realiza etapas preliminares para conceder crédito pessoal, incluindo coleta de informações, registro, análise, aprovação e negociação de condições, tudo realizado exclusivamente online. Para aumentar a visibilidade de seus serviços em plataformas de busca, a empresa contratou links patrocinados, que fazem com que seu nome apareça como a primeira opção nos resultados de pesquisa para os usuários.

O contribuinte consulente, ao provocar a manifestação fazendária, alega que, ao contrário de empresas comerciais tradicionais que buscam um ponto de venda mais valorizado, os gastos com links patrocinados estão diretamente ligados à atração de tráfego para o site da empresa. Isso ajuda a aumentar o número de possíveis clientes em seu site.

Ao analisar a questão, a Receita Federal concluiu que os gastos com links patrocinados não podem ser considerados como insumos. Isso se deve ao fato de que, do ponto de vista da essencialidade, a falta de um link para acesso ao site nos primeiros resultados de pesquisa não impediria a empresa de prestar seus serviços, nem afetaria a "qualidade, quantidade e/ou suficiência" dos mesmos. Além disso, do ponto de vista da relevância, essas despesas não fazem parte do processo de prestação de serviço, mesmo que a empresa opere exclusivamente em plataformas digitais.



INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

Av. Angelica, 2466 19° andar
Higienópolis, São Paulo/SP

Tel: +55 (11) 3660-8200

www.institutoiat.org

