



**UNIVERSIDAD DEL MUSEO SOCIAL ARGENTINO - UMSA  
DOCTORADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**COMUNICACIÓN Y DETERMINACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA A  
TRAVÉS DEL ICMS: MEJORA EN LA SISTEMATIZACIÓN DE LA  
ESTRUCTURA FISCAL BRASILEÑA FRENTE AL MODELO EUROPEO DE  
CENTRALIZACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN AL CONSUMO**

**INÊZ LEITE TAVARES:** graduação em Direito. Especialização em Direito Processual. Especialização em Administração Fazendária. Especialização em Planejamento Educacional. Mestrado em Gestão de Negócios Turísticos. Doutorado em Ciências Jurídicas e Sociais.

**BUENOS AIRES**

**2016**

## RESUMO

A presente tese de doutorado aborda a temática da Reforma Tributária frente à comunicação e constituição do crédito tributário pela Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) no âmbito do ICMS.

Analisa-se a influência do documento eletrônico na alteração de competências tributárias e na melhoria da sistematização estrutural do fisco brasileiro, em comparação com o modelo europeu de centralização da tributação sobre o consumo.

Assim, em seguida, examina-se a constituição do fato jurídico tributário, em conexão com uso de documento eletrônico no cumprimento de obrigações do ICMS.

Verificam-se ainda os principais pontos do projeto de emenda constitucional 233/2008, apensado a EC nº 31/2007, como propostas para uma reforma tributária e alteração do perfil do ICMS.

No que se refere às atividades das administrações tributárias nos três níveis de governo, como atividades essenciais ao funcionamento do Estado, conforme previsão constitucional (Artículo 37, XXII, c/c a EC nº 42/2003), o compartilhamento de cadastros e informações fiscais, por intermédio do avanço tecnológico, possibilita a reestruturação do Sistema Tributário Nacional.

**Palavras Chave:** Reforma Tributária, Crédito Tributário, Nota Fiscal Eletrônica, ICMS, Tributação sobre o consumo, administrações Tributárias.

## RESUMEN

La presente tesis de doctorado aborda –en el contexto de la Reforma Tributaria– el tema de la comunicación y el cálculo de la deuda tributaria a través de la factura digital en relación con el ICMS.

Se analiza la influencia del documento electrónico en la alteración de las competencias tributarias y en la mejoría de la sistematización estructural del fisco brasileños, en comparación con el modelo europeo de tributación sobre el consumo.

Así, a continuación de lo anterior, se examina la constitución de hecho jurídico tributario en relación con el uso de la factura electrónica en el cumplimiento de la obligación tributaria relativa al ICMS

Asimismo, se verifican los principales puntos del Proyecto de Enmienda Constitucional 233/2008, adjunto a la EC 31/2007, como propuestas para una reforma tributaria una alteración del perfil del ICMS.

En lo tocante a las actividades de las administraciones tributarias de los tres ámbitos de gobierno, como actividades esenciales del funcionamiento del Estado, conforme a lo previsto por la Constitución (Artículo 37, inciso 22, según lo dispuesto por la EC 42/2003), la compartición de los censos y las informaciones fiscales, a través de los avances tecnológicos, hace posible la reestructuración del Sistema Tributario Nacional.

**Palabras Clave:** Reforma Tributaria, deuda tributaria, Factura electrónica, ICMS, Tributación sobre el consumo, administraciones Tributarias.

## ABSTRACT

The present doctorate thesis is about the thematic of the Tax Reform in the communication and constitution of the tax liability by the electronic invoice (NF-e) within the ICMS.

We analyze the influence of the electronic document in the change of tributary competences and the improvement of structural systematization of the Brazilian revenue, in comparison with the European model of centralization of the consumption tax.

Thus, following, we examine the constitution of the tax legal fact, in connection with the use of electronic document in fulfilling obligations of the ICMS.

We verify the main point of the project of the constitutional amendment 233/2008, appended to AC no. 31/2007, as proposals for tax reform and change of the ICMS profile.

With regard to the activities of the tax administrations at the three levels of government, as essential activities to the State as constitutional provision (art. 37, XXII, introduced by the AC 42/2003), the sharing of records and tax information through technological advances, enables the restructuring of the national tax system.

**Key words:** Tax reform, Tax liability, electronic invoice, ICMS, consumption tax, Tax administration.

## ÍNDICE:

INTRODUCCIÓN. 1 FUNDAMENTOS DE LA TRIBUTACIÓN. 1.1 La administración tributaria. 1.2 Principios. 1.3 Contextualización de la Constitución Federal de 1988. 1.4 Sistema constitucional tributario. 1.5 Principios constitucionales que afectan a la materia tributaria. 1.5.1 Principio da legalidad tributaria. 1.5.2 principio da anterioridad. 1.5.3 Principio de la irretroactividad. 1.5.4 Principio de la igualdad. 1.5.5 Principio de la capacidad contributiva. 1.5.6 Principio de la prohibición de confiscar. 1.5.7 Principios da universalidad, la generalidad y de la proporcionalidad. 1.5.8 Principios de no acumulación y de selectividad. 1.5.9 Principio del libre tránsito de personas o bienes. 1.5.10 Principio de la uniformidad geográfica. 1.5.11 Principio de la no discriminación en razón de la procedencia o destino de los bienes o servicios. 1.6 Clasificación de los tributos. 1.6.1 Los tributos vinculados. 1.6.2 Los tributos no vinculados. 2. ICMS. 2.1 Historia do ICMS. 2.2 Principio de la no acumulación del ICMS. 2.3 Hecho jurídico tributario del ICMS. 2.4 Documento digital: aspectos jurídicos de la implementación de la factura electrónica. 3 INTRODUCCIÓN DE LA GESTIÓN E INSPECCIÓN INFORMATIZADA EN EL ICMS. 3.1 De la inspección electrónica: gestión de las obligaciones tributarias formales<sup>97</sup> 3.2 Reflejos del control fiscal: en el ámbito del ICMS. 4 LEGITIMACIÓN DEL USO DE LA FACTURA FISCAL: TANTO EN EL ICMS COMO EN LOS TRIBUTOS INTERNACIONALES. 4.1 validez jurídica de la factura electrónica. 4.2 nuevos mecanismos de control fiscal en la tributación del ICMS. 4.3 Panorama internacional: el uso de la factura electrónica. 5 FUNCIONALIDAD DE LOS PRINCIPIOS DE ORIGEN Y DESTINO EN LA ERA DIGITAL. 5.1 Principio de origen y destino. 5.2 Reforma tributaria: una posibilidad en la era digital. 6 DISCUSIONES TRIBUTARIAS. 6.1 Debates sobre ICMS, gobierno electrónico y reforma tributaria. 6.2 Debates acerca del desequilibrio fiscal, concentración de renta y guerra fiscal. 6.3 Debates acerca de la factura electrónica, SPED y contro fiscal. CONCLUSIÓN. REFERENCIAS.

## INTRODUCCIÓN

Al hablar sobre la historia tributaria del Brasil, afirmamos de forma irrefutable que había una legislación dispersa hasta 1965, año en el que se produce un cambio con la creación de la Enmienda constitucional 18/65, que fija el concepto constitucional de Sistema Tributario Nacional e impulsa otras medidas encaminadas a modernizar la tributación en el país.

La continuidad de estas políticas dio como resultado, en 1966, el código Tributario Nacional, el cual fue objeto de sucesivas reformas hasta la llegada de la constitución de 1988.

En virtud de estos cambios, se aumentó el poder atribuido a las entidades federativas. La Carta Magna impulsó cambios en relación con el establecimiento de competencias tributarias.

La nueva Constitución dota de una mayor autonomía fiscal a las entidades federativas con el propósito de establecer un equilibrio entre ellas, una política que elimina parte de las transferencias y, paradójicamente, trae como consecuencia el surgimiento de una guerra fiscal de consecuencias nefastas.

Una de las manifestaciones de esta guerra fiscal fue la concesión de incentivos fiscales para atraer empresas, una medida que acabó perjudicando la eficiencia económica, pues al disminuir los costos privados de las empresas, automáticamente aumentó el costo social.

Frente a esta adversidad, surgió la necesidad de encontrar otra solución. Fue en ese momento cuando se empezó a mirar al modelo de integración europeo, que intentaba crear un mercado común sin barreras arancelarias, estableciendo un impuesto al valor agregado, neutral y no acumulativo, que acabaría siendo fundamental en la consolidación de un bloque económico, la Unión Europea —UE—, que en la actualidad pasa por ser el más eficiente a escala mundial.

Al hablar del IVA (Impuesto al Valor Agregado) puede pensarse que fue aceptado de forma inmediata. Nada más lejos de la realidad, el proceso de implantación, demorado, ha pasado por varias etapas desde su inicio en la Cumbre de Milán de 1985 y aún se encuentra en régimen transitorio. Allí se decidió la adopción del principio de estado de origen, pues el cobro del impuesto compete a la administración fiscal del estado productor.

En un intento de proporcionar medios para mejorar a estructura fiscal nacional, fue creada en Brasil la Propuesta de Enmienda a la Constitución (PEC) 233/2008, adjunta a la PEC 31/2007, una nueva tentativa de reforma tributaria con la que se pretende simplificar el sistema tributario y acabar con la guerra fiscal.

Impelido por la sociedad civil organizada a modificar, el Gobierno Federal acometió una rápida reforma del sistema. Y para alcanzar los objetivos, elaboró un texto legislativo proponiendo la adopción del IVA, aunque todavía no ha sido efectivado. Se presentaron propuestas para introducir el IVA, en los ámbitos local y

federal. Por ahora, el impuesto en vigor es el Impuesto Sobre Operaciones Relativas a la Circulación de mercaderías y Sobre Prestaciones de Servicios de Transporte Interestatal e Intermunicipal y de Comunicación (ICMS).

La creación del ICMS reveló divergencias con el modelo europeo, una vez que no solo el principio de estado de origen fue adoptado, como en el IVA de la UE, sino también en el de destino. Eso genera una dicotomía, es decir, una división de dos principios, que además de no resolver la desvirtuada cuestión de la guerra fiscal, causa perjuicios a los estados productores, los cuales son obligados a repartir la recaudación con otros estados.

A pesar de que el ICMS está inspirado en el IVA europeo, hay una importante diferencia entre ellos: mientras en el impuesto europeo se adoptó el principio de destino, en el brasileño se aplican tanto el principio de origen como el destino, es decir, existe una dicotomía; en este sentido el ICMS es mixto, con dos principios. Esta dicotomía agrava el problema de la guerra fiscal, pues causa perjuicios a los estados consumidores, que ven cómo deben repartir la recaudación con los estados productores.

Es pertinente resaltar que en las últimas décadas el Brasil está experimentando un desarrollo tecnológico intenso, especialmente en el área de la tecnología de la información. Sin duda, este auge de la informática favoreció una modernización que alcanzó al Sistema Tributario Nacional, como pone de relieve la creación del Documento Fiscal Digital.

Con el fin de corregir históricas distorsiones regionales derivadas del modo en el que el país se (sub)desarrolló, la última Carta Política Brasileña dedicó a esa cuestión una atención especial.

La mayoría de los países emergentes, como el Brasil, se enfrentan a dificultades para fijar un sistema tributario que sea capaz de obtener un nivel satisfactorio de ingresos y, al mismo tiempo, no ahogue el desarrollo macroeconómico.

Los sistemas informáticos pasaron a ser necesarios para introducir nuevas ideas en el uso de archivos digitales y posibilitar una administración eficaz, que trajese una consolidación de los avances en un país emergente cada vez más competitivo, pero carente de respuestas rápidas y efectivas que permitiesen la toma de decisiones basadas en informaciones confiables, tanto desde un punto de vista de la gestión como del de la inspección fiscal.

En función de los aspectos que se pretende demostrar, se sitúa y se contextualiza la argumentación sobre el ICMS, con la «guerra fiscal» sin haber sido resuelta, y debido a que el Brasil es un país inmenso —compuesto por 27 estados, con un intenso tránsito de mercaderías—, el uso de la factura electrónica, en contraposición al IVA, hace más eficiente la tributación.

Asimismo, el objetivo general del presente estudio es abrir una discusión que tiene como objeto cuantificar el impacto de la factura electrónica en el escenario del ICMS, poniendo en marcha una reforma tributaria intermitente, inspirada en el IVA europeo.

En lo referido específicamente a la constitución del hecho jurídico tributario, se intenta sedimentar la idea de un documento digital en el campo de estudio del ICMS de mercaderías en tránsito, con el propósito de mostrar de qué forma ese avance puede modificar el sistema tributario vigente.

La investigación, de naturaleza interpretativa y descriptiva, tiene como técnicas de recogida de datos la investigación bibliográfica, normativa y estadística. Los resultados del estudio apuntan a un cambio de esquema en relación con los nuevos mecanismos electrónicos que permiten satisfacer las obligaciones tributarias relativas al ICMS

Así, de partida se indaga sobre los efectos tributarios que, a mediados de la segunda década del siglo XXI, produjo el impacto tecnológico de la factura electrónica en el ICMS, visto como una política favorable para una reforma tributaria. Para ayudar en la indagación, poniendo énfasis en el escenario posterior a la facturación electrónica, se traza un paralelismo entre el nuevo perfil del ICMS y el IVA europeo, que toma como referencia la adopción del principio de destino en el nuevo formato de tributación.

El sistema de administración fiscal quedó definitivamente modificado a través de la EC —Enmienda Constitucional— 42/2003. Con la aparición de la facturación electrónica (NF-e) se buscó, a partir de entonces, la cooperación entre las entidades federadas.

El Decreto 6.022 del 22 de enero de 2007 reglamenta el sistema arriba citado denominándolo Sistema Público de Contabilidad Digital —SPED—, unificando las actividades de recepción, validación, almacenamiento y autenticación de los libros y documentos que integran la contabilidad empresarial y fiscal de las empresas, hecho que supone un avance en el cumplimiento sistemático de las obligaciones tributarias formales.

El SPED esté compuesto por la Contabilidad Digital —ECD— conocida también como SPED contable; Contabilidad Fiscal Digital —EFD—, conocida también como SPED fiscal; Notas Fiscales Electrónicas de ventas y servicios —NF-e y NFS-e—; Conocimiento de Transporte Electrónico —CT-e—; Libro de Cálculo de Ganancias Reales —E-lalur—; y Central de Balances.

Además, la acción más impactante realizada por el Fisco, encaminada a maximizar el control sobre el contribuyente, fue la exigencia del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales, hecho que permitió un acceso a todas las informaciones relativas a los movimientos de índole fiscal vinculados al impuesto más importante en términos recaudatorios: el ICMS de mercaderías en tránsito.

En este estudio, de acuerdo a las limitaciones impuestas por el tema, teniendo en cuenta la extensión y complejidad de la materia, se seleccionó la temática relacionada con la búsqueda nacional de la construcción de un escenario tributario armónico.

Esta tesis está organizada en seis capítulos. En el primero, se aborda panorámicamente la trayectoria de la administración tributaria y sus principios constitucionales en clave historicista. Asimismo, se demuestra la relevancia de la constitución de 1988 por ser el fruto de la ruptura del paradigma del régimen dictatorial

dominante en el país durante décadas.

En el segundo capítulo, se descubre el ICMS, ligándolo al tema de la influencia del uso del documento digital en la tributación de dicho impuesto frente a la adopción del IVA, a través de una investigación bibliográfica basada en la legislación constitucional e infraconstitucional, de tal modo que pueda trazarse el nuevo perfil del ICMS fundamentado en los cambios debidos a la innovación tecnológica y las reformas legislativas.

Los otros cuatro capítulos fundamentan la estructura de la innovación del impuesto en cuestión, profundizando sobre el tema de la competencia normativa de los entes federados, llegándose a la modificación del hecho imponible y los efectos en los principios de la selectividad y no acumulación, además del principio federativo y las exenciones en el ámbito de los estados y el distrito federal.

Y aún se afirma que estos cambios persiguen la unificación de las legislaciones de los 27 Estados Federales, buscando poner fin a la «guerra fiscal», el equilibrio de los ingresos de los estados y la adaptación al modelo europeo centralizado de tributación del consumo.

## **1 FUNDAMENTOS DE LA TRIBUTACIÓN**

### **1.1 La administración tributaria**

La palabra «tributo» deriva del latín *tributum*, y se refiere a aquello que, por deber, es entregado al estado. Y administrar con el uso de leyes. En consecuencia, resulta evidente que la administración tributaria tiene la función de gestionar lo que debe ser entregado al estado.

En este sentido, veamos el punto de vista de Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 99):

*De acuerdo con esto, tributo, en su configuración estática, es la endonorma, ajena a cualquier acuerdo de voluntades, que presenta como hipótesis un conjunto de criterios para la identificación de hechos de la realidad física que permite identificar una relación jurídica que se establece entre el Estado (por vía de ley), en calidad de sujeto activo, y alguna persona física o jurídica, en su condición de sujeto pasivo. En consecuencia, tendrá el primero el derecho subjetivo público de exigir al segundo el deber jurídico consustaciado en una prestación pecuniaria.*

Geraldo Ataliba (2009, p.34), en la misma línea, hace su aporte:

*Jurídicamente, se define tributo como la obligación pecuniaria, ex lege, que no tiene su origen en un acto ilícito sancionable, cuyo sujeto activo es una persona pública (o alguien que por ley la represente), y*

*cuyo sujeto pasivo es alguien que tiene esa condición por vía de ley, haciendo que sean cumplidos los preceptos constitucionales (explícitos o implícitos).*

Para tener éxito en su objetivo, las autoridades tributarias deben disponer de los mecanismos legales y administrativos necesarios, es decir, de unos principios que las orienten en la función de recaudar para el estado.

Cuando se habla de su papel en la verificación y regulación del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, las autoridades tributarias deben disponer de las estructuras legales necesarias para iniciar, dar continuidad y concluir la acción fiscal, pudiendo de ese modo, según regula el PAF—Proceso administrativo Fiscal—, determinar la cuantía de la deuda tributaria a través de un auto de infracción o de una notificación administrativa.

No se puede dejar de destacar que ese poder conferido a las autoridades administrativas tributarias solamente tendrá validez jurídica, la cual es exigida por el Derecho, si se ejerce dentro de los límites marcados por la Constitución Federal en el CTN —Código Tributario Nacional— y en las diversas legislaciones tributarias de cada entidad federada.

Esa necesidad se da porque la administración tributaria, como área relevante de administración pública, está vinculada al principio de legalidad objetiva y, por lo tanto, necesita alcanzar los objetivos institucionales del estado, sin colisionar con los derechos de los administrados (ciudadano-contribuyente). A tal efecto se creó el Permiso Constitucional Contradictorio y de Amplia Defensa (CF/88, Artículo 5, inciso LV), ejercido de acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 1 de la Ley 9784/99.

Siguiendo con la argumentación, veamos lo que dice el artículo 5, inciso LV, de la Carta Magna de 1988:

*Art. 5. Todos son iguales ante la ley, sin distinción de cualquier naturaliza, garantizándose a los brasileños y a los extranjeros residentes en el País la inviolabilidad del derecho a la vida, a la libertad, a la igualdad, a la seguridad y a la prioridad, en los siguientes términos:*

*LV - Se garantiza a los litigantes, en el procedimiento judicial o administrativo, y a los acusados en general, un proceso en contradictorio y amplia defensa con los medios y recursos inherentes a la misma.*

Completemos esta argumentación con el artículo 1 de la Ley n.º 9784/99:

*Artículo 1. Esta ley establece normas básicas sobre el proceso administrativo en el ámbito de la Administración Federal, directa o indirecta, con el propósito primordial de proteger los derechos de los administrados y cumplir de la mejor manera los objetivos de la Administración.*

*1. Los preceptos de esta ley también son aplicados a los órganos de*

*los Poderes Legislativo y Judicial de la Unión, en referencia al desempeño de la función administrativa.*

2. Para los fines de esta ley se consideran:

- I. – *órgano – la unidad de actuación integrante de la estructura de la Administración directa y de la estructura de la Administración indirecta;*
- II. – *entidad – la unidad de actuación dotada de personalidad jurídica;*
- III. – *autoridad – el servidor o agente público dotado de poder de decisión.*

El tema en cuestión se desarrollará considerando sucintamente conceptos, definiciones e institutos presentes en otras áreas del Derecho Privado (Derecho Civil, Derecho Comercial o Derecho Empresarial) o en la Contabilidad que, de forma directa o indirecta, estén en correlación con el Derecho Tributario o con las materias o asuntos tratados en el presente título de CTN.

Por tanto, es imprescindible, al estudiar el Título de la CTN, observar la secuencia lógica de los capítulos integrantes del Título IV del segundo libro del referido código.

Unos de los primeros puntos que son esclarecidos es el referido a lo que se puede entender como *fiscalização\**, término derivado del verbo transitivo *Fiscalizar*.

Que según el diccionario Houaiss (2001, pág. 1349) tiene varias acepciones, entre las que destacan:

*fiscalizar [inspeccionar] v [...] tr. Verificar si (algo) se realiza como fue previsto, vigilar (f. um servicio, una obra) [...] 2 tr. Observar atentamente; examinar, verificar (f. las cuentas) 3 int ejercer el oficio de fiscal; fiscalizar.*

Sin embargo, el mismo diccionario al definir el término *fiscalização*, lo califica como sustantivo.

*Fiscalização [Inspección] sf [...] 1 acción o efecto de fiscalizar, vigilancia 1.1 vigilancia atenta sobre (gerundio Comportamiento, acción); control 1.2 observación atenta de; examen, verificación 2 actividad del fiscal.*

---

\* En el contexto de la tributación, la palabra portuguesa *fiscalizar* debe entenderse en el mismo sentido que la española «inspeccionar». (N. del T.)

Siguiendo con las definiciones, recurrimos a otros diccionarios con el propósito de ver qué dice la literatura científica y, en este sentido, consultamos la definición de Barreirinhas (2006, pág. 538):

*Fiscalizar [inspeccionar] es verificar y controlar el cumplimiento de*

*las obligaciones legales por parte de los destinatarios de la legislación tributaria. Fiscalizar es examinar estados contables, libros, facturas, balances, recibos, operaciones, instalaciones, existencias, anotaciones, etc. necesarios para calcular la deuda tributaria en el momento de liquidar el tributo.*

Inspeccionar es, por lo tanto, verificar si el sujeto pasivo (contribuyente o responsable) está cumpliendo con sus obligaciones tributarias, sobre todo la obligación tributaria principal, o sea, aquella que determina el hecho imponible, tiene como objeto el pago del tributo, o las multas, intereses por demora, etc., y se extingue al pagar la deuda tributaria al organismo fiscal correspondiente (CTN, Artículo 113, párrafos 1 y 3, y Artículo 114).

*Artículo 113. La obligación tributaria puede ser principal o accesoria.*

*1. La obligación principal nace de la manifestación del hecho imponible, y tiene como objeto el pago del tributo o la sanción, extinguiéndose en el momento de su liquidación.*

*[...]*

*3. La obligación accesoria, por el simple hecho de su incumplimiento, se convierte en obligación principal al generar una sanción económica.*

A veces, *fiscalizar* [inspeccionar] puede entenderse como la verificación de que el contribuyente está pagando el tributo de forma correcta, pues la actividad de inspeccionar tiene como valor esencial atribuir esa función a los órganos y servidores que integran la estructura de la Administración Pública, en los tres ámbitos de actuación estatal y, particularmente, en lo tocante a la actividad de la administración tributaria. Para reafirmarlo es pertinente sacar a colación el siguiente texto de Ferreira Filho (2002, pág. 63-64):

*En materia tributaria, los órganos administrativos tienen, en general, atribuciones para inspeccionar y controlar el cumplimiento de las normas tributarias (compruébese como ejemplo el Artículo 194 del código Tributario Nacional). Inspeccionar y controlar; exclusivamente eso y nada más que eso. Por ello es un despropósito la idea de que fiscalizar y controlar impliquen dar al ejecutivo la facultad de legislar. Lo que el sistema normativo prescribe es simplemente que inspeccionar y controlar sean actividades del órgano del Poder Ejecutivo. Veamos qué significan estos términos. Inspeccionar es la actividad que consiste en averiguar se ciertas situaciones, hechos o comportamientos se ajustan a la norma. La Constitución emplea el término varias veces: Artículo 21, incisos VI y VIII; Artículo 23, inciso XI; Artículo 29, inciso XI; Artículo 31; Artículo 49, inciso X; Artículo 70; Artículo 71, incisos V y VI; Artículo 140; Artículo 163, inciso V; Artículo 197; y Artículo 200, incisos V y VII.*

Al analizar lo expuesto encima, se revela incuestionable que el significado jurídico del término es singular, una vez que se hacen las siguientes menciones: a)

significa confrontar situaciones concretas con normas y b) pone el sujeto activo como ejecutor de la ley y no para formular la regla.

Entonces, el acto de inspeccionar presupone confrontar la norma con el acto inspeccionado. Además, no hay en el sistema constitucional brasileño ningún caso en el que un órgano inspeccione y, al mismo tiempo, elabore las reglas que aplica.

En la Constitución Federal se encuentran los principios generales del Sistema Tributario Nacional y en ella se definen las limitaciones al poder de tributar, así como la institución de impuestos y su reparto. La Constitución otorgó a las unidades federales, Unión, Estados, Distrito Federal y Municipios, el poder de crear, modificar o abolir los impuestos por ley, de acuerdo con unas directrices establecidas.

A pesar de la posibilidad de crear leyes específicas, en la cima de la legislación tributaria nacional está la Constitución Federal. En un escalón inferior están las Leyes Complementares; y entre estas, el CTN. Más abajo, se encuentran las normas ordinarias, que constituyen las Leyes Ordinarias de la Unión, los estados, el Distrito Federal y los municipios, dependiendo de la potestad tributaria; tienen la responsabilidad de crear tributos, haciendo viables los principios y reglas especificados por los niveles jerárquicos superiores, estableciéndose detalladamente las obligaciones y los derechos de los contribuyentes.

En ese contexto, aparece lo dispuesto por el artículo 96 del Código Tributario Nacional:

*Artículo 96. La expresión «legislación tributaria» comprende las leyes, los tratados y las convenciones internacionales, los decretos y las normas complementarias que traten, en el todo o en parte, sobre tributos y relaciones jurídicas relacionadas con estos.*

Por último se encuentran los actos legales, denominados ejecutivos, que hacen ejecutables las leyes ordinarias, como los decretos —expedidos por los jefes de los poderes ejecutivos—, las ordenanzas —expedidas por los ministros y los secretarios del Gobierno—, y las instrucciones normativas, órdenes de servicio, circulares, etc.

—expedidas por los jefes de las secciones—, y que son denominadas actos legales, ya que no pueden disponer de forma diferente a lo previsto por la ley.

Por tanto, podemos afirmar que es necesario respetar la jerarquía de las normas jurídicas. Las leyes tributarias, para ser establecidas, necesitan ajustarse a los principios expresados por la Carta Magna, para poder abarcar, de manera justa y armoniosa, todas las variedades de expresiones de riqueza, concretadas en rentas obtenidas, sea en el consumo o en el patrimonio acumulado por las personas, tanto las físicas como las jurídicas.

Sin embargo, es en la aplicabilidad de la estructura jerárquica de las leyes donde se encuentra el embrollo principal de nuestro sistema tributario, motivado por la existencia de leyes que colisionan con determinados principios constitucionales. Solo al cumplirse efectivamente esos principios es posible que el Sistema Tributario Nacional se convierta en instrumento eficaz para ejercer una de las funciones esenciales del estado moderno, la de eliminar las diferencias sociales y las

desigualdades económicas regionales.

En ese sentido, Eduardo R. Larcher (1991, p. 99) expresa lo siguiente:

*Otro serio problema del sistema tributario nacional es el de la regresividad. Sucede que, en un sistema tributario regresivo, quien posee mayor capacidad contributiva es quien menos aporta al fisco, y quien posee menor capacidad es quien más contribuye. [...] se concluye de ese análisis del actual sistema tributario nacional que, en términos comparativos basados en la idea de justicia fiscal, teniendo en cuenta que la actual Constitución limita la progresividad y la selectividad, urge una reforma tributaria en el sentido de adecuar el sistema actual a la Constitución.*

Hay otro problema que el Sistema Tributario debe superar, referido a la recaudación de impuestos indirectos, en los cuales la carga tributaria puede ser transferida, total o parcialmente, al consumidor. Este es un hecho que viola lo dispuesto por la Constitución, tanto en lo relativo a la capacidad contributiva, que se expresa en el corolario de la progresividad —quien más gana, debe pagar más—, cuanto a lo referido a la selectividad —todo lo que sea esencial para la supervivencia debe tener una carga tributaria menor—.

Para que resulte más explicativo y, ya de paso, corroborar lo dicho, discurriremos sobre lo que son principios y tributo. Además, dejaremos clara la importancia de la Constitución Federal y daremos énfasis a la contextualización de la promulgación de la CF de 1988; también dilucidaremos sobre el sistema constitucional tributario y sus principios específicos.

Es en la Constitución donde están contenidos los llamados principios constitucionales tributarios. Son normas cuyo contenido se sobrepone a las demás, tanto por razón de su naturaleza constitucional, como por su importancia para la armonía del sistema tributario. Es decir, principios son proposiciones estructurantes de los sistemas, situación que se maximiza cuando los principios son publicados en el ordenamiento constitucional.

Por consiguiente, el estudio de los principios constitucionales tributarios debe englobar la comprensión de dichos principios, la importancia de la Constitución Federal y su contextualización, el sistema constitucional tributario con sus principios específicos y la clasificación de los tributos.

## 1.2 Principios

Entonces, basándonos en la definición del diccionario Michaelis virtual (2016, en línea), «11 ley, doctrina, o acepción fundamental en que se basan otras o de la cual otras son derivadas», es posible señalar que los principios fundamentan todas las formas de conocimiento, sea filosófico, empírico o científico. Partiendo de esta premisa, expondremos lo defendido por algunos doctos: según Reale (1988, pág.79)

es «condición o fundamento de validez de las afirmaciones que componen determinado campo del saber.

Una acepción similar, recogida en la obra de Pietro (1988, pág. 85), es la que propone Cretella: «los principios de una ciencia son las proposiciones básicas, fundamentales, típicas que condicionan todas las estructuraciones subsiguientes. Principios, en este sentido, son los cimientos que sostienen determinado campo del saber».

Slabai Filho (2004, pág. 48) dice que «son la directriz fundamental de un sistema». Al continuar profundizando sobre la cuestión, Silva (2005 pág. 31) expone que «Los principios son los preceptos que irradian los sistemas de normas». Mientras que Paulo da Costa Coelho (2004, pág. 33) entiende los principios como «normas portadoras de núcleos significativos de gran volumen, de tal forma que influyen toda la orientación de las cadenas normativas que derivan del sistema». Asimismo observa que «donde hay valores de magnitud para el sistema de proposiciones prescriptivas, como ocurre con el sistema jurídico, allí hay principios». (pág.34)

A partir del intento de discurrir específicamente sobre el principio jurídico, Celso Antônio Bandeira de Mello (2004, p. 451) expone lo siguiente:

*[...] mandamiento nuclear de un sistema, su verdadera raíz, disposición fundamental que se propaga sobre las diferentes normas, dotándolas de espíritu y sirviendo de criterio para su exacta comprensión e inteligencia, para definir la lógica y racionalidad del sistema normativo, lo que marca la tónica y confiere sentido armónico.*

Por tanto, los principios constitucionales, además de regular la actividad infraconstitucional, también delimitan el sistema jurídico. En virtud de esta idea, Bonavides (1988, pág. 83) hace una defensa de los principios constitucionales,

«son cualitativamente la viga maestra del sistema, la protección de la legitimidad constitucional, la garantía de constitucionalidad de las reglas de una constitución».

En consecuencia, al agotar toda esta discusión relativa al significado de principio, solo se corroboró pertinentemente la importancia de la Constitución Nacional, pues en ella está el punto inicial, y también se contemplan algunos principios, los cuales se clasifican de acuerdo a su amplitud. Habida cuenta de que subsisten principios de alcance *erga omnes*, esto es, frente a todos, como existen principios de alcance restringido, que solo afectan a determinados destinatarios, los cuales están bien representados en el caso de los principios constitucionales tributarios, que tienen el poder de limitar la capacidad de tributar y, por lo tanto, se destinan a la Unión, a los estados, el Distrito Federal y los municipios.

Por tanto, es pertinente observar que la aplicabilidad de cualquier sistema solo es plena si existe una analogía entre las partes que componen el todo. En el caso de que haya cualquier alteración en el todo, ello afectará a las partes y viceversa. Si hubiese alteraciones en las partes, estas deben armonizar con las líneas generales del sistema, de lo contrario el todo saldrá perjudicado.

### **1.3 Contextualización de la Constitución Federal de 1988**

La Constitución Federal de 1988 tiene su relevancia en el escenario nacional, principalmente por haber roto con los esquemas propios del régimen político militar. A pesar de estar condicionada por algunas ponderaciones doctrinarias, especialmente por el hecho de no haber sido formulada por un congreso estrictamente constituyente, se puede decir que ejerció un papel muy destacado en la recuperación de la democracia. En esta línea, Prado (2003), hace una brillante síntesis del sentimiento doctrinario al afirmar lo siguiente:

*La mayor virtud de la Carta de la República de 1988 es su sentido simbólico. A pesar de los defectos que pueda presentar, representa un marco importante en la historia del país: el fin de un ciclo autoritario y el inicio de una nueva experiencia democrática, que aspira a ser duradera.(pág. 223)*

Por consiguiente, dicha afirmación permite dejar claro que el denominado estado democrático de derecho tiene en el ordenamiento jurídico, en especial en la CF, su viga maestra. Por ese corolario, cuando un estado está bien fundamentado en bases legales inhibe las prácticas arbitrarias y despóticas de sus gobernantes, consiguiendo con ello no solo estabilidad, sino también mayor seguridad jurídica para sus ciudadanos.

Tomando como base ese sentido, Arambuja (1984, pág. 38) define la democracia clásica, destacando, entre otras características, que «las prerrogativas de los gobernantes son explícitamente limitadas por la Constitución». Asimismo, «son declarados y asegurados los derechos individuales».

Según Coellho (2004, pág. 301) «será en la Constitución donde el estado de derecho encontrará su raíz» En otro momento reafirma su pensamiento de este modo:

*No hay, por lo tanto, estado de derecho sin una constitución o unas normas de naturaleza constitucional que lo normalicen y, todavía más, que materialicen los valores que expresa y contiene.*

El sistema jurídico nacional no solo se fundamenta, sino también tiene sus ramificaciones dentro de la CF, denominada Ley Mayor, de la cual derivan el resto de las normas. En consecuencia, la Constitución confiere, además de legalidad, legitimidad a la legislación infraconstitucional, y también a los poderes por ella reconocidos o establecidos.

Sobre el asunto, José Afonso da Silva (2005, p. 45):

*La Constitución de coloca en el vértice del sistema jurídico del país, al cual confiere validez, y todos los poderes del Estado son legítimos en la medida en que ella los reconozca y en la proporción en que los distribuya. Y, en definitivas cuentas, es la ley suprema del Estado, pues es en ella donde se encuentran la propia estructuración de este y la organización de sus órganos; es en la constitución donde se*

*encuentran las normas fundamentales del Estado, y solo por este hecho se revela su superioridad en relación con las otras normas jurídicas*

En vista de lo cual la Constitución se sobrepone a otras normas legales nacionales en detrimento de estas. Para confirmar el rango de la supremacía constitucional, Ferreira, citado por Silva (2005, pág. 106), lo refrenda: “[...] piedra angular sobre la que se asienta el edificio del moderno derecho político».

Dejando estas consideraciones a un lado, la Constitución reúne normas programáticas, las cuales, según Meyer-Pflug —citado en la obra de Martins, Mendes y Tavares (2005, pág. 97)— son «disposiciones orientadoras sobre los valores que deben ser respetados y asegurados y los fines que deben ser alcanzados. Su finalidad no es otra que la de establecer ciertos principios y programas de acción»

Se incluyen en la Constitución indicaciones que deben seguirse, sea en el nivel legislativo infraconstitucional, sea en las actuaciones administrativas o políticas del Estado.

Para finalizar, considerando todas las reflexiones, se puede afirmar que uno de los principales pilares del orden democrático y la estabilidad legal está en los principios democráticos, se trata de las determinaciones normativas, originarias del texto constitucional, sin dejar de resaltar su superioridad jerárquica sobre el resto de la legislación.

#### **1.4 Sistema constitucional tributario**

En el diccionario virtual Michaelis, sistema se define así:

*1. Conjunto de principios verdaderos o falsos, donde se deducen conclusiones coordinadas entre sí, sobre las cuales se arma una doctrina, opinión o teoría. 2. Cuerpo de normas o reglas, concatenadas de forma lógica y, por lo menos, verosímil, formando un todo armónico. 3. Conjunto o combinación de cosas o partes, de modo que formen un todo complejo y unitario [...] 15, Agrupamiento de partes coordinadas, dependientes unas de otras, cualquiera que sea el asunto de que se trate.*

La profundización específica en el estudio de los sistemas se inició a mediados del siglo pasado y acabó generando la teoría general de los sistemas, aunque su origen es remoto.

Fue el biólogo alemán Ludwig von Bertalanffy quien verificó la existencia de dificultades similares en variadas áreas del conocimiento humano. Con base en esa observación, formuló una teoría de carácter multidisciplinar con la pretensión de trascender los problemas peculiares de cada ciencia y, de ese modo, crear principios y modelos aplicables a todas las ciencias.

Por tanto, la idea esencial que guía los estudios de Bertalanffy es la de que si los sistemas son analizados separadamente por partes, no pueden llegar a ser

comprendidos en su integridad. La certeza de que esto es así lo lleva a definir sistema como un conjunto de elementos en interrelación, hecho que genera una interdependencia entre ellos. Así, las modificaciones en los elementos significan cambios en el todo y viceversa.

Las investigaciones del biólogo alemán influyeron de verdad en variadas ramas de la ciencia. Un ejemplo lo tenemos en la Administración, con el desarrollo del abordaje sistémico de la Administración. Asimismo, su contribución fue importante para el surgimiento de la cibernética y la *gestalt*.

Sus enseñanzas tuvieron eco incluso en el saber jurídico, de modo específico en el área tributaria, Machado (2002) así lo hace constar en Sistema Tributario:

*A pesar de que originariamente significase «reunión» o «conjunto», la palabra sistema, en una acepción más actual, significa «el conjunto organizado de partes relacionadas entre sí e interdependientes». En el Brasil, solo se puede afirmar la existencia, en el plano constitucional, de un sistema tributario —tomada la palabra sistema en un sentido actual— a partir de la EC 18/1965. (pág. 305)*

Siguiendo la pauta de la doctrina tributaria, Rosa Jr. (2001) muestra que:

*El concepto de sistema tributario implica cierta coordinación de los diferentes tributos entre sí con el sistema económico dominante y con los fines fiscales y extrafiscales de la tributación, como también con los principios constitucionales. Para que pueda haber un sistema es necesario que las normas jurídicas que lo integran sean conexas y consecuentes al reglar el poder tributario del estado. De este modo, si no existe esa armonía y si cada tributo no es parte de un todo con una finalidad determinada, no se podrá hablar de sistema tributario, porque este no es consecuencia del mero cobrar tributos por parte del estado. Se deduce de esto que cuando las normas tributarias son impuestas sin orden y sin estudiar las causas, con la única preocupación de recaudar, no estaremos frente a un sistema tributario, sino frente a un mero régimen tributario.*

En relación con Sistema Constitucional Tributario, puede destacarse la relevancia de la doctrina de Difini (2003) cuando afirma:

*Sistema es un conjunto organizado de principios y normas, armónicos e independientes entre sí, de tal forma que la eventual alteración de unos de ellos implique una modificación del propio sistema.(pág. 62)*

También sostiene que «el sistema constitucional tributario es el conjunto de esos principios y normas sobre tributos, contenidos en la Constitución del país». A *posteriori*, evidencia que solo después de la Enmienda Constitucional 18, de 1965, hubo en el Brasil un sistema nacional tributario. Hasta entonces, las constituciones solo tenían «disposiciones dispersas sobre materia tributaria, sin la jerarquía, armonía, independencia y enunciación de principios que caracterizan un sistema».

Siendo así, es importante resaltar que en la Constitución Federal hay, en el título

de la tributación y los presupuestos, un capítulo denominado Sistema Tributario Nacional, que engloba desde el Artículo 145 al 162 y trata de los principios generales, las limitaciones de poder en la gestión tributaria, los impuestos de la Unión, los estados, el Distrito Federal y los municipios, y, por último, del reparto de los ingresos tributarios.

Una de las conclusiones de la Teoría General de los Sistemas es la de que todos los sistemas se expanden y contraen infinitamente; luego, todos los sistemas son compuestos de subsistemas y estos, a su vez, generan sistemas mayores.

Partiendo de esta proposición, el Sistema Constitucional Tributario es un conjunto lógico de normas que se relacionan entre sí y con el sistema económico, cuya finalidad es la tributación.

Así, los principios constitucionales tributarios jamás podrán analizarse por separado, ni siquiera como elementos del Sistema Tributario Nacional, ya que la interpretación también considera a los demás sistemas con los que el área tributaria mantiene interacción o interrelación.

### **1.5 Principios constitucionales que afectan a la materia tributaria**

*Art. 150. Sin perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, está prohibido a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios:*

- I. exigir o aumentar tributos sin ley que los establezca ;*
- II. dispensar un tratamiento desigual entre contribuyentes que se encontrasen en situación equivalente, prohibiéndose cualquier distinción por razón de ocupación profesional o función por ellos ejercida, independientemente de la denominación jurídica de los rendimientos, títulos o derechos ;*

*III. cobrar tributos:*

*a) que se deriven de hechos imponibles ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiera establecido o ampliado ;*

*b) en el mismo ejercicio financiero en que haya sido publicada la ley que los estableció o amplió;*

*c) antes de que pasen 90 días desde la fecha en que se haya publicado la ley que los instituyó o los aumentó;*

*IV utilizar tributos con fines confiscatorios;*

*V establecer limitaciones al tráfico de personas o bienes, por medio de tributos interestatales o intermunicipales , exceptuándose el cobro de peaje por utilización de vías conservadas por el Poder Público;*

*VI establecer impuestos sobre:*

*a) patrimonio, renta o servicios, unos de otros;*

*b) templos de cualquier culto;*

*c) patrimonio, renta o servicios de los partidos políticos, incluyendo sus fundaciones, de las entidades sindicales de los trabajadores, de las instituciones de educación y de asistencia social, sin fines lucrativos, atendiendo a los requisitos de la ley;*

*d) libros, diarios, periódicos y el papel destinado a su impresión.*

*e) fonogramas y videofonogramas musicales producidos en el Brasil que contengan obras musicales o literomusicales de autores brasileños u obras en general interpretadas por artistas brasileños, así como los soportes materiales o archivos digitales que los contengan, salvo en la etapa de copiado industrial de los soportes digitales.*

*1. la prohibición del inciso III, b), no se aplica a los impuestos previstos en los arts. 153, I, II, IV y V, 154, II.*

*2. la prohibición del inciso VI, a) se extiende a los organismos autónomos y a las fundaciones establecidas y mantenidas por el Poder Público, en lo que se refiere al patrimonio, a la renta y a los servicios, vinculados a sus finalidades esenciales o derivadas de ellas.*

*3. Las prohibiciones del inciso VI, a), y del párrafo anterior no se aplican al patrimonio, la renta y los servicios, relacionados con la explotación de actividades económicas regidas por normas aplicables a empresas privadas, o en las que haya contraprestación o pago de precios o tarifas por el usuario, ni exonera al promitente comprador de pagar el impuesto relativo al bien inmueble.*

*4. Las prohibiciones expresadas en el inciso IV, líneas b) y c), comprenden solamente el patrimonio, la renta y los servicios, relacionados con las finalidades esenciales de las entidades en ellas mencionadas.*

*5. La ley establecerá medidas para que los consumidores sean informados a cerca de los impuestos que incidan en mercancías y servicios.*

*6. Cualquier amnistía o remisión que afecte a la materia tributaria o de previsión social o*

*sólo podrá concederse a través de ley específica federal, estatal o municipal.*

*6. Cualquier subsidio o exención, reducción de la base de cálculo,*

*concesión de crédito, amnistía o revocación, relativos a impuestos, tasas o contribuciones, solo podrá ser concedido mediante ley específica, federal, estatal o municipal, que regule en exclusiva las materias anteriormente enumeradas o el correspondiente tributo o contribución, sen perjuicio de lo dispuesto en el artículo 155, párrafo 2, inciso XII, letra «g».*

*7. La ley podrá atribuir al sujeto pasivo de obligación tributaria la condición de responsable del pago del impuesto o la contribución, cuyo hecho imponible deba ocurrir posteriormente, asegurando la inmediata y preferencial restitución de la cuantía pagada, caso no se realice el supuesto hecho imponible.*

*Art. 151. Está prohibido a la Unión:*

*I establecer tributos que no sean uniformes en todo el territorio nacional o que impliquen distinción o preferencia en relación a un Estado, a un Distrito Federal o a un Municipio, en detrimento de otro, admitiéndose la concesión de exenciones fiscales destinadas a promover un desarrollo socioeconómico equilibrado entre las diferentes regiones del país;*

*II someter a tributación los rendimientos de las obligaciones deducida pública de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios, así como la remuneración y ganancias de los respectivos agentes públicos, en niveles superiores a los que se estableciesen para sus obligaciones y para sus agentes;*

*III establecer exenciones sobre tributos de competencia de los Estados, del Distrito Federal o de los Municipios.*

*Art. 152. Está prohibido a los Estados, al Distrito Federal, y a los Municipios establecer diferencias tributarias entre bienes y servicios, de cualquier naturaleza, en razón de su procedencia o destino.*

Aunque hay sistematizaciones diferentes, la doctrina nacional reconoce como principios constitucionales los siguientes preceptos:

- a) Legalidad tributaria (Artículo 150, inciso I de la Constitución Federal).
- b) Anterioridad (Artículo 150, inciso III, letra b) de la Constitución Federal).
- c) Irretroactividad (Artículo 150, inciso III, letra a) da Constitución Federal).
- d) Igualdad (Artículo 150, inciso II de la Constitución Federal).
- e) Capacidad contributiva (Artículo 145, párrafo 1 de la Constitución Federal).
- f) Prohibición de confisco (Artículo 150, inciso IV de la Constitución Federal).
- g) Universalidad y generalidad (Artículo 153, párrafo 2, inciso I de la Constitución Federal).

- h) Proporcionalidad (Artículo 153, párrafo 2, inciso I de la Constitución Federal).
- i) No acumulación impositiva (Artículo 153, párrafo 3, inciso II y Artículo 155, párrafo 2, inciso I de la Constitución Federal).
- j) Selectividad (Artículo 153, párrafo 3, inciso I y Artículo 155, párrafo 2, inciso III de la Constitución Federal).
- k) Libertad de movimiento de personas y bienes (Artículo 150, inciso V de la Constitución Federal).
- l) Uniformidad geográfica (Artículo 151, inciso I de la Constitución Federal).
- m) No discriminación por razón de procedencia o destino de los bienes o servicios (Artículo 152 de la Constitución Federal).

### **1.5.1 Principio da legalidad tributaria**

Para el estado democrático de derecho, la función primordial del principio de legalidad tributaria es la que la posibilidad de que los tributos sean ordenados o aumentados se restrinja al uso de disposiciones legales.

La redacción del encabezamiento del Artículo 150 de la Constitución Federal es la que sigue: "Sin perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, para la Unión, las entidades federadas y los municipios».

En el inciso I se dice lo siguiente: "Exigir o aumentar tributos sin una ley que lo establezca".

En este sentido, podemos afirmar que el principio reafirma el contenido del inciso II del Artículo 5 de la Constitución Federal: «nadie será obligado a hacer o dejar de hacer alguna cosa si no es en virtud de lo dispuesto por ley». De este modo, el principio de legalidad tributaria confiere garantías a los contribuyentes, pues en cierta forma impone ciertos límites al Poder Público.

Aunque en la Constitución haya normas que limitan a los gestores, también se encuentran excepciones al principio de legalidad, como la de permitir cambiar las alícuotas de los impuestos a la exportación, importación, productos industrializados o sobre operaciones financieras vía decreto.

Puede entenderse como una paradoja, sin embargo, el Desembargador Difini (2003) justifica estas excepciones:

*[...] dichos impuestos forman parte de la política de intervención y, por tanto, para el ejecutivo la excepción es un instrumento ágil para aumentarlos o reducirlos, con el fin de regular el comercio exterior (impuestos de exportación e importación), la economía (Impuesto sobre Operaciones Financieras —IOF—) o la producción nacional (Impuesto sobre Productos Importados —IPI—).(pág. 64)*

No obstante, las excepciones referidas a los tributos no son prerrogativas de los estados y municipios. La creación de impuestos ha de ser por ley, solamente la Unión

posee prerrogativa de modificar las alícuotas, mediante decreto, siempre que los casos estén previstos por ley.

### **1.5.2 principio da anterioridad**

El principio de anterioridad —Artículo 150, inciso III, letra b)— dice: «La Unión, los estados, el Distrito Federal y los municipios no podrán cobrar tributos en el mismo ejercicio financiero en que haya sido publicada la ley que los instituyó o aumentó».

Se añadió a la Enmienda Constitucional 42/2003, en la letra c) de la disposición, que prohíbe el cobro de impuestos «antes de que pasen 90 días desde la fecha en que haya sido publicada la ley que los instituyó o aumentó, observado lo dispuesto en la letra b)».

El principio contenido en texto puede, en teoría, ser bien simple, pero en el caso de que se haga una crítica rigurosa podemos concluir que es cuestionable, algo que Difini (2003) pone de relieve:

*[...] en el texto legal hay una impropiedad terminológica si consideramos con rigor el significado de la palabra «cobrar», de tal modo que, de la interpretación literal del texto, se podría entender que los tributos solo podrían cobrarse después del 1 de enero del año siguiente, pero con relación a los hechos imponibles ocurridos el año anterior. Es decir, si un determinado tributo fuese creado en 2002 se podría cobrar a partir del 1 de enero de 2003, incluso en lo tocante a los hechos imponibles acaecidos entre la promulgación de la ley y el inicio del ejercicio financiero siguiente. (pág. 147)*

En las contribuciones sociales destinadas al costeo de la Seguridad Social no se puede aplicar el principio de anterioridad. De forma que se aplica el artículo 195, párrafo 6 de la Constitución, por el cual solo pueden exigirse las contribuciones transcurridos 90 días desde la publicación de la ley que las instituya o aumente. Veamos qué dispone el párrafo 6 del artículo 195 de la Constitución brasileña:

*Art. 195. La seguridad social será financiada por toda la sociedad, de forma directa e indirecta, en los términos de la ley, mediante recursos provenientes de los presupuestos de la Unión, de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios, y de los siguientes aportaciones sociales:*

*6. Las contribuciones sociales de que trata este artículo solo podrán ser exigidas una vez una vez transcurridos noventa días de la fecha de publicación de la ley que las hubiese establecido o modificado, no siéndoles aplicables lo dispuesto en artículo 150, III, b).*

De la misma forma que sucede con el principio de legalidad, en este principio también hay excepciones, principalmente en lo referido a los impuestos sobre exportación, importación, productos industrializados, operaciones financieras, gastos extraordinarios de guerra o préstamos obligatorios para atender gastos extraordinarios derivados de calamidades o guerras externas, de los cuales podrá

exigirse el pago en el mismo ejercicio financiero en el que fueron instituidos o aumentados. En el caso de las contribuciones sociales destinadas a la Seguridad Social no se puede aplicar el principio de anterioridad.

### ***1.5.3 Principio de la irretroactividad***

El Artículo 150, inciso III, letra a) de la Constitución está dedicado al principio de irretroactividad, «Se prohíbe a la Unión, los Estados, el distrito Federal y los Municipios cobrar tributos relacionados con los hechos imposables ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los instituyó o aumentó».

Por tanto, ese principio complementa al de anterioridad. Al estudiar conjuntamente los dos textos, se concluye que la ley que crea o eleva impuestos no puede ser retroactiva.

### ***1.5.4 Principio de la igualdad***

El Artículo 150, inciso II de la Constitución impide «dispensar un tratamiento desigual entre contribuyentes que se encuentren en situación equivalente, prohibiéndose cualquier distinción por razón de ocupación profesional o función por ellos ejercida, independientemente de la denominación jurídica de los rendimientos, títulos o derechos».

Luego, supone reiterar la cláusula pétrea consagrada en el encabezamiento del Artículo 5, «Todos son iguales ante la ley, sin distinción de cualquier naturaleza»

Con todo, en el oficio tributario, la regla tiene un carácter puntual que, según Difini (2003, pág.165), propone «revocar las exenciones del impuesto de Renta actualmente vigentes sobre parte de los ingresos de parlamentarios, magistrados y militares, como anteriormente sucedió con profesores, periodistas, autores de obras literarias y otros».

### ***1.5.5 Principio de la capacidad contributiva***

Según el párrafo 1º del Artículo 145, «Siempre que sea posible, los impuestos tendrán carácter personal y estarán en consonancia con la capacidad económica del contribuyente, pudiendo la Administración Tributaria —en especial para conferir efectividad a estos objetivos — identificar el patrimonio, los rendimientos y las actividades económicas del contribuyente, respetando los derechos individuales y en los términos de la ley».

Aquí nos importa justificar que el principio de la progresividad se limita a los impuestos, excluyendo otros tipos de tributos.

Dejando eso a un lado, es importante destacar la expresión «siempre que sea posible». Es necesario hacer una observación acerca de su interpretación, ya que no debe ser entendida como «el principio de progresividad solo sera efectivo cuando sea posible». Para Machado (2002, pág.125) es al contrario, «el “siempre que sea posible” que encontramos en el párrafo 1 del Artículo 145 se refiere solo al carácter personal de los tributos, pues en verdad no siempre es posible técnicamente que el tributo tenga carácter personal».

Cabe subrayar que ese principio no se contradice con el de igualdad; antes al contrario, lo refuerza. Al final, el principio de igualdad consiste en tratar igual a los iguales, y a los desiguales de manera desigual.

Abundando en lo dicho citamos a Difini (2003 pág. 186): «Cada uno debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según su patrimonio y su capacidad económica». Esta máxima es un instrumento adecuado para materializar el principio de igualdad.

### **1.5.6 Principio de la prohibición de confiscar**

El inciso IV del artículo 150 de la Constitución prohíbe la utilización del tributo «con efecto de confisco».

Por tanto, el carácter de ese principio es programático, dado que no existe legalmente un ordenamiento nacional que defina acerca del concepto de confisco.

Como afirma Samantha Meyer-Pflug (2005):

*Las normas constitucionales están dotadas de un carácter abierto, amplio y genérico que les permite abarcar una pluralidad de situaciones. Este carácter abierto de las normas constitucionales es consecuencia de la propia esencia de la Constitución, que es la responsable de la fijación de las directrices y principios fundamentales del Estado, como también de que las normas constitucionales, en la mayoría de las veces, se presenten como principios o normas programáticas*

En una ocasión, el principio de prohibición de confisco fundamentó la inconstitucionalidad de partes de la ley 9.783/1999, con la cual se intentaba la contribución a las pensiones de los servidores públicos.

### **1.5.7 Principios da universalidad, la generalidad y de la proporcionalidad**

Los principios de universalidad, generalidad y proporcionalidad están expresados en el Artículo 153, párrafo 2, inciso I, el cual determina que el impuesto de la renta «estará inspirado en los principios de generalidad, universalidad y progresividad, en la forma dictada por la ley».

Mientras, Difini (2003, pág. 188) defiende que «la universalidad y generalidad no se aplican solo al impuesto de la renta, constituyendo un principio implícito con relación a los demás tributos».

Siguiendo la misma pauta conceptúa la generalidad:

*[...] significa que el tributo debe abarcar a todos los contribuyentes afectados por un hecho concreto de naturaleza imponible o que estén en igual relación con la manifestación descrita en la hipótesis de incidencia (en el caso del impuesto de la renta, incidir indistintamente sobre diversas especies de rendimientos).(pág. 64)*

El principio de generalidad está presente en el Artículo 153, párrafo 2, inciso I de

la Constitución, pero afectado por la visión de progresividad de los tributos como consecuencia del principio de capacidad contributiva; habida cuenta de que los tributos precisan ser proporcionales a la capacidad contributiva, en armonía con la renta, el patrimonio y las demás circunstancias de generación de riqueza.

#### ***1.5.8 Principios de no acumulación y de selectividad.***

La aplicabilidad de esos principios se ciñe al IPI y al ICMS, pero la previsión del principio de no acumulación relativa al IPI consta en el Artículo 153, párrafo 3, inciso II y, con relación al ICMS, en el Artículo 155, párrafo 2, inciso de la Constitución Federal.

Sin embargo, Difini (2003, pág. 191) presenta, cuando menos, un concepto mejor del principio de no acumulación, «[...] disminuir (compensar), del impuesto debido en cada operación, el impuesto pagado en las ocasiones anteriores».

En lo tocante al principio de selectividad, se ejemplifica en los Artículos 153, párrafo 3, inciso I (en lo referido al IPI) y 155, párrafo 2, inciso III (en lo que incumbe al ICMS) y tiene la finalidad de adecuar los impuestos indirectos a la capacidad contributiva.

#### ***1.5.9 Principio del libre tránsito de personas o bienes***

Por el Artículo 150, inciso V de la Constitución se prohíbe el cobro de tributos cuyo fin sea el de «establecer límites al libre tránsito de personas y bienes, por medio de tributos interestatales o intermunicipales, con la excepción del cobro de peaje por usar las vías conservadas por el Poder Público».

En consecuencia, lo esencial de ese principio es favorecer el derecho al libre tránsito. No obstante, no se caracteriza por imposibilitar el cobro de tributos interestatales e intermunicipales y solo veda, conforme Machado (2002 pág. 153),

«la institución de tributos cuya hipótesis de incidencia tenga como elemento esencial cruzar una frontera interestatal o intermunicipal».

#### ***1.5.10 Principio de la uniformidad geográfica***

Está escrito en el Artículo 151, inciso I de la Constitución que la Unión impide «instituir tributo que no sea uniforme en todo el territorio nacional o implique distinción o preferencia con relación a un estado, al Distrito Federal o a un municipio en detrimento de otro, admitiéndose la concesión de exenciones fiscales destinadas a promover el desarrollo socio-económico equilibrado entre las diferentes regiones del país».

En cierta forma, ese principio propone una uniformidad de los tributos que conciernen a la Unión. Pero es preciso hacer un análisis más cauteloso, para el cual es pertinente traer a colación una objeción de Difini (2003, pág. 193), en el sentido de que el principio estipula la uniformidad de todos los tributos que son competencia de la Unión, pero, al mismo tiempo, «prácticamente anula, en términos prácticos, la regla.

#### ***1.5.11 Principio de la no discriminación en razón de la procedencia o destino***

## **de los bienes o servicios**

Según reza el Artículo 152 de la Constitución: «Está prohibido que los estados, el Distrito Federal o los municipios establezcan diferencia tributaria entre bienes o servicios, de cualquier naturaleza, en razón de su procedencia o destino.

Lo que dispone este Artículo solo viene a confirmar lo sostenido desde el comienzo de este trabajo, esto es, solo la Unión tiene poder para influir en la creación, el aumento o la revocación de los tributos.

### **1.6 Clasificación de los tributos**

Desde que son instituidos, los tributos se deben y se destinan a un ente político —Unión, entidades federadas o municipios—. Su soberanía jurídica está fundada en el poder que confiere la Carta Magna, pues cabe a esta determinar quién será responsable de crear y cobrar impuestos, cuya finalidad es el sostenimiento de los gastos públicos que permiten al Estado realizar su función social. Los tributos se dividen en dos:

#### **1.6.1 Los tributos vinculados**

Son los tributos cuya cobranza solo se justifica si hay por medio una determinada actividad del Estado, destinada al particular que pagó el tributo, con el objeto de beneficiarlo en algo, motivo por el cual se exige la contraprestación estatal.

En ese sentido, veamos lo que dice Tarek Moyses Moussallem (2007, p.611):

*La primera observación está referida a los tributos vinculados. Ser tributo vinculado es condición suficiente para ser destinado. Eso significa que todo tributo vinculado siempre deberá ser destinado. Por otro lado, todo tributo no destinado será no vinculado, o sea, serno destinado es condición suficiente para ser no vinculado. [...] Los préstamos obligatorios bien pueden ser tributos vinculados, bien pueden no vinculados. Es condición suficiente y necesaria para los préstamos obligatorios que sean destinados y restituibles. [...] Finalmente, a la pregunta de cuántas son las especies tributarias hay que responder que no está bien formulada, por cuanto la propia palabra «especie» tiene un sentido relativo, una vez que puede ser empleada para subdividir cada especie primaria.*

Complementa Geraldo Ataliba (2009, p. 41):

*[...] los tributos vinculados son aquellos cuyo hecho imponible es una actividad estatal», e impuesto son aquellos cuyo hecho imponible es un uno cualquiera, excluidas las actividades estatales. [...] La consistencia del hecho imponible es lo que permite que se dividan en tributos vinculados y tributos no vinculados a una actuación estatal. Si el hecho imponible consiste en una actuación estatal, el tributo será una tasa de contribución (tributo vinculado); si consiste en cualquier otra situación, el tributo será vinculado (impuesto).*

Son las tasas y las contribuciones de mejoría. A título de ejemplo, el estado podrá cobrar una tasa o una contribución de mejoría para un determinado servicio público, como la recogida de la basura, la emisión de un pasaporte o la realización de una obra pública, es decir, se presupone que el contribuyente va a ser directamente beneficiado de alguna manera.

### **1.6.2 Los tributos no vinculados**

Estos tributos son cobrados por el estado, pero no exigen la contraprestación de servicios u obras al contribuyente. Se permite que el Estado cobre ese tipo de tributo con el objeto de que pueda financiar sus actividades.

Veamos lo que dice al respecto Roque Antônio Carrazza (2006, p. 538):

*Así, jurídicamente hablando, impuesto es una modalidad de tributo cuyo hecho imponible no está ligado a una actuación estatal. Esa es la razón por la que Gerardo Ataliba llama al impuesto tributo no vinculado. ¿No vinculado a qué? A una actuación estatal. Los impuestos son, en definitiva, prestaciones pecuniarias ajenas a cualquier relación de intercambio o utilidad.*

El retorno a la sociedad por este pago de tributos se da mediante beneficios y ventajas indirectas, como resultado de la acción del Estado encaminada al bien común. Los tributos son los impuestos especificados en la legislación tributaria.

## **2. ICMS**

### **2.1 Historia do ICMS**

El ICMS, consagrado por el Artículo 155, inciso II de la carta Magna, establece que los Estados y el Distrito Federal tiene la competencia para instituirlo.

*Artículo 155. Compete a los Estados y al distrito Federal instituir impuesto sobre:*

*II – operaciones relativas a la circulación de mercaderías y sobre prestación de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación, incluso aunque las operaciones y la prestación se inicien en el extranjero.*

Un análisis breve de la historia de la tributación brasileña permite observar que el ICMS se originó durante la I Guerra Mundial. Supuso una revolución en la estructura de la tributación, hasta entonces constituida casi en su totalidad por impuestos incidentes en el patrimonio.

En el Brasil, el impuesto relativo al consumo comenzó a funcionar en 1922 denominándose «Impuesto Sobre Ventas Mercantiles». En 1934 la incidencia de ese impuesto aumentó, posibilitando que los tributos incidiesen en las operaciones de consignaciones mercantiles. De este modo surgió el IVC (Impuesto sobre Ventas y Consignaciones), cuya ejecución entró en vigor en 1936.

En lo tocante a esta cuestión, Ricardo Varsano (1996, pág. 4) comenta lo

siguiente:

*Por la Constitución de 1934, el impuesto de ventas y consignaciones se convirtió rápidamente en la principal fuente de ingresos tributarios estatales, representando cerca del 45% de estos en el inicio de la década de los 40. Paralelamente, la participación del impuesto de exportación caía para algo más del 10%, una cuota inferior a la de los impuestos de Herencias y Donaciones y los de industrias y profesiones. En 1946, el impuesto de ventas y consignaciones ya había alcanzado una participación del 60% en los ingresos tributarios estatales.*

Primeramente, nos referiremos a lo que Aliomar Baleeiro (2010, pág. 367) reflexiona sobre el IVC, surgido de la CF/1934, y su impacto económico en la recaudación de los Estados miembros por ser acumulativo:

*A partir de 1936 —año en que se implantó la discriminación de rentas de la CF de 1934— la parte fundamental de la recaudación de los Estados miembros vino del Impuesto de Ventas y Consignaciones. La Unión había creado en 1923, con el nombre de*

*«Impuesto sobre Ventas Mercantiles» (Ley 4.625, de 31.12.1922), un papel de liquidez garantizada, semejante a las letras de cambio y los pagarés (Ley 2.044, de 1908), cuyo valor podía ser fácilmente descontado, en los bancos, de las facturas de venta de comerciantes e industriales, siempre que fuesen reconocidos y firmados por los compradores (Artículo 219 del Código Comercial). El Congreso las tuvo en cuenta y se instituyó la emisión de la duplicata o factura duplicada, reconocida por los deudores, a cambio de un impuesto del 0,3%, no solo de las ventas aplazadas, sino también de las realizadas al contado, registradas en libros propios. En la época, acabaron siendo denominadas *contas assinadas* — libro de contabilidad con la firma del deudor—.*

La Constitución de 1946, en su artículo 202, estableció lo siguiente:

*Artículo 202 – Los tributos tendrán carácter personal, siempre que eso sea posible, y se adaptarán a la capacidad económica del contribuyente.*

De modo que el legislador debería aplicar la exención del impuesto de consumo a los productos y servicios de primera necesidad, como vivienda, vestuario, alimentación y asistencia médica (en el caso de las personas de bajos recursos).

Sin embargo, el IVC generó un problema de incidencia en «cascada», debido a la repercusión del tributo sobre las ventas y consignaciones. En consecuencia, podía aumentar la tributación debida al envío y retorno de una mercadería, con independencia de que perteneciese a un único dueño. Esto ocurría porque en la época todavía no existía el principio de la no acumulación. Quedó constatado entonces que este sistema de tributación acarrearía perjuicios al consumidor, pues el producto seguía una larga secuencia hasta estar disponible para el consumo, hecho que

conllevara una tributación exagerada, con lo que los precios se volvían prohibitivos.

Esta es la opinión de Francisco Luiz Cazeiro Lopreato (2002, p. 30):

*El Gobierno Central, al establecer ese criterio, se plegó, por un lado, a los deseos de las burguesías regionales más importantes, que serían beneficiadas con el Estado financieramente más fuerte y, por otro lado, al ajustar el IVC favorablemente para las burguesías de mayor peso, incentivó del mismo modo al capital industrial, que estaba concentrado ahí. Esos Estados tuvieron, entonces, aseguradas mejores condiciones de acometer los gastos públicos y ayudar al sector privado con recursos propios. Por su parte, los Estados más pobres, con bajo poder de recaudación, derivado de las condiciones históricas de desarrollo, y presionados por el criterio de recaudación del IVC, continuaron dependientes de la Unión.*

Esta incidencia en cascada también era injusta para las empresas de menor porte, porque carecían de una estructura suficiente para la industrialización plena de sus productos, circunstancia que las dejaba en una situación tributaria de desventaja.

Este principio acumulativo instituido por el IVC no tuvo una acogida unánime, hubo objeciones, de acuerdo con lo expuesto por Alcides Jorge Costa (1978), acerca de la primera manifestación de la regla no acumulativa del Brasil:

*[...] la primera manifestación de la regla de no acumulación de tributos de dio el 30 de diciembre de 1958, con la ley 3520, que trataba del antiguo impuesto al consumo, incidente sobre el ciclo de la producción industrial, disponía que del impuesto debido en cada quincena fuese deducido el valor del impuesto que, en el mismo periodo, hubiese incidido sobre las materias primas y otros productos empleados en la fabricación y acondicionamiento de los productos tributados. (pág.6)*

A escala mundial, en aquel periodo se anhelaba instituir un impuesto no acumulativo, pues no había duda de que un impuesto acumulativo en una operación secuenciada era perjudicial para la evolución económica y tributaria de los países, alterando el orden económico y el desarrollo nacional. El primer país que adoptó un impuesto no acumulativo fue Francia.

Conviene subrayar que desde 1936 Francia intentó varias veces instituirlo sin éxito. Solo lo consiguió en 1954: «[...] se creó la *taxe sur le valeur ajoutée*, tributo retocado con posterioridad pero aún vigente [...]» (BALEIRO, 2010, pág. 368). Este tributo no acumulativo se denominaba TVA (Tasa sobre el Valor Agregado).

Además, el «principio de la imposición no acumulativa, con las peculiaridades propias de sus sistemas, bautiza el tributo con la denominación “valor agregado”, en clara alusión a la carga de la parte adicionada y no de otra anterior» (MARTINS, 2001, pág. 151).

Debido a que surgieron estas dificultades, en 1965 se hizo una reforma de este tributo, que pasó a ser no acumulativo, con el propósito de no interferir en los precios

de mercado.

Por mucho que la Constitución de 1946 expresase en su texto la voluntad de crear un impuesto no acumulativo que fuese incidente en toda la cadena de producción y distribución de bienes y servicios —donde se daba el hecho imponible

—, fue con la reforma tributaria, mediante la Enmienda Constitucional 18/65, cuando se introdujo en el escenario jurídico nacional el ICM (Impuesto sobre la Circulación de mercaderías), en sustitución del IVC, diferenciándose de este por su carácter no acumulativo, característica que lo emparentaba con su modelo, el TVA (Tasa sobre el Valor Agregado).

En ese sentido, Ricardo Varsano (1996, p. 6) expone lo siguiente:

*[...] durante el periodo comprendido entre 1946 y 1966, crece la importancia relativa de los impuesto sobre los productos. Antes de la reforma tributaria, el Impuesto de Ventas y Consignaciones representa el 90% de la recaudación estatal. Las reformas en el sistema tributario, reclamada por muchos desde el final de la década de los 40, se prepara y se pone en práctica entre 1963 y 1966.*

Para solucionar los problemas, se adoptó el ICM (impuesto sobre Circulación de mercaderías). El cobro del ICM resultante de una operación mercantil entre estados producía una transferencia monetaria de los estados consumidores a los estados productores, es decir, a aquellos más desarrollados.

Eduardo Sabbag (2009, pág. 939-940), hace una breve síntesis sobre la institución del ICM:

*El ICM fue instituido por la reforma tributaria de la Enmienda Constitucional 18/65 y representa cerca del 80% de la recaudación de los Estados. [...] Además, es notorio que recibió un significativo tratamiento constitucional —Artículo 155, párrafo 2, Incisos del I al IX, CF—. El tratamiento constitucional dado a la exención en discusión es robustecido por la Ley Complementaria n.º 87/86, que substituyó al Decreto Ley n.º 406/68 y al Convenio ICMS n.º 66/68, detallando su funcionamiento, sin entrar en colisión con ningún precepto de la Constitución Federal.*

Kiyoshi Harada (2006, pág 428), comenta sobre Rubens Gomes de Souza —ponente de la comisión del proyecto de reforma tributaria, quien brillantemente, en 1967, exponía los presupuestos de incidencia del ICMS, además de hacer la distinción entre cosa y mercadería— lo siguiente:

*Rubens Gomes de Sousa, que fue ponente de la comisión elaboradora del Proyecto de Reforma Tributaria, sostiene que el hecho imponible del impuesto es «la salida física de la mercadería del establecimiento mercantil, industrial o productor, siendo irrelevante el título jurídico que se asocie a tal salida, así como el hecho de que ese título envuelva o no una transmisión de propiedad». Asimismo, añade que la salida física tributada es aquella que configura «una etapa en*

*el proceso de circulación de la mercadería, entendiéndose así en toda su complejidad la sucesión de operaciones que atañen a los distintos actores que intervienen en la cadena de producción y distribución, como pueden ser el fabricante, el importador o incluso el consumidor final».*

*Lo importante es poner de relieve que, desde un punto de vista material, no hay diferencia entre cosa y mercadería. La diferencia que existe no es de substancia, sino de destino. Según la doctrina tradicional, una cosa es denominada mercadería cuando se destina a la comercialización.*

Del mismo modo que sucedió con el IVC, el ICM dio problemas, según explica Aliomar Baleeiro (2010):

*[...] Desde el punto de vista económico, el ICM es similar al IVC, que contribuía con cerca de las tres cuartas partes de los ingresos tributarios de los Estados miembros. Argüíase que solo se diferenciaba del Impuesto del Consumo y el Impuesto De Industrias y Profesionales sobre Comerciantes e Industriales por el nombre juris, pues los tres sangraban la misma realidad económica: la introducción de la mercadería en el círculo comercial. (pág. 367)*

En relación con los cambios, a pesar de las Enmiendas Constitucionales 18/65 y 01/69, hubo confusión jurídica, puesto que confirieron el mismo hecho imponible del IVC al ICM, y con la prescripción que consta en el Artículo 52, inciso II del CTN, por la cual incidía en el establecimiento del importador en los casos de mercaderías extranjeras. Esto era debido al restablecimiento del citado Artículo — que había sido revocado por el Artículo 8 del Acto Complementar 36/67— a través del Decreto-Ley 406/68.

Sacha Calmon Navarro Coelho (1999, pág. 220-21) diserta sobre el momento histórico en el se produjo la transición del IVC al ICM en el ordenamiento jurídico brasileño, haciendo hincapié en los motivos que propiciaron la institución del impuesto no acumulativo:

*Desde la enmienda 18/65 a la Constitución de 1946, después del alzamiento militar de 1964 — cuando de intentó, simultáneamente, la racionalización del sistema tributario (enmienda 18) y la codificación del Derecho Tributario (CTN)—, el ICM, ahora ICMS, se está revelando como un impuesto problemático, aquejado de enfermedades que debilitan su carácter. En la época del alzamiento militar de 1964, en un clima sensible a las críticas de juristas y economistas, que veían al Impuesto sobre Ventas y Consignaciones vetusto, «en cascada», generador de inflación, responsable de verticalizar la actividad económica, contrario al desarrollo de la Federación y técnicamente incorrecto, se resolvió su sustitución por otro no acumulativo que no tuviese los «negocios jurídicos» como hechos generadores de derecho, sino la realidad económica de las operaciones promotoras de la circulación de mercaderías y servicios en el país, como un todo. De este modo, surge el ICM, no*

*acumulativo, en lugar del IVC acumulativo. La idea era tomar como modelo los impuestos europeos al valor agregado, incidentes sobre bienes o servicios, los llamados IVAS.*

Oportunamente, el renombrado jurista esclarece el punto determinante de la transformación del IVC al ICM, bajo el fundamento de desajuste entre el hecho jurídico y la economía, tomándose como base el modelo europeo llamado IVA.

Conforme a la exposición de Aliomar Baleeiro (2010, pág. 368), en lo relativo a la introducción del ICM en nuestro ordenamiento jurídico, a través de la EC 18/65 (Reforma Tributaria), la aceptación del tributo francés fue mundial:

*[...] el Brasil introdujo en la Constitución el principio de la imposición no acumulativa con la Reforma Constitucional 18, de 1965, aunque ya había sido adoptada, en legislación ordinaria, en la forma del Impuesto al Consumo; La Comunidad Económica Europea adopta el Impuesto al valor agregado como proyecto de su primera directriz, finalmente aprobada por el Consejo en 1967, siendo paulatinamente implementada por sus miembros; [...] A partir de los años 60, este tipo de tributo también se extiende por toda América Latina.*

El ICM se transfería al adquirente incluido en el precio, de tal modo que el tributo recaía en última instancia en el consumidor final. Como esa transferencia se daba en cada etapa de la circulación de la mercadería se resolvió acuñar la expresión “valor agregado”. Además, con el Proyecto de Reforma Tributaria (Enmienda 18/65), «la expresión circulación de mercaderías debe tomarse en su acepción económica». (HARADA, 2006, pág. 427)

En este sentido, el doctrinador Eduardo Sabbag (2012, pág. 943) explica el concepto de mercadería:

*El concepto de mercadería se aplica al bien adquirido si su finalidad es la de ser vendido. En este sentido, todos los bienes muebles pueden ser absorbidos por este concepto, incluso potencialmente, a condición de que, en la óptica del vendedor, hayan sido adquiridos con la intención de revenderlos.*

Los Estados consumidores reivindican la adopción del principio de destino puro, destinando el tributo a los estados consumidores, al contrario de los más desarrollados, quienes defendían la continuación del principio de origen puro, que destinaba los tributos a los estados productores.

Incide sobre la cuestión Luiz Cazaeiro Lopreato (2002, p. 54):

*La reforma tributaria y el movimiento expansivo de la economía brasileña permitieron alcanzar los objetivos de elevar el volumen de recaudación y garantizar índices crecientes de carga tributaria en relación al PIB. El comportamiento favorable de la recaudación, mientras, se manifestó de forma desigual entre las esferas del Gobierno. El dominio de las materias fiscales y tributarias garantizó a la Unión una creciente participación en los ingresos, porque tenía*

*condiciones para manejar los impuestos, al tiempo que los Estados perdían poder tributario y capacidad de recaudación. La distribución de los recursos tributarios efectivamente disponibles por parte del Gobierno revela que, en 1996, el 40,6% fue a parar a la Unión y el 46,3% a los Estados. La situación en 1974 se alteró significativamente, entonces la participación en los ingresos pasó para el 51,6%, en el caso de la Unión, y en relación con los Estados, bajó al 35,2%.*

Los legisladores de la época se decidieron por un principio mixto, que consistía en la reparto de los tributos. En coherencia con el nuevo principio se agregó una letra a la sigla, convirtiéndose en ICMS. Con esta nueva denominación, el impuesto pasó a incidir sobre las prestaciones de servicios y fueron añadidas algunas mercaderías más sobre las cuales incidía el impuesto.

Kiyoshi Harada (2006, pág. 427) explica la transformación del ICM — con la promulgación de la Carta Política de 1988— en el ICMS, abarcando los servicios de transporte y comunicación:

*El antiguo ICM sufrió profundas modificaciones en la Constitución de 1988, ICMS en lo sucesivo, el cual incorporaría los servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación, antes de competencia impositiva federal, De este modo, el hecho imponible quedó bastante ampliado, no limitándose solo a las hipótesis definidas en el Artículo 1 del Decreto-Ley 406, 31-12-1968, ya fuera de vigencia. Ahora abarca operaciones relativas a la circulación de mercaderías y prestación de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación, aunque esas operaciones tengan su origen fuera del país, abarcando incluso la importación de productos destinados al consumo o para formar parte del activo fijo.*

Añade Ricardo Varsano (1996, p. 15):

*El sistema tributario creado por la constitución de 1988 —al contrario de lo que ocurrió con la reforma de los 60, elaborada por un equipo técnico de gabinete— fue fruto de un proceso participativo en el que los actores eran políticos. Es verdad que los políticos que condujeron el proceso de creación tenían formación técnica y habían ejercido recientemente funciones ejecutivas en el gobierno y que un grupo de técnicos que los asesoraba. Sin embargo, las decisiones, aunque técnicamente solventes, tenían un carácter eminentemente político.*

Por tanto, la Constitución Federal incorporó al campo de incidencia del ICMS los servicios de transporte y comunicación, así como la incidencia sobre la energía eléctrica, combustibles, lubricantes y minerales, competencia de la Unión hasta entonces. El principio de la tributación no acumulativa, consagrado en el viejo tributo, se mantuvo en el nuevo.

Vittorio Cassone (2007, pág. 325) explica didácticamente cómo funciona la no acumulación tributaria:

*[...] el ICMS será no acumulativo. En los impuestos acumulativos el impuesto incide en cada etapa sobre el valor total de las mercaderías sin ninguna deducción, hecho que los distingue de los no acumulativos. La redacción de la disposición determina que el ICMS incidirá sobre el valor total de las mercaderías e informa del modo en que habrá de ser emitido el documento fiscal. La no acumulación será efectiva en el momento del pago del impuesto por D, en el que, de lo debido en la operación de salida del establecimiento, se deducirá el importe del ICMS cobrado en las operaciones anteriores (de A para B, de B para C, de C para D). En la práctica, ese montante cobrado consta en la factura de venta, emitido por C contra D, considerando que en el documento fiscal de C ya viene embutido el valor de las anteriores operaciones.*

Por tanto, el motivo esencial de la creación del ICMS fue la necesidad preeminente de un impuesto no acumulativo bajo el régimen polifásico, puesto que el hecho de que el IVC fuese acumulativo gravaba sobremanera al contribuyente en tanto que consumidor final. Después, el principio de la no acumulación continuaría invariado en la tributación al consumo

Ante la importancia de la no acumulación en el ICMS es pertinente estudiarla de modo minucioso, con el firme propósito de comprender la razón de la evolución jurídica del impuesto en nuestro ordenamiento, aunque no sea el objetivo de este trabajo.

Finalmente, han transcurrido cuatro décadas desde que el Brasil instituyó el IVC, el cual a partir de la CF de 1988 pasó a denominarse ICMS. El tributo objeto de la investigación en curso ostenta, de forma constante, la mayor recaudación en el país.

Teniendo Tributo un sentido más amplio que impuesto, es decir, pudiendo denominarse impuesto, tasa, contribución de mejora, préstamo obligatorio o de otro modo.

## **2.2 Principio de la no acumulación del ICMS**

Este apartado aborda el principio constitucional de la imposición no acumulativa, una característica muy relevante del tributo en estudio, sobre todo si tenemos en cuenta que su evolución no hubiese ocurrido sin dicho principio, muy estudiado durante años. De este modo, el principio se analiza conceptualmente y se afrontan cuestiones controvertidas, como la eliminación del «efecto cascada», los principios reflejos, la compensación de créditos y la excepción del ICMS acumulativo.

La selectividad hace que el impuesto ejerza su función extrafiscal, la cual hace posible la intervención del estado en la economía privada mediante el estímulo o la inhibición del consumo o el uso de determinados productos.

En el mismo sentido, Carrazza (2006, pág. 375) asevera que la selectividad en el ICMS debe utilizarse como instrumento de ordenación política económica, o sea, como medio de intervención del estado. Pueden ponerse como ejemplo del uso de la selectividad como instrumento de intervención del gobierno en la economía, las alícuotas del 25% sobre el valor de la operación para los productos superfluos e

otras del 17%, 12% o 9% para productos esenciales.

En el ICMS, el principio de selectividad tiene como objetivo los contribuyentes finales o contribuyentes de hecho, que, como se ha visto anteriormente, son los que soportan la carga económica del ICMS.

Esa idea de tasar con una alícuota mayor los productos superfluos viene motivada por la inferencia de que quien adquiere un bien o artículo lujoso tiene una buena condición económica, debiendo, por el principio de capacidad contributiva, soportar una tributación mayor en el impuesto al consumo, de modo diferente a quien adquiere un bien esencial o imprescindible.

El Artículo 155, párrafo 2, inciso III de la CF dicta que el ICMS podrá ser selectivo en función de lo esencial de las mercaderías, permitiendo así su uso con función extrafiscal. Sin embargo, esta facultad es competencia del Senado, que establece las alícuotas y los productos.

*Artículo 155. compete a los Estados y al Distrito Federal la creación de impuestos sobre:*

*2. El impuesto previsto en el inciso II atenderá a lo siguiente:*

*III – podrá ser selectivo, en función de la esencialidad de las mercaderías y los servicios.*

En consecuencia, esta selectividad no es obligatoria y no representa un derecho inalienable, como deja claro la vasta jurisprudencia en el ámbito de los Tribunales Estatales. Con la PEC 233 es posible diferenciar por tipo y cantidad de consumo: «Las alícuotas de las mercaderías y servicios podrán ser diferenciadas en función de la cantidad y tipo de consumo» (Artículo 155-A, párrafo 2, inciso IV); estas alícuotas son definidas por el Senado o la CONFAZ —Consejo Nacional de Política Tributaria—. MAIA (2009, p. 12) expone los beneficios y uno de los problemas de esta reforma:

*[...] La PEC 233 prevé la posibilidad de diferenciación por tipo y magnitud de consumo: «IV – las alícuotas de las mercaderías y servicios podrán ser diferenciadas en función de la magnitud o el tipo de consumo; (artículo 155-A, párrafo 2) (Estas alícuotas serán definidas por el Senado o por el Confaz)» [...] Esta selectividad es positiva, ya que permite un exención completa para los consumidores de renta baja, con independencia de la cantidad consumida, y permite fijar una alícuota mínima para una cantidad básica de energía eléctrica para cada unidad residencial o rural (por ejemplo: los primeros 100 Kw/mes). [...] El problema de estas propuestas es que en algunos Estados habrá una significativa reducción de recaudación debida a que una inmensa mayoría de los consumidores residenciales o son de baja renta o presentan un consumo bajo.*

Continuando con esta posición, afirma que «el problema de estas propuestas es que en algunos estados habría una significativa reducción recaudatoria debida a que la mayoría de los consumidores residenciales son de baja renta o tienen un consumo muy bajo».

La propuesta asimismo afirma que las leyes de los Estados podrán aumentar alícuotas de determinadas mercaderías: «La ley complementar definirá las mercaderías y servicios que podrán tener su alícuota aumentada o reducida por ley estatal, así como los límites y condiciones de esas alteraciones, no aplicándose en ese caso lo dispuesto en los incisos del I al III» (Artículo 155, párrafo 2, inciso V).

En cuanto a la no acumulación, como ya resaltamos anteriormente, el Artículo 155, párrafo 2 de la Constitución Federal determina que el ICMS no sea acumulativo, compensando así lo que fuese debido en cada operación relativa a la circulación de mercaderías o prestación de servicios con el importe cobrado en las anteriores por el mismo estado, por otro o por el Distrito Federal. En la PEC 233/88, el cambio determina que el tributo no sea acumulativo.

Conozcamos el punto de vista de José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lipo (2004, p. 131):

*[...] En síntesis, podemos decir que el término «compensación», presente en el art. 155, párrafo 2, inciso II, de la Constitución Federal, no posee el mismo sentido que le confieren otros institutos citados. Para los términos específicos relativos a su carácter no acumulable, cuando una norma constitucional emplea el término*

*«compensación», se refiere, por un lado, al deber jurídico al que se somete el contribuyente de calcular el valor del impuesto que debe pagar después de confrontar el impuesto generado por sus operaciones de circulación de mercaderías y prestación de servicios de transportes y comunicaciones, en un cierto periodo, con las cuantías relativas a las operaciones anteriores realizadas por productores, industriales, comerciantes, importadores y prestadores de servicios, que fueron objeto de sus adquisiciones en ese mismo periodo, y, por otro lado, la imposibilidad del sujeto activo de oponer cualquier restricción al crédito que genera el contribuyente. [...]*

En la actualidad, la propia comisión constitucional diverge sobre la forma en que esos impuestos tendrán carácter no acumulativo.

Conviene recordar que de momento lo propuesto por la PEC en estudio es que el carácter no acumulativo del IVA-F venga determinado por una ley ordinaria, cuyo proceso legislativo es más simplificado. En cuanto al ICMS, será más riguroso debido a que el trámite de las Leyes Complementarias resulta más exigente.

El motivo que se cuestiona es si ese pequeño cambio por la comisión constitucional será perjudicial o beneficioso para el sistema tributario y los ciudadanos, sujetos pasivos del tributo. Pommorsky (2009, pág. 1) expone su posición:

*Es muy posible que la legislación infraconstitucional que establezca la norma repita el concepto fijado en la Constitución en la actualidad. Sin embargo, la supresión del concepto constitucional debilita el derecho conferido a los contribuyentes, que podrá ser reconfigurado al calor de ocasionales intereses políticos.*

En cierto modo, creer en la mengua de este derecho es acertado, pero, analizando la forma en que se encaja en la Constitución y el modo en que sucede la tributación del ICMS, la simplificación de este proceso legislativo traería la posibilidad de resolver con mayor celeridad los problemas que surgiesen.

No obstante, al examinar la historia del Derecho Tributario nacional, se verá de forma indudable en qué grado el principio de la tributación no acumulativa estuvo siempre en primer lugar. Hasta la reforma de 1964, los empresarios siempre se quejaron de este problema, el cual se resistía a los intentos de ser erradicarlo.

La imposición acumulativa perjudica al crecimiento del país y su economía, se hace necesario combatir la burocratización y reducir la carga tributaria. En esta línea, Marcell Feitosa Correia Lima (2009, en línea) piensa lo siguiente:

*[...] el legislador nacional abandonó la uniformización, la neutralidad y la perfección del modelo puro de la tributación no acumulativa y en lugar de eso fraccionó la potestad tributaria del impuesto otorgándosela a los 27 estados de la Federación, lo que provocó la distorsión del principio de la tributación no acumulativa y la neutralidad en Brasil. Con el advenimiento de la Constitución Federal de 1988, y la apertura de los debates sobre la competencia tributaria, se esperaba que las distorsiones anteriormente referidas fuesen corregidas. Sin embargo, no fue eso lo que se vio. Recién salidos de un régimen centralizador impuesto por la junta militar, los estados, aprovechando la flexibilización propiciada por el momento histórico, además de no corregir esas distorsiones propiciadas por la imposición no acumulativa vigente, todavía, bajo la protección del ejercicio de la competencia tributaria, hicieron algunas alteraciones en el panorama del ICM que contribuyeron a alejar aún más la uniformización legislativa. Ante este panorama de propulsión legislativa, los principios de la neutralidad y el equilibrio federativo se revelan intangibles, lo que impide, por completo, cualquier proyecto de creación de un mercado económico amplio, neutro, competitivo y equilibrado, sea en el ámbito interno o en el externo.*

Observamos que el tema ha generado numerosas discusiones, pero también queda demostrada la preocupación por corregir los errores que propician una carga tributaria innecesaria, sea por las altas alícuotas, sea por la presencia del principio de tributación no acumulativa en el texto constitucional.

Aún es oportuno decir que, al tratarse de un impuesto al valor agregado, la intención del Gobierno Federal es incidir solo sobre aquel valor agregado por la empresa, por tanto, se evidencia en la práctica cuán latente está el principio de la tributación no acumulativa.

En ese sentido, veamos los comentarios de José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lipo (2004, p.123):

*[...] Gerardo Ataliba y Cléber Giardino sostuvieron que no era correcta la interpretación de que el tributo que debe pagarse al fisco fuese aquel que resulta de aplicar la cuota sobre la ganancia. Lo que explica*

*que no sea acumulable, dijeron, es que los bienes sean transportados. Pero, si pensásemos en crear una hipótesis ideal por la que todas las adquisiciones de determinado periodo fuesen incorporadas en ese mismo periodo a todos los productos fabricados (o simplemente revendidos), constataríamos que la diferencia entre el valor de las entradas y el valor de las posteriores salidas corresponderá exactamente a un montante que, multiplicado por la alícuota del ICMS practicada por el comerciante o el industrial daría como resultado el valor del tributo que debe ser pagado al fisco. Ahora bien, si la diferencia entre las salidas y las anteriores entradas representan un cuantía que el comerciante o industrial añadieron en cada operación, por lo menos desde el punto de vista económico, hablaríamos de hecho de un tributo que incide sobre el valor agregado. No podemos dejar de subrayar esta circunstancia por cuanto el hecho de no ser acumulativo es reconocido como regla constitucional que afecta de manera directa a los precios de los productos ofertados en el mercado.*

Como en la actualidad el esquema de funcionamiento que origina las cargas fiscales lo define la Constitución, las alícuotas definidas por ley son diversas, conforme se ha explicado con anterioridad. De esta forma, se cree que con la PEC, que deja que este asunto se regule por ley complementaria, podrá haber reformas que mejoren el sistema de tributación nacional.

El ICMS es el impuesto de competencia estatal de mayor poder recaudatorio y se constituye como la mayor fuente de renta de los estados. Con la unificación de las legislaciones tributarias muchos estados verían socavado el pacto federativo, ya que perderían competencia normativa sobre el tributo.

La interferencia de la Unión en ese punto está justificada por la creciente guerra fiscal, lesiva para el desarrollo del país. Además, la materialización de principios como la tributación no acumulativa y la selectividad se hace imposible debido a la complejidad de las leyes y de sus 27 variantes, una para cada entidad federada.

Las razones de tal evolución son bien expuestas por Coelho (1999, pág. 293-294):

*[...] el ICMS, de hecho, es un impuesto cuyo perfil jurídico se presenta muy elaborado por el ente central. Admitir, por otro lado, la aplicación sin regular por los estados con un fin desarrollista [...] sería decretar la guerra fiscal entre estos, una verdadera subasta defavores, con repercusiones en los fundamentos técnicos del gravamen.*

Abundando en la misma idea, pone de relieve lo siguiente:

*[...] fue para cohibir la generalización de coyunturas de este tipo que la Unión aumentó su intervención en la competencia de los estados, en detrimento de la propia Unión, fundada en la idea de autonomía de las entidades federadas (autonomía financiera antes que cualquier otras), por cuanto las fundamenta y defiende.*

Sin embargo, muchos creen inconstitucional la interferencia de la Unión, en razón del pacto federativo. En este tira y afloja, Delfim Netto (2007, pág. 1) hace explícita la necesidad de preservar la descentralización promovida por el federalismo y construir un sistema tributario que lo atienda, defendiendo lo siguiente:

*[...] aplazar la aprobación de la reforma que está en la Cámara por dos motivos: 1º) porque no atiende al interés nacional real a largo plazo; y 2º) porque si se aprobase en un momento de crisis como el actual, corremos el peligro de crear otro Frankenstein.*

Es oportuno resaltar que la implantación del Sistema Tributario sugerido en la PEC 233/08 acabará con la competencia de legislar de los estados, arrojándose la Unión ese poder; pues el CONFAZ le confiere esa fuerza, aunque su prerrogativa no se esté cumpliendo, a pesar de ser el medio eficaz para acabar con la guerra fiscal.

La guerra fiscal se debe en gran medida a que los estados ofrecen crédito tributario aplicable al ICMS, que no es más que una ventaja fiscal para las empresas, camuflada de desgravación, que burla la Constitución.

Por otro lado, cómo ya se mencionó, la unificación de legislaciones relativas al ICMS comportaría la posibilidad de llevar a la práctica el principio de la selectividad, además de suponer una simplificación, facilitando de ese modo el control y la inspección.

Cabe decir que la mayoría de las reformas, pensadas para encontrar soluciones a los problemas más graves del sistema tributario nacional, siempre son bloqueadas por grupos de presión, pues estos solo se preocupan por salvaguardar sus intereses.

Otra cuestión relacionada con esta discusión, referida al campo político, es la que existe una tendencia municipalista en la Unión, debida a que los intendentes hacen campaña electoral en favor de los congresistas, quienes, a su vez, son «concejales» federales.

La falta de visión de la Unión hace que los intereses de cada estado y municipio colisionen con los intereses de la nación, imposibilitando que la reforma tributaria afronte los problemas, producidos sin necesidad, e impidiendo la aprobación de las necesarias alteraciones que mejoren el sistema tributario nacional. Abundando en la cuestión, Piscitelli (2009, pág. 163), resalta:

*Una de las mayores polémicas se deriva de la pretensión de adoptar una legislación nacional uniforme (ley complementaria única) para el nuevo IVA-E, en sustitución de las 27 legislaciones estatales existentes, restringiendo de ese modo el poder que los estados tienen para conceder cualquier tipo de incentivo a través de ese impuesto, sin perjuicio de los beneficios ya concedidos. [...] eso ayudaría a eliminar la guerra fiscal, como consecuencia de una efectiva política de desarrollo regional, que sería el nuevo instrumento de atracción para nuevos proyectos privados, estimulados por nuevas inversiones públicas de infraestructura y por programas de apoyo crediticio a través de banco oficiales.*

Y todavía añade:

*[...] eso ayudaría a acabar con la guerra fiscal, en beneficio de una política efectiva de desarrollo regional, que sería el nuevo instrumento para atraer nuevos proyectos privados, estimulados por nuevas inversiones públicas de infraestructura y por programas de apoyo crediticio a través de bancos oficiales.*

Desde este punto de vista, se percibe nuevamente la intención del Gobierno Federal de aliviar lo máximo posible el sistema tributario nacional y acabar con la guerra fiscal.

Unido a eso, el interés mayor en que haya una política de desarrollo regional es que esta invocaría más el principio federativo que si se dejase a cargo esa competencia a los estados, situación que provocaría que la desorganización y la desunión se volvieran características acentuadas del país.

Eduardo Sabbag (2009, pág. 950) delinea el concepto de la tributación no acumulativa del ICMS:

*[...] El ICMS será no acumulativo, compensándose lo que se deba en cada operación relativa a la circulación de mercaderías o prestación de servicios de transporte interestatal y el de comunicación con el importe cobrado en las operaciones anteriores por el mismo u otro estado. Se puede incluso entender la regla constitucional de tributación no acumulativa como un postulado por el cual el impuesto solo recae sobre el valor agregado en cada fase de circulación del producto, evitando así que se dé el llamado*

*«efecto cascada», sobrevenido de la incidencia de un impuesto sobre otro o de sobreponer incidencias.*

*[...] también podrá recaer sobre las comunicaciones intermunicipales, teniendo en cuenta que la Constitución, en su Artículo 156, inciso II, dicta que es competencia de los municipios instituir el ISS de cualquier naturaleza “que no estén comprendidos en el Artículo 155, inciso II”.*

El legislador fijó el concepto de principio de imposición no acumulativa al afirmar que el impuesto no puede recaer sobre el valor agregado en otra etapa de circulación del producto para evitar el referido «efecto cascada».

En la exposición de Carlos Rocha Guimarães (1991, pág. 136), el citado ensayista afirma que la Carta Política al tratar sobre la imposición no acumulativa fue más allá, pues examinó al detalle todas las informaciones posibles, alejando así dudas en cuanto a su interpretación:

*Principio de no acumulación – Lo que es común en los sistemas de liquidación de impuestos es que estos son acumulables, cada operación ligada a la anterior, con el objeto de que las tributaciones sucesivas no se acumulen, pero se anulen parcialmente.*

*Mientras tanto, la Constitución, en lugar de delimitar el hecho imponible del ICM, con una simple inclusión de la no acumulación, fue más allá, esclareciendo cómo debería ser entendida esa cualidad no acumulativa de los impuestos, escogiendo, como característica, la diferencia entre los débitos y los créditos tributarios, renunciando, en consecuencia, al criterio del cálculo por el valor aumentado.*

*Así, esa especie de imposibilidad de acumulación es lo que determina el hecho imponible del ICM. Pero, los determina porque la CF/88 lo dice así, y no porque tal característica sea inherente ontológicamente a los impuestos sobre circulación jurídica de bienes (teniendo en cuenta el Impuesto sobre Ventas y consignación).*

La tributación no acumulativa tiene como finalidad aliviar el impacto sobre la operación de bienes y servicios. En este sentido, Misabel de Abreu, Machado Derzi y Sacha Calmon Navarro Coelho (1996, p. 154) disertan acerca de la cuestión:

*Todos los sistemas jurídicos procuran preservar y asimilar ciertos efectos económicos comunes, tanto en el caso del IVA latinoamericano, como en el TVA europeo o el ICMS brasileño, un impuesto que, incidiendo en todas las fases de producción y circulación, procura por medio de la deducción del impuesto pagado en la operación anterior, alcanzar la circulación mercantil líquida de cada empresa, o sea, tributar solo el valor adicionado realizado por ella. De ahí el impuesto sobre ventas líquidas o el impuesto sobre el valor agregado.*

En ese sentido, el jurista Kiyoshi Harada (2006, pág. 429), dilucida, en relación con la discusión doctrinaria sobre la tributación no acumulativa, si esta es una técnica de tributación o cláusula pétrea —que no puede ser modificada—:

*La Constitución prescribe la institución de un impuesto de incidencia polifásica. Nunca está de más recordar que la expresión «importe cobrado» en la anteriores operaciones no significa impuesto efectivamente exigido por el fisco, sino aquel incidente en determinada operación por darse las circunstancias definidas por el hecho imponible.*

*Sin embargo, falta saber si ese inciso expresa un principio tributario, protegido por la cláusula pétrea, o se trata solo de un técnica de tributación. Las opiniones son divergentes. Para algunos, la imposición no acumulativa no llega a ser un principio, como mucho sería un subprincipio. Para otros, sería una mera técnica de tributación para evitar el efecto cascada del impuesto. La Corte Suprema no se ha manifestado expresamente sobre esta cuestión, pero, al admitir la incidencia monofásica, de forma indirecta está considerando la no acumulación como una técnica tributaria propia del ICMS.*

Ives Granda Martins (1990, pág. 396), reflexiona sobre cómo eliminar el «efecto cascada» en el ICMS en nuestro ordenamiento jurídico, como también sobre el

derecho al crédito tributario:

*[...] la no acumulación del ICMS corresponde a la teoría del valor agregado adaptada al derecho nacional. Como ya se ha visto, en lo concerniente al IP, la eliminación del «efecto cascada» se debe a la adopción de una de las tres formas de compensación de las incidencias anteriores, a saber; la del sistema de la superposición de impuestos, la de la base imponible y aquella de tributación periódica.*

*El Brasil optó por la tributación periódica, por la cual el impuesto debido por las ventas de las mercaderías es compensado con el crédito tributario generado en las compras. Periódicamente, se liquida el impuesto debido en la entrada de las mercaderías y en aquel correspondiente a la salida y se determina, a partir de esa operación, la obligación de pagar o la de mantener un crédito para ofuturo, por ser mayor el crédito por las entradas que los débitos por las salidas.*

*Continúa el constituyente incidiendo en la misma terminología incorrecta del texto anterior, La compensación no se da por el impuesto cobrado en la operación anterior, sino del impuesto incidente. El impuesto nunca podrá ser cobrado, pero generará un crédito, como ya decidió oportunamente el Supremo Tribunal Federal en las cuestiones que le fueron presentadas, como ya demostré en un parecer sobre la materia.*

*El aspecto nuevo del principio de la no acumulación impositiva es el ensanchamiento del espectro impositivo del ICMS, al abarcar los impuestos únicos que potencian a la Unión y los de servicios de transportes y comunicaciones.*

Regina Helena Costa estima (2009, pág. 369) que el principio de la no acumulación es un reflejo del principio de la capacidad contributiva:

*A nuestro modo de ver, el principio de la no acumulación es expresión del principio de capacidad contributiva, cuya eficacia también alcanza al contribuyente de hecho, impidiendo que el impuesto se convierta en una carga cada vez más pesada según se suceden las fases de la circulación del producto o mercadería, o de prestación de servicios, llegando al consumidor final a precios prohibitivos.*

En el sistema no acumulativo la compensación ocurre periódicamente en la declaración-liquidación, en la que el se declara el impuesto repercutido a los clientes, del cual es descontado el soportado en las compras. Según Sabbag (2012,

p. 950), «El cálculo de los impuestos no acumulativos se efectúa por medio de sumas y restas. Cuando se compensan las liquidaciones anteriores y actuales, se emplea el método de la sustracción».

Aunque el ICMS sea no acumulativo (Artículo 155, párrafo 2, inciso I, de la Carta Magna, Artículo 19, de la LC 87/96), Regina Helena Costa (2009) apunta una impropiedad referida a la no acumulación presente en citado impuesto, conforme se

explica:

*Obsérvese la impropiedad del dictado constitucional que emplea la expresión «importe cobrado», ya que el cobro es una actividad administrativa, que no interfiere en el sistema de crédito tributario en el sistema no acumulativo. Lo correcto «es importe debido». Este sí es generador de crédito tributario en la(s) operación(es) subsiguiente(s).(pág. 369)*

Por otro lado, de conformidad a lo previsto en el Artículo 155, párrafo 2, inciso II de la Carta Magna, hay una excepción que vuelve acumulativo al ICMS, pues no existe crédito tributario que compensar; esta disposición fue incorporada al ordenamiento brasileño a través de la EC 03/93, abriendo de este modo el debate en torno a su constitucionalidad, por la posibilidad de ser contrario al derecho individual. Corroborando lo dicho, Kiyoshi Harada (2006, pág. 429), comenta lo siguiente:

*[...] Ese inciso debe interpretarse observando unos límites. La legislación ordinaria, al implementar esta disposición constitucional, no podrá herir el principio de la no acumulación, o el procedimiento de la tributación no acumulativa. Si hay exención o no incidencia tributaria legal, en una fase intermedia, en la cuarta operación de la cadena, por ejemplo, podrá la ley exigir la restitución del crédito tributario correspondiente a la tercera etapa, o bien dejar sin efecto el crédito tributario de la etapa inmediatamente posterior, es decir, la quinta. La restitución no podrá beneficiar a todas las etapas anteriores a la exención, ni la anulación del crédito tributario afectara todas las etapas subsiguientes a la exención o la no incidencia tributaria legal; esto es así para evitar que el impuesto se acumule como consecuencia de la creación de «presas» y «compuertas», con lo que la aplicación de la exención provocaría un aumento de la recaudación, hecho contrario al espíritu de la ley.*

Siguiendo en la misma línea, Sacha Calmon Navarro Coelho (1999, pág. 333-334) explica cómo la exención aplicada en las fases intermedias acaba produciendo un efecto acumulativo:

*en impuestos como el ICMS, a causa del procedimiento de tributación no acumulativa o, por otro lado, en razón de la cuenta corriente fiscal, existe una radical incompatibilidad entre la naturaleza de la exención y las exoneraciones fiscales. La exención en una fase intermedia del ciclo, o incluso la inmunidad fiscal, significa «transferir» para el eslabón siguiente la carga del impuesto. La inmunidad o la exención solo funcionan en los impuestos no acumulativos polifásicos si son integrales (que envuelven el proceso entero de circulación) e incluso así, en un mismo ciclo. A excepción de estas hipótesis, no hay manera de hacer funcionar, sin provocar disfunciones, las exoneraciones en los impuestos polifásicos no acumulativos.*

En consonancia con el pensamiento de Navarro Coelho, el jurista Ives Gandra Martins (2001, pág. 149) cree que está prohibido que la legislación infraconstitucional haga acumulativo el impuesto en cuestión:

*El sistema tributario brasileño, perfilado entre los artículos 145 y 156 de la Constitución Federal, contempla una gama de principios propios, que evidencia el refinamiento de los tributos brasileños, algunos de ellos primorosamente esculpidos en el texto supremo.*

*El tributo más profusamente escrito es el que afecta a las operaciones relativas a la circulación de mercaderías y prestación de servicios de transporte intermunicipal y estatal y de comunicaciones.*

*Este tributo también tiene sus propios principios, entre los cuales destaca el de la acumulación.*

*Todas las imposiciones encadenadas, reales o indirectas, pueden ser no acumulables, no habiendo impedimento constitucional para que la legislación inferior adopte tal técnica de tributación.*

*Dos de ellas, sin embargo, son necesariamente no acumulables (IPI e ICMS), en relación con estas, siendo inadmisibles que la legislación infraconstitucional las vuelva acumulativas.*

*Hay que recordar que tal principio no es programático, no dependiendo, pues, de reglamentación. Tampoco es posible aplazar su implementación hasta una mejor oportunidad —como hacen las leyes complementarias 92 y 99, ambas de 1999, en relación con la compensación del impuesto incidente sobre adquisición de bienes de uso y consumo—, en vista de que tal compensación es inherente a la no acumulación del artículo 155, párrafo 2, inciso I, así redactado:*

*I – será no acumulativo, compensándose lo que sea debido en cada operación relativa a la circulación de mercaderías o prestación de servicios con el montante cobrado en las anteriores por el mismo u otro Estado o el Distrito Federal.*

Además, la citada exención lesiona el principio de igualdad, pues grava indebidamente a quien debería tener crédito tributario para amortizar. Por otro lado, la exención se otorga por razones de interés público.

Al estudiar con detenimiento el principio de equivalencia tributaria, se advierte que los desiguales deben ser tratados de la misma forma, ya que esa igualdad existe por equiparación y nunca de forma absoluta.

Ives Gandra Martins, en un ensayo de derecho constitucional (1990, pág. 400-402), distingue la no incidencia de la exención:

*Escribí sobre el inciso II del párrafo 2 del artículo 155 de la Constitución Federal: « Párrafo 2 – El impuesto previsto en el inciso I, letra “b”, especificará lo siguiente:... II. La exención o no incidencia, salvo determinación en sentido opuesto de la legislación»: «La exenciones de operaciones anteriores no generan derecho a crédito y las exenciones y no incidencias de operaciones posteriores no permiten el mantenimiento de los créditos anteriores, con lo que no*

*hay nada más, en la mayoría de los casos, ni exenciones, ni “no incidencias, en las relaciones comerciales múltiples, y sí operaciones más o menos tributadas.*

*Me sorprende que todavía se equipare la exención a la no incidencia, pues, como ya he explicado en este libro, son conceptos que no se asemejan en nada. La «no incidencia», al no emplearse el poder tributario, constitucionalmente otorgado al ente facultado para ello, no permite la creación de la obligación tributaria, ni, como consecuencia lógica, de deuda tributaria, conforme dispone el Artículo 139 del Código Tributario Nacional. Desde el punto de vista de la administración tributaria, el valor de la cuota es efectivo desde el momento de la liquidación, referida esta en los Artículos 142, 147, 149 y 150 del CTN.*

*Como en la «no incidencia» no hay hecho imponible, dar tratamiento constitucional a lo que no existe es, cuando menos, curioso, puesto que no existe no puede generar ningún derecho, a no ser por «ficción jurídica», prohibida por el derecho tributario para imponer tributos cuyos hechos imposables no estén previstos por ley, salvo que la Constitución determine lo contrario, lo que no es el caso.*

Ante lo expuesto, con base en el entendimiento mayoritario, se verifica el principio de la no acumulación después de un cotejo muy cuidadoso, necesario si tenemos en cuenta que cualquier acto tendente a modificar la disposición constitucional se considerará inconstitucional, incluso aunque sea de forma reflejada.

Además, la deuda generada debe ser compensada so pena de beneficio ilícito (Artículo 884, del CC).

*Artículo 884. Aquel que, de modo ilícito, se enriquezca a costa de otro, será obligado a restituir lo indebidamente apropiado, cuyo cuantía, además, deberá ser actualizada.*

Este apartado tiene como objetivo demostrar que a lo largo de los años el ICMS sufrió incontables modificaciones y fue objeto de discusiones doctrinarias relativas a su aplicación o interpretación.

Por mucho que hubiera una evolución jurídico-tributaria destinada a cambiar el impuesto acumulativo por uno no acumulativo, incluso de ese modo el derecho tributario estaba marcado por aspectos político-económicos, imposibilitando esa reforma, ya que el interés del Fisco, preocupado solamente en recaudar, era opuesto al del contribuyente.

Con la promulgación de la Carta Magna de 1988, el constituyente consideró que la no acumulación debería ser aplicada conjuntamente con los principios de la libre iniciativa y la libre competencia, con el fin de equilibrar y regular el orden económico, garantizando de ese modo el desarrollo nacional.

En 1996 se promulgó la LC 87 (Ley Kandir) que regulaba el ICMS, de acuerdo a lo dispuesto en los Artículo 146, inciso II y 155, párrafo 2, inciso X de la CF. Sin

embargo, algunos Artículos fueron declarados inconstitucionales, ya que en algunos casos introducían innovaciones en el ICMS y, en otros, eran contrarios a lo establecido en la Constitución, hecho que fue objeto de un sinfín de críticas.

Veamos las observaciones al respecto de Flávio Riani (1994, p. 424):

*Tres años después de la entrada en vigor de la Ley Kandir, sus efectos ya son, por lo tanto, bien visibles en el día a día de las finanzas de los Estados. Se tiene, así, la oportunidad para hacer una evaluación más detenida de su impacto en la administración financiera de los entes federados. Se parte, por eso mismo, después de muchas discusiones entre los representantes de los Estados y del Gobierno Federal, hacia la tentativa de cambiar el texto de la Ley Complementaria, con el objeto de mejorarla y con vistas a minimizar sus efectos en las finanzas estatales. [...] Con certeza, por su dimensión, tales cuestiones solo tendrían oportunidad de respuestas concretas en una tributaria que se dispusiese a ir a fondo en la revisión de un sistema tributario que ya cuenta con 33 años de implantación y de varios experimentos, algunos caacterizados como paliativos, caso típico de la desfigurada Ley Kandir. Esos casos, a ejemplo de la Ley Kandor, acaban por debilitar las finanzas públicas sin alcanzar el objetivo propuesto.*

Añade lo siguiente Ricardo Varsano (1997, p. 5):

*La ley Complementaria n.º 87, del 13 de septiembre de 1996, al normalizar el ICMS —Impuesto sobre Operaciones relativas a la Circulación de Mercaderías y sobre la Prestación de Servicios de Transporte Interestatal e Intermunicipal y de Comunicación—, además de cubrir un vacío existente desde la promulgación de la Constitución de 1988, introdujo importantes alteraciones en las características económicas de este tributo, principal fuente de ingresos de los Estados brasileños. Primero, lo aproximó al concepto teórico de impuesto sobre el valor agregado (IVA), al establecer que todos los insumos productivos generarán crédito del impuesto pagado anteriormente por el adquirente. Segundo, se asemejó al ICMS — que era un IVA tipo producto bruto— a un IVA tipo consumo, al permitir que los contribuyentes acumulen crédito proveniente del pago sobre los bienes comprados a sus activos permanentes. Y, en tercer lugar, adoptó, finalmente, el principio de destino en el comercio exterior, al desgravar las exportaciones de productos primarios e industrializados semielaborados —que todavía soportaban carga fiscal— y asegurar el aprovechamiento de los créditos del impuesto que el exportador acumulase.*

Después de esta y otras leyes complementarias, los juristas empezaron a verificar la excepción a la no acumulación, además de advertir que este principio constitucional no puede conculcar otros principios, entre los cuales cabe citar la legalidad tributaria, la igualdad y la capacidad contributiva.

Para finalizar, con relación a lo que ha sido expuesto, fueron el incesante interés

en un impuesto no acumulativo y la necesidad de instituirlo —con el objetivo de adecuarse al régimen polifásico, tomando como referencia el TVA europeo y el IVA de América Latina— los que desencadenaron el actual ICMS, evolución del IVC marcada por la voluntad de reducir la carga tributaria del contribuyente, hecho que constituye el objeto de este estudio y supone un hito en la historia de la legislación tributaria brasileña.

### 2.3 Hecho jurídico tributario del ICMS

El hecho imponible es la subsunción del hecho a la norma, el presupuesto fáctico.

En breves líneas, para visualizar el hecho imponible, de acuerdo con Carvalho (2007) es necesario separar las proposiciones sintácticamente, identificando lo que se describe (presupuesto fáctico) y lo que se preceptúa (consecuencia).

*En lo tocante al hecho imponible, veamos lo que establecen los artículos 114 al 118 del Código Tributario Nacional:*

*Artículo 114. Hecho imponible de la obligación principal es la situación definida por ley como necesaria y suficiente para que esta nazca.*

*Artículo 115. Hecho imponible de la obligación accesoria es cualquier situación que, en lo forma que define la legislación aplicable, impone la práctica o la abstención del acto que no constituya la obligación principal.*

*Artículo 116. Salvo que la ley disponga lo contrario, se considera que se consuma el hecho imponible y, en consecuencia, comienzan sus efectos:*

*I – Tratándose de una situación de hecho, desde el momento en que se verifiquen las circunstancias materiales necesarias para que se produzcan los efectos que normalmente le son propios.*

*II – Tratándose de una situación jurídica, desde el momento en que esté definitivamente constituida, en los términos de derechoaplicable.*

*Párrafo único. La autoridad administrativa podrá desconsiderar actos o negocios jurídicos practicados con la finalidad de disimular la ocurrencia del hecho imponible del tributo o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, observados los procedimientos establecidos por ley ordinaria.*

*Artículo 117. Para los efectos del inciso II del artículo anterior y, salvo que por ley se disponga lo contrario, los actos o negocios jurídicos condicionales se consideran perfectos y acabados:*

*I – cuando es suspensiva la condición, desde el momento de su cumplimiento.*

*II – cuando es resolutoria la condición, desde el momento de la*

*ejecución del acto o la celebración del negocio.*

*Artículo 118. La definición legal de hecho imponible se interpreta sin tener en cuenta:*

*I – de la validez jurídica de los actos efectivamente practicados por los contribuyentes, responsables, o terceros, así como de la naturaleza de su objeto y de sus efectos;*

*II – de los efectos de los hechos efectivamente ocurridos.*

En el presupuesto fáctico, se tiene el elemento subjetivo (persona), el momento en que nace la obligación (elemento temporal) y el lugar en el que se dan las circunstancias que obligan tributaria (elemento territorial).

En la consecuencia se tienen en cuenta el elemento subjetivo (sujeto activo y pasivo) y el elemento cuantitativo (base imponible de la cuota).

Veamos lo que dice Alfredo Augusto Becker (1998, p. 553):

*El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, normalmente debería ser aquella determinada persona de cuya renta o capital la hipótesis de incidencia es un hecho de signo presuntivo. Sin embargo, con frecuencia, poner a esta persona en el polo negativo de la relación tributaria es impracticable o simplemente creará mayores o menores dificultades para el nacimiento, la vida y la extinción de estas relaciones. Por eso, en estas ocasiones, el legislador, como solución, emplea a otra persona en lugar de aquélla, cada vez que utiliza a esta otra persona, crea un sustituto legal tributario.*

La conjunción de la ecuación presupuesto fáctico-consecuencia con todos sus criterios permiten la identificación de la norma que define la obligación tributaria.

Solo será analizada la regla matriz de las operaciones relativas a la circulación de mercaderías, no abarcando el presente análisis las operaciones relativas a la importación de bienes o mercaderías, que tienen reglamento propio.

En ese sentido, Eduardo Sabbag (2012, p. 1065) apunta lo siguiente: «[...] la regla general que prevalece en la determinación del lugar de la liquidación, donde ha de efectuarse el cobro del tributo, en relación a los servicios de transporte, es simple: vale el local donde se haya iniciado el servicio de transporte».

El criterio material es la realización de una operación relativa a la circulación de mercaderías. El término operación tiene relación con mercadería.

Esto quiere decir que la Constitución no prevé la tributación de mercaderías a través del ICMS. Este tributo no abarca cualquier operación jurídica, sino solo las relativas a la circulación de mercaderías.

Para que se configure el aspecto material del ICMS relativo a las operaciones de circulación de mercaderías es necesaria la existencia conjunta de tres presupuestos jurídicos (operaciones, circulaciones y mercaderías).

El ICMS solo incide en las operaciones en las que hay circulación de mercaderías que van de los productores al consumidor final. Mercadería no es cualquier bien mueble, sino aquel con el que se comercia, cuya naturaleza mercantil viene determinada por su destino específico y no por sus propiedades intrínsecas.

Por tanto, el ICMS grava las operaciones jurídicas asociadas a la circulación de mercaderías desde la producción al consumo. El elemento temporal: el momento en el que nace la obligación tributaria está definido por la Ley ordinaria de los Estados y del Distrito Federal.

La LC 87/86, en su Artículo 12, inciso I, eligió como elemento temporal la salida de la mercadería desde el establecimiento del contribuyente, incluso cuando su destino es otro establecimiento del mismo contribuyente. Observemos lo que dice la mencionada disposición:

*Artículo 12. Se considera consumado el hecho imponible del impuesto en el momento:*

*I – de la salida de la mercadería del establecimiento del contribuyente, incluso aunque tenga como destino otro establecimiento del mismo titular.*

*[...]*

Debe considerarse que dicha salida está asociada a una operación dentro de la cadena de producción y distribución de mercaderías. En el elemento territorial: la Constitución, como regla general, hace coincidir el hecho imponible del ICMS con los límites geográficos de la entidad que tributa.

Si la operación ocurre en una entidad federada, en la mayoría de los casos esta tiene la facultad de gestionar y recaudar el impuesto.

Una excepción a esa regla es la importación de mercaderías o bienes realizada por personas físicas o jurídicas, cualquiera que sea su finalidad, caso en el que el ICMS se debe al estado donde está localizado físicamente el destinatario de la mercadería.

El sujeto activo es el ente con facultades tributarias (estado o Distrito Federal) del lugar donde la operación mercantil se realizó, sin importar que el destinatario de la mercadería esté en otra unidad federal o en el extranjero, situación esta en la que se prevé la figura del sustituto tributario o el control o la recaudación anticipada.

Sobre esta cuestión, Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 364) hace la siguiente aportación:

*El sujeto activo, del cual dijimos que es el titular del derecho subjetivo de exigir la prestación pecuniaria, en el derecho tributario brasileño puede ser una persona jurídica pública o privada, pero no vemos ningún impedimento para que sea persona física. Entre las personas jurídicas de derecho público, tenemos aquellas investidas de capacidad política —son las personas políticas de derecho*

*constitucional interno— dotadas de poder legislativo y habilitadas, por eso mismo, para reformar la organización jurídica, editando normas. Hay otras, sin competencia tributaria, pero titulares de derechos subjetivos, como integrantes de relaciones jurídicas obligatorias. Entre las personas de derecho privado destacan las entidades paraestatales que, manteniendo su personalidad jurídico- privada, ejercitan funciones de gran interés para el desarrollo de finalidades públicas.*

El sujeto pasivo, de acuerdo con el Artículo 87/96, es el contribuyente —persona natural o jurídica— que realiza con habitualidad o en la frecuencia mínima que la ley tributaria determine operaciones de circulación de mercaderías, aunque las operaciones comiencen en otro país.

La base imponible, de acuerdo con el Artículo 13 de la LC 87/96, es el valor de la operación. Las alícuotas son las definidas por el legislador ordinario en cada entidad federada, con la condición de que sean respetados los parámetros establecidos por la Constitución Federal (Artículo 155, párrafo 2, incisos IV y V de la CF/88).

#### **2.4 Documento digital: aspectos jurídicos de la implementación de la factura electrónica.**

El modelo de gestión fiscal brasileño fue alterado por la Enmienda Constitucional 42/2003, reforma que generó la necesidad de integrar la diversas esferas de gobierno.

Como resultado de la nueva realidad, surgió el proyecto de la factura electrónica. El objeto del presente estudio es analizar, bajo la perspectiva de la recaudación del ICMS, los cambios principales que atañen a los contribuyentes y el Fisco a causa de la implantación de la factura electrónica. Sobre esta, esto es lo que explica Lúcia Helena Briski Young (2009, p. 153):

*[...] es la implantación de un modelo nacional de documento fiscal electrónico, que sustituya al sistema actual basado en un documento fiscal de papel, con validez jurídica para todos los fines, simplificando las obligaciones accesorias de los contribuyentes, al mismo tiempo que permite un control en tiempo real de las operaciones comerciales por el Fisco.*

La Tecnología de la Información se ha utilizado desde hace tiempo en las organizaciones brasileñas con la finalidad de conectar sus áreas internas e conectarse con los proveedores y los clientes, procesando grandes cantidades de datos y atendiendo a una masa de usuarios de forma rápida y confiable.

De esta forma, el Fisco busca, con los documentos digitales, aumentar la capacidad de almacenamiento y procesamiento de los bancos de datos, proporcionando agilidad al control y la toma de decisiones.

En este sentido, el estado se moderniza intentando emplear todos los recursos tecnológicos disponibles, con el objeto de informatizar las actividades propias de su relación con el contribuyente. Al respecto, Mario Augusto Fernández (2010, p. 85) hace la siguiente aportación:

*Mientras, en mi opinión el principal motivo por el cual una empresa debe empezar a operar con la factura electrónica es porque, al hacerlo, se une al grupo de los que hacen correctamente las cosas, promoviendo así la economía formal. Pero no solo eso, sino además se integran en el selecto grupo de los que se contentan con que las reglas les sean impuestas, sino que además trabaja para mejorarlas y maximizar su valor en su propio beneficio.*

Una de los frutos de este esfuerzo es el SPED, en desarrollo desde 2005 con el fin de integrar electrónicamente el sistema de recaudación tributarias de los tres ámbitos de gobierno y las empresas.

Este sistema se compone de tres proyectos: la factura electrónica (NF-e), la Contabilidad Digital (ECD) y la Contabilidad Fiscal Digital (EFD).

El SPED, según el Decreto 6022/07, Artículo 2, « [...] es un instrumento que unifica las actividades de recepción, validación, almacenamiento y autenticación de libros y documentos que componen la contabilidad financiera de las empresas y organizaciones, mediante un flujo único y computerizado de informaciones».

Añade lo siguiente Lúcia Helena Briski Young (2009, p. 15):

*Consiste en la modernización del sistema actual de cumplimiento de las obligaciones accesorias, transmitidas por los contribuyentes a las administraciones tributarias y a los órganos fiscalizadores, empleando la certificación digital para firmar digitalmente los documentos fiscales, garantizando de ese modo la validez jurídica de los mismo solo en la forma digital.*

La implantación del SPED y la factura electrónica persigue la simplificación de las obligaciones accesorias y reducir el uso de documentos de papel, además de combatir la evasión y elusión fiscal.

El SPED crea un sistema que permite entrecruzar informaciones contables y fiscales, lo cual facilita la detección de fraudes, controlando de ese modo toda la cadena productiva.

Asimismo, define nuevos procesos de control y gestión, fiabilidad de la información, sincronización de registros y consistencia e integración de los sistemas de las empresas y el Fisco.

La Medida Provisional 2200, de agosto de 2001, podría considerarse el marco inicial para la creación del SPED porque esa medida validó jurídicamente los documentos digitales con la institución de la Infraestructura de Claves Públicas Brasileña (ICP-BRASIL).

Mientras, desde octubre de 1995, el Ministerio de Hacienda brasileño utiliza con éxito los recursos de la tecnología de la información para relacionarse con los contribuyentes. Estos dos hechos referidos han marcado sendos hitos en la informatización de la administración tributaria en el Brasil, fenómeno culminado con el SPED y la factura electrónica.

En julio de 2004, en el primer encuentro nacional de administradores tributarios (ENAT), con la participación del secretario federal de Hacienda, dos secretarios de Hacienda de los Estados y del Distrito Federal y dos secretarios de finanzas de las capitales estatales, se firmaron los protocolos con el objeto de buscar soluciones conjuntas en los tres ámbitos de gobierno.

Esas soluciones pretenden promover una mayor integración administrativa, la normalización y una mejora en la calidad de las informaciones; racionalización de costos y de la carga operacional en el atendimento; mayor eficacia de la inspección; aumento en la posibilidad de realización de acciones fiscales coordinadas e integradas; permisividad en el intercambio de informaciones fiscales entre los diferentes ámbitos de gobierno; cruce de informaciones en masa con datos normalizados; y uniformidad de procedimientos.

En la reunión fueron aprobados dos protocolos de cooperación técnica: el proyecto de registro sincronizado y la factura electrónica.

En agosto de 2005, en el II ENAT, se firmaron protocolos de cooperación con el objetivo de desarrollar e implantar el SPED y la NF-e (factura electrónica) como parte integrante del SPED. A partir de noviembre la superintendencia de la zona franca de Manaus (SUFRAMA) se integró en el proyecto.

Sobre el Proyecto de la Factura Electrónica, veamos las informaciones disponibilizadas en el Encuentro Nacional de los Coordinadores Administradores Tributarios – ENAT (2005, en línea):

*Para atender a lo dispuesto en lo dispuesto en la Enmienda Constitucional n.º 42, inciso XXII, artículo XXII, artículo 37, fue realizado, en los días 15 al 17 de julio de 2004, en Salvador, el 1<sup>er</sup> Encuentro Nacional de Administradores Tributarios (ENAT), reuniendo a los titulares de las administraciones tributarias federal, estatal, del Distrito Federal y los municipios de las capitales. El encuentro tuvo como objetivo buscar soluciones conjuntas de las tres esferas de Gobierno con el propósito de promover mayor integración administrativa; la normalización y mejor calidad de las informaciones; racionalización de los costes y la carga de trabajo operacional en el atendimento; mayor eficacia de la inspección; apertura de cauces para la realización de acciones fiscales coordinadas e integradas; mayor posibilidad de intercambio entre las diversas esferas gubernamentales; cruce de datos en masa con datos normalizados; y uniformización de los procedimientos. En el ENAT fueron aprobados dos protocolos de cooperación técnica en las áreas de registro (Proyecto del Registro Sincronizado) y Factura electrónica. [...] la integración y compartición de informaciones tienen como objeto racionalizar y modernizar la administración tributaria brasileña, reduciendo costos y trabas burocráticos, facilitando el cumplimiento de las obligaciones tributarias y el pago de impuestos y contribuciones, además de fortalecer el control y la fiscalización por medio del intercambio de informaciones entre las administraciones tributarias.*

En 2006, en el III ENAT, se firmaron protocolos de actuación que tenían como objetivo el desarrollo de la factura electrónica de servicios (NFS-e) y del conocimiento de transportes electrónicos (CT-e), además de establecer una línea de financiación del BNDES (Banco Nacional de Desarrollo Económico y Social) para que los estados desarrollen sus plataformas.

El proyecto SPED se inició con el desarrollo de un proyecto piloto de la factura electrónica en colaboración con otras 19 empresas de diversos estados (Bahía, San Pablo, Río Grande del Sur, Santa Catarina, Goiás y Maranhão) que obtuvieron autorización de las secretarías tributarias estatales que están bajo su jurisdicción.

De ese modo, la primera fase del proyecto piloto (fase operacional previa) comenzó en julio de 2006 con la emisión, de forma simultánea, de la NF (en papel) y la factura electrónica en los modelos 1 y 1a, si bien el documento auxiliar de la factura electrónica (DANFE) carecía de validez tributaria.

La factura electrónica tiene validez jurídica garantizada por la firma digital del remitente (garantía de autoría e integridad) y por la recepción por parte del Fisco del documento electrónico antes de la ocurrencia del hecho imponible.

Actualmente, la legislación nacional permite que la factura electrónica sustituya a las llamadas facturas fiscales 1 y 1a, utilizadas para realizar transacciones comerciales de entrada, importación, exportación, interestatales y envíos simples (operación con objetos y mercaderías no sujetas al impuesto).

La factura electrónica no se destina a sustituir a los otros modelos de documento fiscal que existen en la legislación, como, por ejemplo, la factura fiscal al consumidor o el recibo fiscal.

Los documentos que no fueron sustituidos por la NF-e deben continuar siendo emitidos de acuerdo a la legislación vigente. La obligatoriedad de la emisión de la factura electrónica engloba a empresas de todo tipo, incluidas aquellas adheridas al régimen «simple nacional».

El objetivo de la factura electrónica es la implantación de un modelo nacional de documento electrónico que sustituya al actual de documento fiscal en papel, con validez jurídica conferida por la firma digital del remitente. Con ello se pretende simplificar las obligaciones formales de los contribuyentes y permitir que el fisco pueda seguir en tiempo real las operaciones comerciales.

Sobre esta cuestión, veamos el comentario de Roberto Dias Duarte (2008, p.77):

*El Big Brother fiscal fue sustituido. Antes de cada operación, la empresa debe solicitar autorización al Fisco. Después de la concesión, la factura electrónica es transmitida de la SEFAZ de origen para RFB, SEFAZ destino, y para cualquier autoridad fiscal que necesite de esa información. [...] El contribuyente que recibe la mercadería también es un agente indirecto de inspección. Ele debe comprobar la factura electrónica y, en caso de problemas, informar a la autoridad fiscal.*

Esa implantación representa un avance, facilitando las rutinas fiscales del contribuyente y las inspección de operaciones y prestaciones de servicios.

Y continúa Roberto Dias Duarte (2008, p. 28):

*El segundo factor acelerador de transformaciones en la realidad brasileña, que nos impulsa a la Era del Conocimiento, es el Big Brother Fiscal, término que utilizo para denominar el conjunto de acciones de las autoridades fiscales brasileñas en el sentido de obtener informaciones sobre las operaciones empresariales en formato electrónico. O sea, la vigilancia en tiempo real por parte del Fisco.*

En los términos del proceso de Certificación Nacional el archivo generado deberá ser firmado digitalmente por el contribuyente, su representante legal o por quien indique la legislación, de acuerdo a las normas de la Infraestructura de Claves Públicas Brasileñas —ICP Brasil— La verificación de la firma digital —existencia, plazo y caducidad— identifica al contribuyente al inicio del proceso de envío del archivo al Fisco.

La validez de la factura electrónica está garantizada por la firma digital, creada a partir del certificado de firma. A diferencia de la «contraseña web», que tan solo limita el acceso a determinadas informaciones, la firma digital se trata de un sistema más seguro y eficiente, que posibilita tanto la autoría como la integridad de documento generado, garantizando a la empresa que un tercero no emita notas ni maneje informaciones contables en su nombre.

Para garantizar el proceso, el certificado será emitido por una autoridad certificadora acreditada no ICP-Brasil, formato específico, con el CNPJ (Registro Nacional de Personas Jurídicas) del establecimiento o matriz, que tendrá una persona natural responsable, de entre sus representantes legales, dificultando de ese modo su delegación.

Será exigido sobre todo en dos momentos: a) en el de la firma de mensajes (pedidos de autorización de uso, de cancelación y anulación de numeración) y demás archivos XML (eXtensible Markup Language) que necesiten de forma; y b) en la transmisión de mensajes entre los servidores del contribuyente y los del portal de la SEFAZ (Secretaria de Hacienda).

El interesado en conseguir el certificado digital tendrá que elegir entre una de las autoridades certificadoras habilitadas, cuya lista está disponible en el sitio web < <http://www.receita.fazenda.gov.br/AtendVirtual/SolicEmRenRevCD.htm> >, o, alternativamente, acceder directamente a la página de la autoridad certificadora.

La autoridad certificadora del Ministerio de Hacienda del Brasil (AC RFB), en su Declaração de práticas de certificação (DCP), disponible en el sitio < <https://www.receita.fazenda.gov.br/acsrfdpcacsrfdpc.pdf> > facilita las informaciones necesarias para la solicitud, renovación o revocación del certificado.

En este caso, después de leer el manual, sobre todo el apartado referido a los «requisitos operacionales», la empresa tiene que acceder al sitio <

[>](http://www.receita.fazenda.gov.br/acsr/) para solicitar a la autoridad certificadora habilitada la emisión de un certificado digital, para lo cual se deberá rellenar el respectivo formulario, comprobar los atributos de identificación que constan en el certificado y firmar los contratos de titularidad y del acuerdo.

El procedimiento descrito ya es de uso obligatorio para todos los sujetos pasivos del ICMS o del IPI, si bien estos pueden ser eximidos de esta obligación siempre y cuando la exención sea autorizada por el fisco de la unidad federal del contribuyente y del Ministerio de Hacienda.

Se constata, por tanto, que la obligación de la Contabilidad Fiscal Digital (EFD) es para todos los contribuyentes, con la excepción de aquellos que han sido dispensados por su respectiva entidad federada y por el Ministerio de Hacienda del Brasil.

Es importante poner de relieve que esa exención debe ser prevista tanto por la entidad federada como por la Ministerio de Hacienda del Brasil. No basta un acto unilateral de un estado o del Distrito Federal (DF), el Ministerio de Hacienda también deberá pronunciarse sobre la exención.

Siguiendo las reglas establecidas por el convenio del Fisco, el contribuyente deberá disponer de EFD distinta en cada establecimiento. Se mantienen, por lo tanto, las reglas actuales en relación con la autonomía de los establecimientos en materia de contabilidad fiscal. Las informaciones de la EFD, después de su envío, serán compartidas con las entidades federadas donde estén localizados los establecimientos de las empresa, en ámbito nacional, como ya se ha dicho, por medio del SPED.

El CONFAZ es el órgano responsable de armonizar las normas y cuestiones relativas al ICMS entre los estados y el Distrito Federal. Se promueve de esa manera la justicia tributaria entre las propias entidades federadas y se logra el objetivo constitucional de igualdad entre las mismas.

La principal función del CONFAZ es cohibir la Guerra Fiscal entre los Estados de la Federación, referido órgano fue instituido por el Convenio ICMS 133/97 (2006, en línea), veamos:

*Artículo 1. El Consejo Nacional de Política Tributaria —Confaz— tiene como finalidad promover acciones necesarias a la elaboración de políticas y armonización de procedimientos y normas inherentes al ejercicio de la competencia tributaria de los Estados y del Distrito Federal, así como colaborar con el Consejo Monetario Nacional —CMN— en la fijación de la política de Deuda Política Interna y Externa de los Estados y del Distrito Federal y en la orientación a las instituciones financieras públicas estatales.*

*Artículo 2. El consejo está constituido por un representante de cada Estado y el Distrito Federal y un representante del Gobierno federal.*

*1. Representa al Gobierno Federal el Ministro del Estado de Hacienda, o el representante por él indicado.*

2. Representan a los Estados y el Distrito Federal sus Secretarios de Hacienda, Finanzas o Tributación.

3. Los miembros del Consejo indicarán al Ministro del Estado de Hacienda los nombres de sus eventuales sustitutos.

En el artículo 3 del convenio ICMS 133/97 (2016, en línea) quedaron establecidas las competencias del CONFAZ, de la siguiente manera:

Artículo 3. Compete al Consejo:

I – promover la celebración de Convenios, para efecto de concesión o revocación de exenciones, incentivos y beneficios fiscales del trata el inciso II del artículo 155 de la Constitución, de acuerdo con lo previsto en el artículo 2, inciso XII, letra «g», del mismo artículo y en la Ley Complementar n.º 24, de 7 de enero de 1975;

II – promover la celebración de actos que tengan como propósito el ejercicio de prerrogativas previstas en los artículos 102 y 1996 de la Ley n.º 5172, 25 de octubre de 1996 (Código Tributario Nacional), como también de otras materias del interés de los Estados y el Distrito Federal.

Es el órgano clave para evitar la guerra fiscal, pues impide que determinados estados concedan beneficios de forma unilateral. Para evitarlo, promueve reuniones con todas las entidades federadas con el objeto de uniformizar normas y procedimientos entre ellas, de modo que se preserve la armonía fiscal y se evite la guerra fiscal.

Para guerra fiscal veamos cómo la conceptúa Ricardo Varsano (1997, p. 5):

*[...] la guerra fiscal es, como el propio nombre indica, una situación de conflicto en la Federación. El ente federado que gana —cuando de hecho existe alguna ganancia— impone, en la mayoría de los casos, una pérdida a algún, o algunos, de los demás Estados, puesto que la Guerra raramente es un juego de suma positiva. El Federalismo, que es una relación de cooperación entre las unidades de gobierno, resulta golpeado. [...] El país es un perdedor en esa guerra.*

En ese maremágnum de objetivos y sin dejar de estar atenta a las reivindicaciones de los estados destinatarios de las mercaderías vía comercio electrónico, el CONFAZ editó el protocolo ICMS 21, 1 de abril de 2011, en el que imponía disciplina en relación con la exigencia de ICMS relativo al envío de mercaderías entre estados, incluyendo las destinadas al consumidor final, que sean adquiridas de forma no presencial en el establecimiento del remitente, alcanzando así a las ventas por internet, teléfono o en exposiciones.

El mencionado protocolo determina el pago del ICMS también al estado destinatario, conforme se refleja en las cláusulas principales.

*Cláusula segunda: en las operaciones entre los estados signatarios de este protocolo, el establecimiento del expedidor, en su condición*

*de sustituto tributario, será responsable de la retención o el pago del ICMS, en favor de la entidad federada de destino, relativo al apartado del que trata la cláusula primera.*

*Cláusula tercera: la parte del impuesto debido a la entidad federada destinataria será calculada aplicando su alícuota interna sobre el valor de la respectiva operación y deduciendo el valor del porcentaje que corresponda, en función del estado de origen, aplicado a la base imponible usada para el cobro del impuesto debido en la expedición.*

- I. 7% (siete por ciento) para las mercaderías oriundas de las regiones Sur y Sudeste, excepto el estado de Espírito Santo.*
- II. 12% (doce por ciento) para las mercaderías o bienes oriundos de las regiones Norte, Nordeste, Centro-Oeste y el estado de Espírito Santo.*

*Párrafo único: El ICMS debido a la unidad federal de origen de la mercadería o el bien, relativo a la obligación propia del expedidor, se calcula aplicando la alícuota interestatal.*

Se determinó fijar una alícuota específica, ahora determinada por el Protocolo, que se aplicará sobre el valor de la operación y será desgravada del importe pagado en el Estado expedidor. El estado de destino percibirá la diferencia.

Hipotéticamente, un mercadería adquirida por el consumidor final en el Estado de Bahía por valor de 1.000 reales y que se encuentra en determinado centro de distribución de San Pablo, está sometida a la alícuota interna del 18% en el momento de la expedición, por lo tanto, 180 reales. De acuerdo con las nuevas disposiciones del Protocolo 21/2011, se aplicará la diferencia entre la alícuota interna y aquella que ahora está fijada por el protocolo, es decir, lo adeudado al estado de destino será: 18% (San Pablo) – 7% (Bahía) = 11% y, en consecuencia, se deberá abonar 110 reales al Estado de Bahía.

Obsérvese tal medida atendiendo al objetivo pretendido por los estados receptores, que se sienten marginados por la inexistencia de ICMS compartido que incida en el comercio electrónico y el hecho de que la medida inhiba la reglamentación interna, la cual se seguía en varias unidades federales, como Bahía o el Distrito Federal, quienes publicaron, respectivamente, los decretos 12.530/10 y 32.933/11, ambos tendientes a exigir en el comercio electrónico el ICMS en beneficio propio.

Sin embargo, la solución encontrada por el CONFAZ es fruto de reuniones en las que solo participaron los estados perjudicados, aquellos que se sentían marginados, y únicamente ellos firmaron los acuerdos.

La lista de estados que se consideran marginados es la que sigue: Acre, Alagoas, Amapá, Bahía, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Río Grande del Norte, Roraima, Rondonia, Sergipe y Distrito Federal. Se adhiere posteriormente el Estado de Mato Grosso del Sur, por medio del Protocolo 30/2011. Al final, el Protocolo 21/2011 solo es válido en los estados signatarios.

Los principales estados de las Regiones Sur y Sudeste no suscribieron el Protocolo, hecho debido a que la mayoría de los locales de expedición de mercaderías se encuentran bajo su jurisdicción y, por lo tanto, son los grandes beneficiarios de la recaudación tributaria.

Sin efecto para los principales estados expedidores de bienes vendidos a través de internet, el Protocolo 21/2011 se revela ineficaz en su objetivo principal y en nada contribuye al reparto de recaudación y el enfriamiento de la guerra fiscal.

De la misma forma, no es posible exigir que los demás estados suscriban el mencionado protocolo, pues la autonomía de los estados es inherente al Pacto Federativo, luego el reparto de los ingresos tributarios queda a merced de las negociaciones políticas.

El texto constitucional es tajante al determinar que en la situación analizada no debe haber reparto del ICMS y que debe corresponder en su integridad al estado de origen del bien. La LC 87/96 no hizo sino reforzar lo dictado por la Constitución, al ordenar que sea la expedición de la mercadería lo que determine el pago del ICMS y que, en consecuencia, ese impuesto solo pueda ser cobrado por el estado de origen.

La ley complementaria 87/96 funciona solo como un brazo de la Constitución Federal, ciñéndose a los límites de sus definiciones, razón por la cual sus disposiciones relativas al momento y lugar del pago del ICMS están de acuerdo con el texto constitucional, no pudiendo de esa manera ser infringidas por un mero protocolo.

No se menosprecia la importancia de un protocolo del CONFAZ, pero tenemos que advertir su competencia normativa y, sobre todo, su posición jerárquica dentro del ordenamiento jurídico.

Ninguna norma puede colisionar con el texto constitucional, sea ley complementaria, ordinaria, etc. La Constitución Federal está en lo más alto de la pirámide normativa, debiendo someterse a su jerarquía todas las normas promulgadas en otros ámbitos normativos, algo que, lógicamente, acota el campo de actuación de dichas normas, que no podrán sobrepasar los límites constitucionalmente fijados.

La competencia del Protocolo 21/2011 acabó quedando en entredicho, pues choca frontalmente con la disposición constitucional que no prevé, expresamente, la incidencia del ICMS en el comercio electrónico cuando el destinatario no es contribuyente del impuesto.

Lo que pretende el Protocolo 21/2011 no puede ser alcanzado por ningún tipo de normativa, pues implicaría una alteración del texto constitucional, algo que solo es posible mediante enmienda constitucional, como forma de ejercicio de poder constituyente derivado.

La validez del Protocolo CONFAZ 21/2011 ya fue juzgada por el Poder Judicial, a propósito de un recurso de amparo presentado por Ricardo Eletro Divinópolis Ltda. contra el Secretario de Estado de Hacienda de Maranhão, jefe de la Célula de Gestión de la Administración Tributaria del Estado de Maranhão, después de que este,

actuando en nombre del Estado de Marañón, signatario del Protocolo, exigiera el cumplimiento de dicho protocolo con ocasión de la entrada de bienes enviados por el requirente.

La juez de apelación Raimunda Santos Bezerra, del Tribunal de Justicia del Estado de Marañón, adoptó una medida cautelar en los siguientes términos:

*La apariencia de buen derecho es consustancial al hecho de que las alícuotas de ICMS para operaciones interestatales deben obedecer a lo dispuesto en el Artículo 155, párrafo 2, inciso VII, apartado b) de la Constitución Federal. Luego, el Protocolo ICMS 21/2011 contraría la referida disposición constitucional, por cuanto determina el cobro del impuesto en la entrada de la mercadería en el estado, aunque el destinatario sea el consumidor final.*

*El periculum in mora se basa en la inminencia de que el requirente sea obligado a pagar un impuesto que, en teoría, es indebido.*

*Además, no procede hablar de irreversibilidad de la medida, mayormente porque, en caso de ser denegado el amparo, el Fisco podrá exigir el pago del tributo.*

*Ante lo expuesto, apruebo la medida cautelar solicitada, que obliga a suspender los efectos del Protocolo ICMS 21/2011, determinando que la autoridad pública demandada se abstenga de exigir el pago del ICMS relativo a la entrada de productos vendidos por la parte actora a los consumidores finales de este estado.*

En desacuerdo con la decisión, la autoridad pública demandada recurrió la sentencia ante el Tribunal Superior de Justicia, el cual mantuvo la decisión tomada por el Tribunal de Justicia del Estado de Marañón, señalando para concluir que el Poder Judicial se pronunciaría sobre el asunto.

Para que la pretensión del Protocolo CONFAZ 21/2011 sea una realidad es necesario alterar el texto constitucional. Ni siquiera una ley complementaria podría ordenar algo contrario a lo definido por la Constitución.

La seguridad de la estructura del ordenamiento jurídico está fundada en la certeza de que el texto constitucional no será violado por ninguna norma de rango inferior, como se evidencia en el caso del Protocolo 21/2011.

Ni el Protocolo 21/2011 ni cualquier intento aislado de los estados vigentes encuentra amparo en el texto constitucional vigente. En consecuencia, es esencial para conseguir un reparto del ICMS en el comercio electrónico, cuando el destinatario no es sujeto pasivo del impuesto, la alteración del texto constitucional, por medio de un proceso legislativo propio.

### **3 INTRODUCCIÓN DE LA GESTIÓN E INSPECCIÓN INFORMATIZADA EN EL ICMS**

#### **3.1 De la inspección electrónica: gestión de las obligaciones tributarias**

## formales

Los estados aprueban convenios con el objeto de implantar un sistema nacional de contabilidad fiscal digital para sustituir al modelo actual, con validez jurídica garantizada por medio de la firma digital del remitente, simplificando el cumplimiento de esta obligación accesoria y permitiendo, de paso, un seguimiento más eficaz de estas informaciones.

La forma actual de los libros de contabilidad fiscal será, por tanto, sustituida por un archivo digital que contendrá la contabilidad fiscal digitalizada(EFD), donde estarán englobadas todas las informaciones que hoy son presentadas en los estados contables.

Es extensa la lista de obligaciones tributarias normales que los contribuyentes están obligados a entregar al fisco, que próximamente podrán ser enviadas por medio del EFD.

Siguiendo el dictamen del Convenio 143/2006, la EFD solo tendrá validez a efectos fiscales después de la confirmación de recibimiento del archivo que la contenga. En consecuencia, no basta el documento, es necesario enviarlo y recibirla confirmación para que la EFD sea válida. Esto es lo que dispone la cláusula primera del Convenio 143/2006 (2016, en línea):

*1. Cláusula primera. Queda instituida la Contabilidad Fiscal Digital — EFD—, en archivo digital, compuesto por una serie de documentos contables de índole fiscal y otras informaciones del interés de los fiscos de las unidades federadas y de la Secretaria Federal de Hacienda, como también de la liquidación de los impuestos referidos a las operaciones y prestaciones practicadas por el contribuyente.*

*1. Se considera que la EFD es válida a efectos fiscales después de la confirmación del recibimiento del archivo que la contiene. (Antiguo párrafo único reenumerado por el convenio ICMS n.º 123, de 23 de octubre de 2007, DOU del 24 de octubre de 2007)*

*2. La recepción y validación de los datos relativos a la EFD serán realizados en el ambiente nacional Sistema Público de Contabilidad Digital —SPED—, instituido por el Decreto n.º 6022, del 22 de enero de 2007, y administrado por la Secretaria Federal de Hacienda, con inmediato reenvío a la respectiva unidad federada.(Párrafo añadido por el Convenio ICMS n.º 123, del 23 de octubre de 2007, DOU del 24 de octubre de 2007)*

*3. Observada la normalización fijada para el ambiente nacional SPED, en especial en lo referido a la validación, disponibilidad permanente, seguridad y redundancia, se faculta a las Secretarías Estatales de Hacienda, Finanzas, Ingresos o Tributación de los Estados y el Distrito Federal para recibir los datos relativos a la EFD en sus bases de datos, con inmediato reenvío al ambiente nacional SPED. (Párrafo añadido por el Convenio ICMS n.º 123, del 23 de octubre de 2007, DOU del 24 de octubre de 2007)*

Para tal propósito, estará disponible en las entes tributarios de las entidades federadas y la Unión un programa gratuito, PVA-FDA, que genera, valida, firma y transmite archivos EFD. Además, posee otras funcionalidades.

Cabe resaltar que el archivo EFD también podrá ser generado por el propio sistema del contribuyente, aunque luego habrá de importarlo con el programa PVA-EFD, encargado de hacer la transmisión.

El contribuyente podrá remitir un archivo, para sustituir otro anteriormente enviado, observando los permisos, las reglas y los plazos establecidos por la legislación de cada entidad federada y de el Ministerio de Hacienda de la Unión, en sus respectivas áreas de competencia.

La sustitución de los archivos enviados deberá ser en su integridad, por lo que no se aceptarán archivos complementarios referidos al periodo del archivo sustituido.

Hay que señalar que la recepción y validación de los datos en EFD serán realizadas a través del SPED con inmediato reenvío a la respectiva entidad federada.

Observada la normalización fijada por el ambiente nacional SPED, en especial en lo referido a la validación, disponibilidad permanente, seguridad y redundancia; se faculta a la Secretarías Estatales del Fisco para recibir los datos relativos a la EFD directamente en sus bases de datos, con reenvío inmediato al ambiente nacional SPED.

### **3.2 Reflejos del control fiscal: en el ámbito del ICMS**

Las entidades de la Federación introdujeron Sistemas Integrados de Simplificación de las Informaciones Fiscales. Estos fueron un marco dentro de la administración tributaria de los estados para implantar un modelo uniforme, que debería seguirse por todos los usuarios del SPED con el fin de permitir la formación de un gran banco de datos administrado por las Secretarías de Hacienda de los Estados de la Federación (SEFAZ), el cual almacenaría los documentos fiscales enviados por los citados contribuyentes, donde estarían registrados los datos relativos a las entradas y salidas de bienes y mercaderías y la prestación de servicios.

De este modo, la SEFAZ comenzó a disponer de un inmenso banco de datos con las informaciones detalladas de los estados contables y las entradas y salidas de mercaderías, además de los pagos del ICMS y el inventario.

En contrapartida, el contribuyente estaría dispensado, de forma paulatina, de la entrega de todas las informaciones requeridas —«obligaciones tributarias formales»—, ya que el fisco podría ocuparse de ello al disponer de todos los datos necesarios para su elaboración.

Desde entonces, la SEFAZ empezó a utilizar ese manantial de informaciones para cruzar los datos y hacer su cotejo con el fin de ejercer su labor recaudatoria.

Por otro lado, actualmente, la competencia normativa del ICMS es de los estados y el Distrito Federal y la competencia recaudatoria es un principio mixto. Una parte pertenece al estado de origen y la otra, al de destino. Hay previstas

modificaciones legislativas que pretenden reducir la competencia de los estados a través de una ley complementaria nacional que unificaría todas las legislaciones estatales, transfiriendo la competencia recaudatoria al estado de destino.

En este sentido, es oportuno decir que será el Senado Federal quien cuantifique la alícuota establecida para cada producto, que tendrá validez en todo el territorio nacional. En la actualidad son los estados miembros quienes fijan la alícuota mediante ley ordinaria, aunque con algunas peculiaridades.

Obsérvese que la competencia para fijar alícuotas, a pesar de ser exclusividad del Senado, necesita una ley ordinaria de los estados para que sean alteradas. Sin esta ley, solo podrá ser aplicada la alícuota mínima establecida por el parlamento.

Otra asunto importante es el de las operaciones interestatales, que sufrirán una limitación en los términos fijados por el Artículo 155, párrafo 2, incisos VI, VII y VIII de la Constitución Federal, ya que, a menos que los estados o el Distrito Federal propongan lo contrario, la resolución del Senado no podrá establecer, para las alícuotas internas, porcentuales inferiores a los previstos para las operaciones interestatales. Luego, puede decirse que los estados son los reguladores de la alícuota interna, pues como esta no puede ser inferior a las alícuotas de las operaciones interestatales, y estas son marcadas por los estados, se infiere que el mínimo deberá ser el que los estados fijaron, evidenciándose la burocracia y la complejidad del sistema que, a pesar de la interferencia del Senado, revela la supremacía normativa de los estados.

Con las recientes alteraciones legislativas habrá, específicamente, una uniformización de alícuotas que hará efectivo el principio de la selectividad; es decir, determinados tipos de productos tendrán una tributación diferente de la de otros. Eso no ocurre en la actualidad debido al maremágnum de legislaciones relativas a la alícuota del ICMS. Sin embargo, la reforma provocará un inconveniente mayor, pues toca el principio de Federalismo, que quitaría la competencia legislativa a las entidades federadas y el DF, derivando la situación en una concentración mayor de poder en la Unión.

Así por ejemplo, con la PEC 233/08, las entidades federadas y el DF en cierto modo perderán potestad tributaria, pero podrán recurrir al nuevo CONFAZ para conceder beneficios fiscales y no perderán su capacidad tributaria activa. En cualquier caso, la propuesta altera significativamente el sistema actual de capacidad tributaria.

El actual ICMS, para las operaciones interestatales, se caracteriza por ser cobrado en el estado de origen de la operación y aplicar un mecanismo llamado diferencial de alícuotas que intenta corregir el desequilibrio recaudatorio. Con la PEC eso cambia, pues los estados destinatarios serán los recaudadores exclusivos.

Se discute todavía un sistema parecido al «diferencial de alícuotas» para contentar a los estados productores, que perderán mucho con la reforma. Lo importante es que el dinero del impuesto irá para las arcas de los estados consumidores, favoreciendo su desarrollo y una mejor distribución de la riqueza del país.

El sistema empleado para el cobro del ICMS, en virtud de la sustitución tributaria,

continuará igual. El estado de origen, el productor, recibirá el importe del tributo y posteriormente lo transferirá al estado de destino, el consumidor.

Además, la PEC abre la posibilidad de la intervención federal en caso de que esos tributos no sean transferidos a la entidad competente. Puede también señalarse que el Gobierno Federal creó un sistema para compensar a los estados productores en caso de que se queden sin ninguna parte del ICMS y pierdan, efectivamente, todos los ingresos procedentes de este tributo.

La inserción en la CF del Artículo 155-A, en su párrafo 3, de conformidad con lo dispuesto por la PEC 233/08, regulará este asunto. Asimismo, en lo tocante a la potestad tributaria, es decir, a la competencia legislativa, que será conjunta conforme al título de la nueva sección IV-A, son propuestas, en el párrafo 3 del Artículo 61 de la Constitución, reglas especiales para la iniciativa de esa norma, que quedará a cargo de la Presidencia de la República o de un tercio de los senadores, de los gobernadores o de las asambleas legislativas; en cualesquiera de estas hipótesis deberán estar representadas todas las regiones del país.

De esta forma, como el hecho imponible es una subsunción del hecho a la norma, los presupuestos jurídicos o económicos que configuran el tributo fueron alterados. El ICMS tiene ahora dichos presupuestos fijados por el Artículo 2 de la ley Complementar 85/96, ya vista.

Sin embargo, con el PEC, estos presupuestos serán ampliados por disposiciones constitucionales que prevén presupuestos ajenos a la obligación tributaria. En este sentido, el inciso III del párrafo 1 del Artículo 155-A, regulado por la PEC, establece para el nuevo ICMS la incidencia sobre las importaciones.

También está prevista la incidencia del nuevo ICMS sobre los servicios no sujetos al Impuesto sobre Servicios —ISS— prestados conjuntamente con operaciones y prestaciones sujetas al ICMS. El párrafo 2, inciso II del citado Artículo contempla evitar futuros problemas en relación con la existencia o no de crédito tributario vinculado a las operaciones en las que no incida el ICMS para compensar en las operaciones posteriores, hecho sobre el que no habrá duda.

Podrá haber un tipo de beneficio fiscal concedido por ley complementaria, pudiendo dificultar el trámite en el Congreso. Pero, ¿y si este crea la ley y establece de nuevo la concesión por convenio? Luego podrá entenderse que habrá una brecha para el surgimiento, por medio de esa ley complementaria, la cual tratará también de otros asuntos, pudiendo haber nuevos tipos de beneficios fiscales que resucitarían la guerra fiscal, que es justo lo que pretende evitarse con la PEC. Cabe a los parlamentarios la correcta elaboración de esta ley para evitar lagunas que puedan desvirtuarla. El inciso III del referido artículo 155-A, introducirá dos nuevas modalidades de incidencias: sobre la importación, por un lado, y las no incidencias del ISS por el otro.

Para la importación, el estado de destino —de la mercadería o el servicio— actuará como recaudador y el contribuyente será persona física o jurídica, sin importar que se cumpla o no el principio de la habitualidad. Este aspecto es importante, pues, como se afirmó anteriormente, es necesario que el contribuyente cumpla el principio de la habitualidad para que sea efectivamente sujeto pasivo de esta obligación.

Así, la nueva disposición conferirá mayor poder recaudatorio al tributo y introducirá un nuevo concepto para el contribuyente en los casos específicos anteriormente citados. En lo tocante a la incidencia sobre las operaciones no sujetas al ISS, la disposición beneficiará a los municipios, puesto que tendrán una mayor participación en los ingresos transferidos por los estados. El inciso IV también trata las no incidencias del ICMS, que son tres: sobre la exportación, el oro y la radiodifusión. En lo que concierne a la exportación, el tributo incidirá sobre las operaciones anteriores, pero el objetivo es desgravarlas para facilitar la exportación, hecho que demuestra que el gobierno tiene la intención de mejorar la competitividad de la producción nacional frente a los productos extranjeros.

En cuanto al oro, hay que señalar que la ley se refiere a él como activo financiero o instrumento de cambio, como prevé el artículo 153, párrafo 5 de la Constitución Federal. Sobre las transmisiones de radiodifusión sonora, estas deben ser libres y gratuitas para el público, y habrá de especificarse el carácter del beneficio de estas empresas.

Obsérvese pues que habrá muchos cambios con relación al hecho imponible y, ante eso, el Gobierno tiene la intención de otorgar compensaciones a quien vea reducida su recaudación, pues la perspectiva de que el principio de destino sea efectivo dibuja un escenario marcado por un cambio drástico en la balanza económica del país, situación extraordinaria para los estados consumidores, pero nefasta para los productores.

En consonancia con las características políticas y estructurales presentadas por el Estado brasileño en el siglo XX, las políticas tributarias adoptadas para cubrir las necesidades públicas —específicamente a partir de la década de los 60— representan para la Unión no solo una mera redistribución de competencias tributarias, sino además la reconstrucción del federalismo fiscal brasileño y el inicio de la trayectoria de la carga tributaria en el país.

## **4 LEGITIMACIÓN DEL USO DE LA FACTURA FISCAL: TANTO EN EL ICMS COMO EN LOS TRIBUTOS INTERNACIONALES**

### **4.1 validez jurídica de la factura electrónica**

A partir de 2008, las administraciones tributarias se enfrentarán al desafío de adecuar los procedimientos de control e inspección de los tributos, con vistas al uso masivo en el ámbito empresarial de la factura electrónica, entendido como un proceso más de la adaptación de las transacciones comerciales al medio electrónico.

La factura electrónica es un modelo nacional, cuya validez jurídica está garantizada por la firma digital del remitente, que reduce de ese modo gastos en recepción, dactilografía y almacenaje, y, al mismo tiempo, permite a los entes tributarios el control en tiempo real de las operaciones comerciales.

Sobre todo ello, este es el comentario de Augusto Tavares Rosa Marcacini (2016, en línea):

*[...] no afronta las tradiciones jurídicas, ni mancha la lengua portuguesa, atribuir a la firma digital significado más amplio que el del*

*acto de escribir de propio puño y letra. Puede ser considerada como firma, tanto en la acepción vulgar como en la jurídica, cualquier medio que posea las mismas características de la firma manuscrita, esto es, que sea una rasgo identificable, único y exclusivo de una persona dada.*

La presente investigación se propone abordar este tema y tiene como objetivo general analizar cómo la utilización de la factura electrónica repercute en las actividades de control e inspección del ICMS, en un contexto de informatización y modernización de la gestión tributaria.

Los resultados apuntan a que la factura electrónica tuvo repercusión en el control y la inspección del ICMS en los siguientes aspectos: la inspección de las operaciones comerciales tendrá como objetivo los hechos ocurridos en el presente; la inspección presencial fue sustituida por la inspección a distancia; la técnica de inspección total fue sustituida por la técnica de muestreo; los procedimientos de verificación manual dejaron paso al medio electrónico; mayor rapidez en la identificación de notas fiscales emitidas por contribuyentes de baja o inactivos o destinadas a contribuyentes de baja o inactivos.

Con las novedades tecnológicas implementadas por el fisco para controlar el ICMS, electrónicamente gestionadas por los contribuyentes, van surgiendo, cada vez más, nuevos instrumentos tributarios.

Los jueces, los contribuyentes y los demás profesionales del Derecho desconocen las posibilidades del documento electrónico como prueba en un procedimiento administrativo tributario.

El documento electrónico tiene validez para servir de prueba en un procedimiento administrativo tributario, la cuestión de la carga probatoria, los requisitos necesarios de validez jurídica para emplear documentos electrónicos como medio de prueba, los documentos como medio de prueba empleados por la SEFAZ y su adecuación como medio probatorio.

En ese sentido, veamos la explicación de César Viterbo Matos Santolim (2005, p. 33):

Para que la manifestación de voluntad sea efectiva por un medio electrónico (esto es, no dotado de soporte de papel, medio tradicional en que se elaboran los documentos), es fundamental que se cumplan dos requisitos de validez, en los cuales tal procedimiento sería inadmisibles:

- a) el medio utilizado no debe ser adulterable sin dejar vestigios, y;
- b) debe ser posible la identificación de los(as) emisores de la(s) voluntad(es) registrada(s).

La factura electrónica es un documento, en los términos de la medida cautelar 2.200-2/2001, en forma casi exclusivamente digital, que tiene como objetivo el registro de las operaciones de circulación de mercaderías o de prestación de servicios y que afecta, por lo tanto, al IPI y el ICMS y, en el futuro, al ISS.

Su finalidad es la sustitución paulatina del papel como forma de documentación predominante mediante la implantación de un modelo nacional electrónico, fortaleciendo de esta manera la inspección y el control de las informaciones fiscales en tiempo real.

La factura electrónica sustituye a la factura Fiscal modelo 1 y 1a, para el sujeto pasivo del IPI o Impuesto sobre Operaciones relativas al ICMS.

El documento, emitido y almacenado electrónicamente, tendrá su validez condicionada a la firma digital del emisor, previamente autorizada por la administración tributaria de la unidad federal del contribuyente. O sea, antes de que la mercadería circule, al salir del establecimiento del contribuyente emisor de la factura electrónica, esta ya habrá sido firmada, autorizada y emitida.

El Ajuste Sistema Nacional de Informaciones Económicas Fiscales (SINIEF) 7/05 autorizó a los estados y el Distrito Federal a establecer la obligatoriedad de la factura electrónica, fijada por medio del Protocolo ICMS, dispensando, por evidente, en la hipótesis del contribuyente inscrito en una única unidad federada.

En cuanto a la definición del cronograma de obligatoriedad de implantación de la factura electrónica, el SINIEF sugirió que los estados y el DF que se guiasen por criterios relacionados (i) a los ingresos debidos a ventas y servicios, (ii) a la actividad económica, o (iii) a la naturaleza de la operación que ejercen.

La factura electrónica, por tanto, tendrá un modelo propio y fijo (no uno elegido por el contribuyente) establecido por el Acto COTEPE (Comisión Técnica Permanente), con campos propios para que el administrador los rellene.

El lenguaje usado por el archivo enviado por el contribuyente será el XML (*extensible markup language*), compatible con diversas aplicaciones y plataformas, ideal para manejar grandes bloques estructurados de información.

El fisco puede modificar este modelo, alterándose, por ejemplo, la distribución de las columnas y las líneas, o el lugar donde debe colocarse determinado dato. En estos casos, habrá un plazo para que el contribuyente pueda actualizarse. Los administradores deberán poner mucho celo en su trabajo para no cometer errores que acarreen perjuicios.

Es muy recomendable que los profesionales del área se pongan al día, estudien y hagan cursos siempre que sea posible, sin olvidarse de leer periódicos y publicaciones especializadas.

En este sentido, la factura electrónica tendrá un manual, con versiones diferentes. Con cada nueva versión, actualización determinada por un acto COTEPE de el ICMS, podrá haber un plazo de adaptación decidido por la administración, que no es ajena a la complejidad del cambio.

#### **4.2 nuevos mecanismos de control fiscal en la tributación del ICMS**

En el escenario de la tributación se puede decir que ha habido una verdadera revolución, sobre todo si nos referimos a la reciente implantación de mecanismos de

control fiscal, introduciendo cambios en la recaudación del ICMS que han acabado repercutiendo en toda la administración tributaria.

Estableceremos un paralelismo entre las operaciones interestatales del ICMS en el Brasil y las intercomunitarias del IVA en la Unión Europea (UE), además de comparar las operaciones realizadas en el ámbito del Mercosur (Mercado Común del Sur), fijándonos en los mecanismos de control fiscal e intercambio de soluciones exitosas.

Se parte del hecho de que el Brasil admite el principio de destino, movido por el deseo de lograr un sistema tributario más neutro, armonizado y competitivo, con el propósito de mejorar las relaciones federativas para acabar con la guerra fiscal y facilitar el desarrollo de la Reforma Tributaria.

En la hipótesis de la adopción del principio de destino, se puede afirmar que con la implantación de los nuevos mecanismos de control fiscal se abre la posibilidad de revertir la tendencia alcista del fraude fiscal y evitar la pérdida de recaudación de los estados productores.

En lo que se refiere a la Administración Tributaria, dichos mecanismos permiten volverla más tecnológica, transparente, eficaz e integrada. Por tanto, puede deducirse que la introducción integral de todos estos instrumentos, en especial la factura Electrónica, junto con la reducción de la carga tributaria, permiten disminuir el impacto previsto durante la transición al nuevo modelo de tributación.

La norma jurídica referente al IVA, que es el impuesto sobre transacciones, operaciones, circulación o negocios, es, en virtud del principio de la no acumulación, el permiso relativo al importe debido (débitos menos crédito), en el cual la alícuota incide directamente sobre el valor agregado. En consecuencia, no violaría el principio de la no acumulación y sale bien parado del test de la neutralidad económica, sin originar, al menos en teoría, distorsiones en la organización o entre los eslabones de la cadena de producción.

A diferencia del tributo polifásico acumulativo, el IVA es neutral en relación con la estructura organizativa de las empresas porque, entre otros factores, no induce a la integración vertical.

En contrapartida, comparado con el tributo monofásico no acumulativo, este ofrece la ventaja de no pasar el valor agregado a etapas de la circulación no sujetas a tributación.

El factor primordial e inseparable de la técnica polifásica tiene su motivación en el hecho de que la mayor parte de la recaudación se produce en etapas anteriores al comercio minorista, aunque en este se dé la economía sumergida. La inspección es más complicada por ser más dispersa, pero incluso así el fisco conseguirá recaudar una buena parte en las etapas anteriores, en donde la actividad económica está más concentrada.

A diferencia del ICMS —impuesto mixto que tributa tanto en origen como en destino—, el IVA tributa solo en destino, lo que facilita el control fiscal por medio del cruce de los datos almacenados de los contribuyentes. En cada operación, el

comprador paga un importe en concepto de IVA al vendedor. A la hora de hacer la liquidación, en relación con dicha operación, el comprador convertirá el IVA pagado en crédito tributario y el vendedor deberá abonar al fisco lo que el comprador le entregó por el impuesto, es decir, el valor del crédito es igual al del débito. Si nos fijamos en la cadena de producción y distribución de una mercadería, podemos seguir la secuencia de créditos y débitos generados por las operaciones ligadas a ella.

Ives Gandra Martins (2012, p. 48) analiza la situación:

*Después de haber participado en audiencias públicas desde las primeras convocatorias, todavía en periodo del Constituyente, me di cuenta de que todos los proyectos se atascaban en un problema capital, el de encontrar un punto de equilibrio para el ICMS, tributo de vocación nacional por el constituyente regionalizado. En los países desarrollados, el IVA, tributo semejante, incluso en las federaciones, es un tributo nacionalizado competencia del gobierno nacional, ya que adoptando la técnica del “valor agregado” o la nuestra “no acumulativa”, si se otorgasen tratamientos jurídicos diferenciados a la competencia de otras entidades, podrían generar desigualdades entre regiones. [...] Ocurre, sin embargo, por la violación sistemática de la Constitución por parte de los Estados, produciendo leyes contrarias al consenso [en la CONFAZ] regional necesario para que los estímulos puedan ser concedidos en el ámbito de ese tributo, la “Guerra Fiscal” —entiéndase guerra de desobediencia coordinada por los Estados— terminó generando unapérdida de competitividad y un desorden en el sector productivo nacional». [...] Ni siquiera las sucesivas decisiones de la Corte Suprema, declarando inconstitucionales tales leyes de estímulo, han servido para obligar a los Estados a cumplir la Carta Magna, puesto que después de cada decisión estos editan nuevas leyes que promueven los mismos incentivos*

El primer país que adoptó el impuesto no acumulativo sobre transacciones relativas a bienes y servicios fue Francia, pero el Brasil fue el primero en instituirlo en todas las etapas de circulación de la mercadería, incluido el sector minorista, y también el primero en atribuir su competencia a un ámbito regional de gobierno. Sin embargo, los estados, pese a su buen hacer, recomiendan que sea la Unión quien asuma la tributación de los impuestos al valor agregado.

En la construcción de la organización político-administrativa de la República Federativa del Brasil, los estados han asumido tradicionalmente competencias en la tributación de la significativa base contributiva que el consumo de bienes y servicios representan.

El IVA se hizo hegemónico en la tributación del consumo, con una expansión impresionante en los últimos 50 años. Son 132 países los que lo han adoptado (Guimarães, 2004), 9 de las 10 principales economías del mundo, con la única excepción de EEUU.

Sobre el tema, expone lo siguiente Hugo González Cano (2004, p. 227):

*En términos generales, los IVA de la Argentina, el Paraguay y el Uruguay son parecidos, tienen una base amplia (inciden tanto sobre bienes como sobre servicios) y pocas exenciones. Están dotados de un sistema que permite la deducción amplia de los créditos sobre las compras de bienes y servicios tributados y que, por vía de ley, producen pocos efectos de acumulación. Además, en estos países prácticamente no se conceden incentivos a la producción local que discriminen las importaciones, tanto de países miembros [del Mercosur], como de terceros países. Además, el IVA de esos tres países son de tipo consumo, puesto que también permiten la deducción en el ejercicio corriente de los créditos sobre la compra o construcción de bienes de capital (maquinarias, equipamientos, etc.) y por ellos tributados.*

Se ha criticado mucho al ICMS, objeto frecuente de propuestas de reforma, aunque estas no se restrinjan a las alteraciones de este impuesto y que factores económicos y políticos dificulten y hasta impidan su aprobación.

Las críticas son de diversa índole. Pueden referirse a los factores que modificaron el ambiente económico en el cual las empresas empezaron a actuar a partir de la década de los 90, que las expuso a un «choque de competitividad»; a la intensificación en el proceso de «globalización», que aumentó las relaciones comerciales internacionales; o a la estabilidad económica y monetaria del Brasil después del Plan Real, el cual aplacó el proceso inflacionario e hizo posible que las empresas volvieran a fijar los precios tomando como referencia los costos de producción.

Como consecuencia de todo esto, los problemas, las inadecuaciones y las ineficiencias del Sistema Tributario Nacional, aunque antiguos, se volvieron más visibles y perjudiciales, de modo que la reforma tributaria se convirtió en un tema presente en el debate sobre las políticas macroeconómicas del Brasil, después de publicada la CF/88.

El ambiente político-institucional en el que la Constitución fue discutida tuvo en cuenta suficientemente factores que ya empezaban a ser visibles, relacionados con el nuevo orden económico mundial, preocupándose más por dotar de un mayor grado de autonomía financiera y política a los órganos de gobierno regionales.

Luego de ser editada, la CF/88 se reveló inadecuada a la nueva realidad con la que tenían que enfrentarse las empresas, opinión mayoritaria que generó un clima de consenso. La tarea de acometer la reforma tributaria para cambiar el sistema se revela persistente, sobrecargada de desafíos, obstáculos y resistencias, en muchos aspectos considerados insalvables.

Sobre el asunto, estas son las consideraciones de Raul Machado Horta (1999, p. 526):

*El compromiso federativo experimentó una apreciable renovación en el texto de la Constitución federal de 1988, como demuestra la inclusión de los municipios en la composición de la República Federativa, en caso aislado en el conjunto de los Estados Federales;*

*la dilatación formal y material de la repartición de competencias; el ingreso del Tribunal Superior de Justicia en el proceso de la intervención federal; la ampliación de la competencia del Supremo Tribunal como salvaguarda de la Constitución, para el enjuiciamiento estatal y del recurso de inconstitucionalidad de una ley o un acto normativo federal o estatal y de la acción declaratoria de constitucionalidad de ley o acto normativo federal; o ampliación de competencia del Senado Federal en el control de los actos financieros del interés de la Unión, de los Estados, el Distrito Federal y los municipios; y el reparto de los ingresos fiscales. El reparto de los ingresos tributarios desencadenó la crítica de los que critican el desequilibrio que se estableció entre los gastos federales/nacionales de la Unión, sus fuentes de ingresos y los gastos e ingresos estatales y municipales, que quedaron favorecidos con el reparto tributario. Están en curso en el Congreso Nacional propuestas de Enmiendas a la Constitución, que alteran el sistema tributario, con la introducción de nuevos impuestos, como el de valor agregado (IVA) y el de ventas minoristas (IVV), con la extinción del ICMS. La competencia tributaria de las personas jurídicas de Derecho Público Interno y el reparto de los ingresos tributarios son fundamentos vitales de la Federación. La reformulación del sistema tributario actual, si consiguiesen avanzar las propuestas de modificación, será obra de arte política, requiriendo profundo conocimiento del funcionamiento financiero de la Federación, de modo que se mantenga el indispensable equilibrio federativo y se superen las divergencias funestas, generalmente producto de la rivalidad entre Estados y municipios prósperos, de un lado, y Estados y municipios pobres, del otro.*

Si en el plano del discurso el consenso sobre la necesidad de la reforma tributaria es prácticamente absoluto, en la práctica y en lo específico la disensión es generalizada. Solo ha sido posible aprobar aspectos puntuales o introducir alteraciones bajo la amenaza de crisis económicas o dificultades financieras. El sistema tributario, que echó sus raíces en la década de los 60, época de la única reforma profunda y consistente que ha tenido el Brasil, está cada vez más obsoleto y agrietado.

#### **4.3 Panorama internacional: el uso de la factura electrónica.**

Podemos mostrar este análisis a través de enfoques, denominando comparación vertical a aquella que estudia la sucesión de normas o sistemas jurídicos; es decir, tratada como mera yuxtaposición de derechos nacionales y, en consecuencia, por medio de la comparación horizontal, observando la realidad de diversos sistemas políticos, analizando una cuestión dada desde diferentes perspectivas.

Se resalta que el método mixto emplea las comparaciones horizontal y vertical, haciendo posible un análisis histórico de las normas sin perder de vista el análisis de lo que se pretende comparar dentro del sistema jurídico, verificando que los variados componentes afecten al objeto de estudio comparado. Dejando a un lado esos métodos elegidos, el análisis aborda la existencia de la macrocomparación y la microcomparación.

Con base en la macrocomparación, se hace un análisis de los sistemas jurídicos en su totalidad. No se intenta comparar todos los sistemas jurídicos y mucho menos todos sus elementos constantes. De modo general, se pretende elaborar la clasificación de los sistemas jurídicos (comparación entre sistemas jurídicos, agrupamiento de los sistemas jurídicos; y, por último, la comparación entre las familias jurídicas). De diferente forma, la microcomparación se especializa en estudiar las normas específicas de los sistemas jurídicos.

Otra argumentación sostenida por CAPPELLETTI se encuentra en la obra de DANTAS:

*El derecho comparado es, en realidad, un método (Rechtsvergleichung [comparación jurídica] y no vergleichendes recht [derecho que compara], según la terminología alemana, más apropiada); es, en suma, una manera de analizar el derecho de dos o más sistemas jurídicos diversos: así, existe aquella que podemos llamar «microcomparación», cuando la comparación se efectúa en el ámbito de ordenamientos que pertenecen a la misma «familia jurídica» (por ejemplo, entre Francia e Italia), o bien,*

*«macrocomparación», si el análisis comparativo se conduce a caballo entre dos o más familias jurídicas, por ejemplo, entre un ordenamiento del Civil Law, como el de Italia, y uno del Common Law, como el de Inglaterra.*

Con todo, la elección de uno u otro proceso no será suficientemente resolutive, pues se requiere la aplicación de varios métodos para lograr un resultado satisfactorio, con independencia de cuál sea el tipo de análisis comparativo.

En el Brasil, una alteración en la disposición del Protocolo ICMS 10/07 hizo obligatoria, desde el 1 de abril de 2008, la Factura Electrónica para determinados segmentos de la economía brasileña; y de forma gradual van aumentando las empresas que necesitan usar este documento, obligadas por los protocolos ICMS 68/2007 y 87/2008.

Las empresas no tienen la obligación de usar la factura electrónica, pero si lo desean pueden incorporarla a sus operaciones.

Considerada como la pionera en el uso de la factura electrónica en el mundo, España implantó este sistema ya en la década de 1990 con el objetivo principal de reducir gastos en papel.

Según la Agencia Tributaria Española, la reducción estimada de gastos giró en torno a 15.700 millones de euros. Inicialmente, esta medida estaba más orientada a recortar gastos e impulsar la sostenibilidad que a evitar el fraude.

Siguiendo un modelo similar al de España, el objetivo de Chile al aplicar su factura electrónica, desde 2003, fue la reducción de gastos.

El ahorro en papel que se consiguió con este proyecto fue de 800 millones de dólares, según el Ministerio de Economía de Chile.

El Brasil, para crear su sistema electrónico, utilizó como base el modelo chileno, y también sabemos que hubo interés en el ahorro de los gastos debidos a la emisión en papel, pero mejorar la eficacia de la recaudación parece que fue el objetivo central. Las empresas obligadas a emitir la factura electrónica hicieron subir la recaudación un 36.76% en el primer semestre de 2009 en comparación con el mismo periodo de 2007.

El SPED, más específicamente la factura electrónica, como ya se ha dicho anteriormente, no es exclusivo del Brasil. Otros países ya han utilizado estos mismos recursos para corregir algún punto frágil de la administración.

Lo importante es considerar que las empresas, antes o después, comprenderán que esto no es un modo que tiene el gobierno de aumentar laburocracia, sino una fase del proceso llevado a cabo para volver más eficiente al Estado.

En verdad, todos van a beneficiarse del sistema. Se trata de una transformación importante, una más que se añade a las ya emprendidas en las áreas financiera y fiscal en los últimos años, que tiene como propósito una mayor transparencia que ayude a evitar el fraude, tanto en las empresas como en el gobierno.

Estas iniciativas tienen una gran importancia para hacer que el Brasil tenga una presencia cada día más destacada en el escenario mundial, aprovechando que el país goza de credibilidad internacional.

Así, el SPED, cuyo formato no es una creación pionera del gobierno brasileño —España y Chile aplicaron estos procedimientos antes que el Brasil—, incluye la adopción de la factura electrónica y es utilizado por las empresas para enviar informaciones a Hacienda, lo que permite disminuir interferencias entre ellas, colocando al país en igualdad de condiciones.

## **5 FUNCIONALIDAD DE LOS PRINCIPIOS DE ORIGEN Y DESTINO EN LA ERA DIGITAL**

### **5.1 Principio de origen y destino**

En el intervalo entre las dos primeras fases de diálogo para adaptar el IVA europeo se realizó la coordinación de los tributos indirectos, con base en el principio de destino.

Sin embargo, hay que resaltar la falta de concordancia en la unión fiscal de los estados, que se manifiesta en las alícuotas diferenciadas y la subsistencia de fronteras fiscales.

Siguiendo la nueva tendencia mundial de adoptar un impuesto al valor agregado, es propuesta una alteración del resto de los impuestos sobre el consumo existentes en el Brasil en las décadas de los 50 y los 60. Según Carvalho (2005), a finales de la década de los 80 se adoptó el ICMS, después de que su base imponible fuese ampliada para fusionar los productos y servicios oriundos de los extintos impuestos únicos, sobre los cuales la Unión tenía la competencia.

En referencia al ICMS, entendemos que se trata de un impuesto que incide sobre

la operación jurídica realizada por el comerciante, industrial o productor, o sea, que simboliza la circulación de mercaderías en sus diferentes fases, desde la transferencia de titularidad, cuya competencia es estatal y municipal, y también se ajusta al principio de la no acumulación.

La adopción de un impuesto tipo IVA agradó de verdad al Gobierno, que lo implementó en el ámbito estatal (ICMS) sobre la circulación de productos, como también en el ámbito federal, a través del IVI, que incide sobre productos industrializados

La implementación del IVA fue efectuada de conformidad a las opciones y formas adoptadas por los países o bloques económicos, en consonancia con su sistema político, estructuración de los gobiernos y la distribución interna de los recursos.

Se puede estructurar la división de adopción del IVA de acuerdo con el gobierno, Federal (Nacional) o Estatal (regiones). En el ejemplo de Abreu (2004) se da en función del principio de origen (tributación en el país o estado de origen) y destino (tributación de mercaderías en el país o estado de destino).

El sistema vigente en la UE se adecua al principio de destino con el pago postergado. Los países miembros adoptaron el IVA nacional, poniendo de relieve que, para los países federales como Alemania y Austria, existe el IVA federal, en el que los recursos son redistribuidos entre los estados federados. Por tanto, cabe decir que Alemania y Portugal, países miembros de la UE, tienen un IVA federal (nacional) basado en el principio de destino.

En el Brasil, el impuesto tipo IVA (ICMS) incide aplicando el principio de origen en las operaciones realizadas entre las entidades federadas. En lo tocante a las exportaciones, estas son tributadas por el principio de destino, por lo que se puede concluir que en el Brasil existe un sistema híbrido, pues utiliza los dos principios. Actualmente, es posible destacar que en el Brasil hay otros impuestos que pueden ser sumados a un impuesto al valor agregado, se trata del IPI (impuesto polifásico, de competencia federal, que grava los productos industrializados), el PIS (Programa de Integración Social) y el COFINS (Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social) Federal (contribuciones polifásicas, de competencia federal, que inciden sobre la facturación); y el ISS (impuesto acumulativo, de competencia local, que incide sobre servicios). (ídem). No obstante, hay quien sostiene que el Brasil tiene un IVA combinado en el ámbito federal y regional, aunque clasificado como regional.

En Canadá hay un IVA combinado, el impuesto Federal está armonizado con el de algunas provincias. Sin embargo, en otras existe una tributación autónoma, aunque en todas rige el principio de destino. En consecuencia, muchos dicen que es un país con uno de los modelos más interesantes para los estudiosos de los impuestos al consumo.

La tesis de tributar en origen —basada en la idea de que en mercados integrados no debe hablarse de fronteras—, aunque no ha sido oficialmente derogada en la UE, sí en la práctica. Tal tesis se apoyaría en dos premisas que se incumplen en la práctica: igualdad entre los estados dentro de un mercado único (siempre habrá estados consumidores y productores) y la tributación ajustada al principio de origen impide gravar el consumo en el lugar donde se consume.

La principal dificultad en la construcción de ese espacio fiscal integrado es la diferencia de alícuotas persistentes entre los diversos Estados miembros (EM) y la pérdida de ingresos sufrida por los estados importadores.

Esto significa que la verdadera integración fiscal acarrearía pérdidas para los estados más pobres de la UE y ganancias para los más ricos. Estas dificultades han impedido la integración completa de los espacios fiscales.

En relación con el régimen del IVA en las operaciones intracomunitarias («régimen transitorio»), dejó de existir cualquier control aduanero de entrada de bienes entre los Estados miembros de la UE después de la abolición de las fronteras. Los términos importación y exportación pasaron a emplearse solo para las operaciones entre la UE y terceros países y se creó el concepto de adquisición intracomunitaria (se refiere al estado de destino) que presuponía una transmisión de bienes (referida al estado de destino) y el traslado físico del bien de un lugar a otro.

La tasa de la operación intracomunitaria es cero, esto es, los bienes son expedidos en un Estado miembro a sujetos pasivos de otro Estado miembro con exención del impuesto. La liquidación es efectuada por el propio sujeto pasivo que adquiere los bienes, incluso aunque ejerza una actividad exenta en su territorio, trámite que sustituye al extinto control de aduanas.

Este mecanismo propicia la tributación en el país de destino, aplicándose la legislación y las tasas vigentes no Estado de destino dos bienes.

Este régimen significó un ahorro para los sujetos pasivos por la eliminación de los costos aduaneros y por el aplazamiento del pago del impuesto, que anteriormente se realizaba en el momento de la importación.

Para estar sujeto a este régimen es necesario un número de identificación fiscal —NIF-IVA— El vendedor emitirá la factura sin IVA si el comprador tiene NIF-IVA y este se repercutirá el IVA en su país, que posteriormente será deducido si fuese el caso.

Todas las empresas y profesionales que realizan operaciones intracomunitarias deben poseer el número identificativo del NIF-IVA y deberán facilitarlo en el momento de la emisión de la factura acompañado del prefijo del Estado miembro que le asignó dicho número, ya que un mismo sujeto pasivo puede estar registrado en varios países.

Entonces, con el fin de controlar correctamente esas operaciones y hacer posible el intercambio de informaciones entre administraciones fiscales, es necesario indicar el Estado miembro al cual está asignado el número con el cual se realizó la operación.

El principio de origen mixto significa que parte de los ingresos provenientes de las ventas interestatales se comparten entre los estados de origen y destino, a través del mecanismo de alícuotas diferenciadas.

Cuando el destinatario sea contribuyente del impuesto, se aplican las siguiente alícuotas: 12 % si los destinatarios estuviesen localizados en los estados de Minas Gerais, Río de Janeiro, San Pablo, Paraná, Santa Catarina y Río Grande del Sur, y

7% cuando estuviesen en las regiones, Norte, Nordeste, Centro-Oeste y el estado de Espírito Santo.

Si la operación interestatal se realizase entre las regiones mencionadas por último, la alícuota aplicada será del 12%.

El principio de origen mixto es una peculiaridad del sistema tributario brasileño que tiene como objeto evitar que, por la adopción del principio de origen, los estados eminentemente exportadores acaparen los ingresos tributarios ligados al comercio en detrimento de los estados importadores. Tal principio de origen posibilita que estos recauden la diferencia entre la alícuota interestatal y la interna.

En relación con las operaciones interestatales, si hay distorsión es en el sentido de no haber considerado la «repercusión económica» como variable relevante para la determinación de los sujetos activo y pasivo del impuesto. Dicha distorsión es de naturaleza económica y política.

Es pertinente reconocer «irritación en el sistema», se intenta introducir elementos económicos y políticos extraños en el hecho imponible para justificar la tributación en el estado consumidor.

Los asuntos económicos fundamentales son inspiradores de normas jurídicas, y estas transforman aquellos en hechos jurídicos propios. Por tanto, estamos ante un dilema jurídico-político-económico.

El principio de origen mixto significa que parte de los ingresos provenientes de las ventas interestatales se comparten entre los estados de origen y destino, a través del mecanismo de alícuotas diferenciadas.

Como referencia de Derecho Comparado, el sistema adoptado será semejante al Impuesto al Valor Agregado (IVA) establecido por la UE, de forma específica en lo tocante a las operaciones entre Estados miembros del espacio común europeo (operaciones intracomunitarias). Nos gustaría poner de manifiesto que aunque el IVA tiene reglas generales, su aplicación específica puede variar entre países.

El actual principio de origen mixto para las operaciones interestatales es señalado como el responsable de la guerra fiscal entre los estados de la Federación. En las propuestas de reforma tributaria es recurrente la recomendación de adoptar el principio de destino en las operaciones interestatales del ICMS.

Como ya hemos mencionado, ese debate en torno al IVA, sea en el Brasil o en conformidad con el modelo europeo, genera diversas discusiones, alimentadas por el hecho de que cada país tiene libertad de elección para adoptar un principio. Sin embargo, entendemos que para el Brasil el mejor sería el de destino.

Los aspectos económicos de las operaciones interestatales del ICMS generan una serie de problemas, entre los cuales destacan la evasión, la guerra fiscal y la redistribución, sin mucho criterio, de ingresos entre las entidades federadas en pro de los estados productores, causando distorsiones económicas.

Esa distorsión de la riqueza nacional justifica la necesidad de revisar el principio

de origen mixto en las operaciones interestatales.

La solución avalada por gran parte de la ortodoxia económica es la adopción del principio de destino, siguiendo el modelo de IVA de algunos países europeos.

El principio de origen favorece a los estados productores. Habida cuenta de que el Brasil es un mercado integrado, donde hay estados productores y consumidores, la tributación interestatal es motivo de conflicto.

Las alícuotas interestatales diferenciadas tienen como objetivo desviar parte del flujo recaudatorio hacia los estados con déficit comercial, que por lo general son los menos desarrollados.

Sin embargo, la decisión sobre qué criterio adoptar (principio de origen o de destino) es eminentemente política.

Como el IVA de algunos países de la UE es uno de los modelos tributarios internacionales que pueden guiar la reforma tributaria en el Brasil, la importancia de cotejar los modelos es evidente.

No se trata de copiar un modelo tributario ajeno, pues se trata de realidades diferentes y lo que es adecuado para una región o país, puede no serlo para otro.

Lo que se busca es lo mejor de cada realidad, intentando adaptar los modelos al contexto brasileño, reforzando la propuesta de cambio de paradigma.

Persiste la incógnita sobre la duración del régimen transitorio del IVA aplicable al comercio intracomunitario y la consolidación del mismo se basa en la cooperación administrativa y el equilibrio de la tasas.

El quid de la cuestión está en encontrar mecanismos adecuados que sustituyan a los controles fronterizos para combatir el fraude y la evasión fiscal. En el nuevo escenario —marcado por un enorme flujo de operaciones intercomunitarias— se vuelve imprescindible la vigilancia, que ahora se centra en las declaraciones de los sujetos pasivos y se apoya en el intercambio de informaciones entre las diversas administraciones fiscales.

Se pretende reforzar la cooperación a escala comunitaria.

La primera gran modificación en términos de paradigma se refiere a la postura del Estado de San Pablo, representada por su secretario de Hacienda, quien aceptó el principio de destino en un escenario de reforma tributaria.

Tal postura se propone seguir la ortodoxia fiscal internacional a través de un modelo que sea neutro, armonizado y competitivo (inspirado en la UE), ampliándose una discusión que quedaba limitada hasta el momento a los efectos cuantitativos de la reforma.

El secretario de Hacienda dice que San Pablo defiende una reforma amplia de la tributación al consumo en el Brasil y que tiene como meta inicial el fin de la guerra fiscal, proponiendo para ello un IVA armonizado que adopte el principio de destino, aunque con el indispensable mantenimiento de la autonomía financiera de los

estados. Con todo, advierte que el principio de destino implicará pérdidas para los estados exportadores en el comercio interestatal (como San Pablo) y que, por esa razón, debería haber un régimen de transición.

Pondera también que la creación de un sistema tributario armónico y económicamente eficiente no disminuirá, por sí solo, las desigualdades sociales y regionales, las cuales habrán de ser resueltas mediante mecanismos de nivelación y solidaridad.

Para corroborar la postura de San Pablo, muchos especialistas defendieron la adopción del principio de destino por el ICMS, por ser esta la solución técnicamente más apropiada para minimizar las distorsiones de este impuesto.

Se citaron instrumentos de creación colectiva, que son iniciativas pioneras, conjugando esfuerzos de los tres ámbitos de gobierno con el fin de modernizar las relaciones entre el fisco y el contribuyente, colaborando con el modelado de un sistema tributario eficaz y moderno con la implantación de la factura electrónica.

## **5.2 Reforma tributaria: una posibilidad en la era digital**

En el Brasil, aunque en sentido estricto no tengamos un IVA, tanto nuestro ICMS (que, en verdad, son 27, uno para cada estado más el del Distrito Federal), como nuestro IPI se asemejan a aquel, como impuestos no acumulativos que son, si bien el europeo se diferencia de aquellos en que su radio de acción es mayor, pues incide no solo en la entrega de los bienes, sino también en la prestación de servicios.

A pesar de los avances en el área tributaria, el Brasil todavía falta concienciación de la imperiosa necesidad de adoptar un verdadero IVA nacional.

Diríase que ya hubo tentativas en este sentido, incluso materializadas en propuestas de enmienda a la Constitución —PEC—, dado que toca materia constitucional. Es verdad. Y no es menos verdad que desgraciadamente faltó la defensa ardorosa que tales propuestas merecían y, sobre todo, que se pusiese de manifiesto la absoluta necesidad de implantar el IVA —como proyecto exitoso— que el Brasil tenía, tanto para sí —como una propuesta para ser llevada al MERCOSUR— como para los futuros acuerdos entre la UE y el MERCOSUR.

Pero, desgraciadamente, lo que se ha visto y se continua viendo en el Brasil son imposturas en el debate sobre la reforma tributaria, dentro del cual se privilegian cuestiones políticas menores en detrimento del IVA, que tiene una importancia capital para el futuro del país.

Esta discusión se inició, y así permanece, hace unos años con la retomada de los estudios sobre la llamada «reforma tributaria», que pretende implantar, entre otros cambios relativos al ICMS, la tributación en destino. Hoy, la tributación en las operaciones interestatales relativas al ICMS obedece a un sistema híbrido, en el que se reparte el impuesto entre origen y destino, aunque con privilegio de aquel.

La última gran tentativa de reforma fue la PEC 233/08, con la que se buscaba la reducción de tributos federales sustituidos por el IVA-F. En el plano estatal, el ICMS sería sustituido por el IVA-E unificando la legislación de los 27 estados con la

definición de alícuotas por el Senado mediante la aceptación o el rechazo de las propuestas de encuadramiento presentadas por el legislador del CONFAZ. Eran 127 modificaciones propuestas de forma vaga que atentaban contra el principio de seguridad jurídica, incluyendo el régimen de transición del ICMS al IVA en un periodo inferior a una década.

El ponente de la Reforma Tributaria, cediendo a presiones políticas provenientes de todos los lados, presentó un proyecto alternativo que incorporaba 485 enmiendas que agravaban las vaguedades existentes, impidiendo de ese modo la discusión y aprobación por el Pleno de la Cámara de los Diputados.

Desde entonces, la reforma tributaria se convirtió en sinónimo de combate a la Guerra Fiscal entablada entre los estados a causa del ICMS, un impuesto de vocación nacional, pero que, en nombre del principio federativo de la autonomía e independencia de los entes políticos regionales y locales, fue asignado a los estados, aunque cediendo un parte de la recaudación a los municipios.

De esta situación surgieron los incentivos fiscales unilateralmente concedidos por los gobernantes de cada estado en la elaboración de su política económica, sirviéndose de una herramienta tributaria que, en principio, es legítima, aunque en la práctica cree problemas de desequilibrio económico entre los estados de la Unión.

Y los incentivos fiscales existen exactamente para promover el equilibrio en el desarrollo socioeconómico entre las diferentes regiones del país (Artículo 151 de la CF), lo que solo puede hacer el Gobierno Federal.

La ley complementaria 24/75 solo fue parcialmente admitida por la Constitución de 1988 (Artículo 155, inciso XII, letra g)). Inconstitucional en su Artículo 8, podía imponer la nulidad del acto y la invalidez del crédito tributario atribuido a las hipótesis enumeradas el párrafo único de su Artículo 1, entre las cuales están la reducción de la base de cálculo, la concesión de *créditos presumidos* —compensación del crédito tributario por un porcentaje del impuesto debido por las ventas o prestaciones de servicio (N. del T.)— y cualquier incentivo que implique directa o indirectamente una reducción en la carga tributaria.

La Carta Marga prescribe taxativamente que solo la «exención» y la «no incidencia» tendrán vedado el derecho a crédito tributario que compense el impuesto debido en las operaciones anteriores e impone su anulación (Artículo 155, párrafo 2, inciso II, letras a) y b) de la CF).

Como prohibición que es, de naturaleza excepcional, esta disposición constitucional no podrá sufrir interpretación amplia y analógica para equiparar otros incentivos fiscales, basados exclusivamente en la equivalencia con el beneficio de la exención o la no incidencia.

Sin embargo, la Secretaria de Hacienda de San Pablo publicó los comunicados CAT 36/04 y CAT 14/09, en los que comunicaba que no reconocía los créditos tributarios vinculados a incentivos que no obedeciesen a lo dispuesto en la Ley Complementaria 24/75, en un acto que puede entenderse como una regulación de las disposiciones inconstitucionales de la ley nacional, en sentido opuesto al de las decisiones de la Corte Suprema, que siempre preservó el principio de la no

acumulación del ICMS dentro de los límites generales ((RE 161.031, RE 240.395, RE 367.504, RE 355.422 e RE 298.941). En el RE 628.075, ministro relator Joaquim Barbosa, se reconoció la existencia de repercusión general, DJE de 14-10-2011.

Después, empezó la guerra fiscal con las operaciones triangulares en la importación de mercaderías. La jurisprudencia relativizó la opinión de que el impuesto pertenece al estado donde está ubicado el establecimiento destinatario de las mercaderías.

Para intentar resolver el nuevo problema creado, surgió la resolución 13/12 del Senado Federal, la cual fijó en un 4% la alícuota del impuesto a las operaciones interestatales con mercaderías importadas, en las condiciones especificadas en la propia resolución. El dispositivo en cuestión, además de invadir materia bajo reserva de ley, incurrió en otra inconstitucionalidad al no respetar el principio de la uniformidad geográfica (Artículo 152 de la Constitución Federal) fuera de los límites impuestos por las excepciones constitucionalmente establecidas.

Ahora, el Gobierno Central se propone acabar con la Guerra Fiscal unificando la alícuota interestatal, 4% en cualquier hipótesis, abriendo un plazo de 8 años para su aplicación. Se trata de un copia de la frustrada PEC anterior, la cual cambiaba la tributación en origen por la tributación en destino, pero con una reducción gradual del impuesto en el estado de origen hasta llegar al 2% en un plazo establecido. En verdad, no era ni una cosa ni la otra.

Ninguna reforma tributaria justa para todos, gobierno y sociedad, podrá renunciar a un nuevo pacto federativo y ella debe venir acoplada a la Reforma de Estado para disminuir su tamaño, aprobada simultáneamente por la Asamblea Nacional Constituyente.

## **6 DISCUSIONES TRIBUTARIAS**

### **6.1 Debates sobre ICMS, gobierno electrónico y reforma tributaria**

Es necesario discutir sobre las nuevas perspectivas introducidas por la reciente implantación de mecanismos de control fiscal, tanto en relación a la posible adopción del principio de destino en las actividades recaudatorias del ICMS, como a la pertinencia de allanar el camino de la reforma tributaria.

Las administraciones públicas contemporáneas vienen sufriendo diversas formas de presión por parte de la propia sociedad, principalmente para pedir la modernización de sus estructuras y servicios, como una respuesta a las crisis fiscales que asolaron diversos países en las últimas décadas.

Una de las opciones de los gobiernos, a fin de atender esa demanda, está en el uso del potencial de las tecnologías de la información y la comunicación, con el propósito de promover una mejora de los servicios al ciudadano y una mayoreficiencia del aparato estatal.

Esos cambios, propios de la era de la información, que se asocian principalmente al surgimiento de la computación personal e internet, son el germen de Gobierno Electrónico (e-Gov).

Una de sus manifestaciones es la implantación de servicios electrónicos, cuya misión es la de integrar los diversos entes gubernamentales con un afán colaborativo.

Mientras, los proyectos del e-gobierno, que demandan un alto grado de integración, resultan mucho más complejos de implantar que los proyectos tradicionales debido a sus requerimientos en tecnología de la información y mano de obra especializada, hecho que se refleja en los bajos índices de éxito a escala mundial. La informatización de algunas obligaciones formales integra y da coherencia al sistema tributario, además de permitir un control rápido y eficaz.

Así, a través de un planeamiento sistemático y automático de la información, las administraciones tributarias realizan un uso cada vez más intenso del control electrónico de las actividades de los contribuyentes.

El ICMS es, sin duda, el impuesto con mayor recaudación en el Brasil y la principal fuente de ingresos de los estados, motivo por el cual la Carta Magna/1988 legisló prolijamente sobre este tributo.

La atribución constitucional concedida a los Estados para gravar operaciones de circulación de mercaderías, los dotó de un mayor grado de autonomía financiera y legislativa; si bien dicha atribución está provocando distorsiones económicas e institucionales, atribuibles a la vocación nacional de un impuesto de competencia estatal.

Antes de nada, es importante advertir que la formación de modelo tributario del ICMS, construido a través de un proceso histórico institucional, presenta numerosas distorsiones que se han acumulado a lo largo del proceso.

En este sentido, se tienen dos escenarios diferentes de reparto de ingresos en relación con el estado de destino: el destinatario es o no contribuyente del impuesto. Además, son mostradas descriptivamente las perturbaciones derivadas de la debilitación y las tensiones en las relaciones políticas y económicas entre los entes tributarios instigadores de la guerra fiscal, que llegan incluso a la violación de reglas constitucionales.

Al mismo tiempo, persiste el grave problema de las desigualdades regionales. Consecuentemente, el objetivo central de esta investigación ha sido examinar las medidas que los estados están perfilando para intentar enmendar los posibles fallos institucionales del modelo, además de presentar propuestas sobre posibles alternativas de tributación y reparto de la recaudación debida a las operaciones interestatales de circulación de mercaderías.

Ante los problemas encontrados en el federalismo fiscal brasileño y la necesidad de una armonización tributaria, el ICMS, como ya dijimos antes, se creó con la voluntad de solucionar problemas. Se ha avanzado bastante, pero todavía aparecen obstáculos.

En 2008, se entregó la propuesta de Reforma Tributaria hecha por el Gobierno a través del ministro de Hacienda, Guido Mantega, al Congreso Nacional representado por los presidentes de la Cámara de los Diputados y el Senado, Arlindo Chinaglia y Garibaldi Alves respectivamente.

Desde entonces, se han promovido diversas manifestaciones por parte de la base aliada del Gobierno, la cual ha defendido la propuesta con el propósito de contribuir a deshacer la madeja de la guerra fiscal en que se han sumido los estados. La propuesta incorpora, en lo tocante al Impuesto sobre Circulación de mercadería y Servicios (ICMS), las siguientes reglas: unificación de la legislación de los 27 estados; fijación de 5 alícuotas diferenciadas para un número limitado de bienes y servicios; división del nuevo ICMS entre productores e compradores; fijando un 2% para el estado productor; y sanciones consistentes en suspender la transferencia de fondos constitucionales —como el Fondo de Reserva de los Estados (FPE)— a los estados que promuevan la guerra fiscal concediendo beneficios fiscales.

Desde su aparición, la estructura jurídica del ICMS, tal como se desarrolló hasta 1988 y después de esta fecha, demostró su incapacidad para solucionar el problema crucial del federalismo brasileño: que un grado relativo de descentralización política y financiera sea compatible con la armonía del pacto federativo.

Por medio de ese hilo conductor de ideas, es posible afirmar que el problema persiste si vemos el modo en que la descentralización político-tributaria ha sido promovida; sobre todo teniendo en cuenta que tal vez no sea el más adecuado para consolidar un nuevo modelo de federalismo fiscal, capaz de asegurar la necesaria armonía entre la disponibilidad de recursos y la naturaleza de las demandas que hay que atender.

Es sabido que el éxito de la administración pública está vinculado a los ingresos tributarios. Por esa razón urge crear un sistema tributario que permita al Gobierno fomentar la industrialización del Brasil para alinearse a las naciones más desarrolladas.

En la práctica, ese sistema tributario debería minimizar las diferencias económicas entre los estados y promover el equilibrio financiero de las regiones. Con ese propósito, se deberían impulsar políticas de compensaciones a través de los fondos de participaciones, en las que se distribuyesen los ingresos provenientes de los impuestos federales de peso, como el IRPF y el IPI.

El quid de la cuestión está en la dificultad de conciliar la descentralización fiscal con las desigualdades regionales. En un contexto como el brasileño, de acentuadas desigualdades en el reparto territorial de la renta y la riqueza, el equilibrio entre competencias impositivas y transferencias compensatorias es muy difícil de ser alcanzado.

Una mayor descentralización de competencias favorece a los estados y municipios con una base económica fuerte, al mismo tiempo que se reduce el espacio para la ampliación de transferencias de la Unión a los estados más débiles de la Federación.

La situación es más grave cuando las desigualdades interregionales son también fuertes. Si pobreza y riqueza conviven lado a lado, incluso en los lugares económicamente más desarrollados del país, el papel compensatorio del Gobierno Federal es más difícil de ser ejercido.

Tradicionalmente, el enfoque dado al dilema del desequilibrio fiscal se concentra

en defender la idea de que las transferencias compensatorias deben ser ajustadas en función del tamaño de las diferencias interregionales, las desigualdades regionales y la distribución territorial de la renta y la producción.

Son notorias las dificultades para proceder a una armonización tributaria del ICMS, sobre todo de orden político y económico, pues, históricamente, este impuesto es el de mayor volumen recaudatorio del país. Por eso, los estados siempre son reacios a aceptar cualquier propuesta de modificación del sistema de recaudación, debido a que desde siempre acarrearán una pérdida de poder tributario.

Así las cosas, el proceso de armonización del ICMS indudablemente necesita una amplia y profunda reforma constitucional tributaria, que conduzca a una reducción de las discrepancias entre los estados. Esto comportará un mejor reparto de los ingresos, que contribuirá a minimizar las desigualdades y favorecer la equidad entre las entidades federativas. De ese modo, se pondrá fin a las interminables guerras fiscales entre estos y se solucionará la escasez debida a las distorsiones presupuestarias.

En el momento actual, para resolver esta problemática es necesario implementar un sistema tributario que elimine las distorsiones del sistema vigente. Las posibles soluciones serían el fraccionamiento de la potestad tributaria del ICMS, la tributación de las operaciones interestatales y el fin de la guerra fiscal.

En el ámbito de esta problemática, vislumbramos un panorama en el que se hará imprescindible sintetizar la legislación tributaria, como forma de preservar el principio federativo mediante la transferencia a la Federación de la potestad tributaria del ICMS, dejándola en manos de la Unión y reservando a los estados la competencia en materia de inspección y administración del tributo.

Aquí no se hace campaña contra la descentralización de ingresos ni contra la potestad tributaria de los estados, sino solo en pro de flexibilizar esta última, única y exclusivamente en lo que atañe a la potestad tributaria principal, como forma de garantizar la consecución del equilibrio del mercado nacional.

Es sabido que uno de los presupuestos federativos es el equilibrio entre las entidades federadas; para eso, debe haber un esfuerzo incesante encaminado a reducir las desigualdades económicas entre todos los integrantes de la Federación. Sin embargo, al observar la trayectoria federativa brasileña, se constata una transferencia de renta de los estados menos desarrollados a los más desarrollados, en una completa inversión de los valores federativos. Este hecho puede comprobarse haciendo una averiguación de las operaciones interestatales de circulación de mercaderías y servicios.

Antes de la Constitución Federal de 1988, el Brasil adoptaba el llamado «principio de origen puro», en el que la renta del ICM proveniente del consumo de la transacción interestatal de mercaderías se quedaba en el lugar de producción de esta, situación que generaba una transferencia de ingresos directa de los estados consumidores a los estados productores, o sea, aquellos más desarrollados.

Con la promulgación de la Constitución Federal de 1988 —después de ardorosos debates sobre el tema en el Constituyente, provocados por la reivindicación

de los estados consumidores de que fuese adoptado el «principio de destino puro», o sea, que los ingresos procedentes del consumo interestatal de mercaderías, y ahora también de algunos servicios, se quedasen en el estado consumidor, en sentido opuesto al deseo de los estados desarrollados (productores), que defendían la permanencia del «principio de origen puro» —, la solución establecida por el legislador constituyente, esgrimiendo el pretexto de que no hay unconsenso entre los estados acerca de la adopción de un principio puro, fue la de crear un principio «mixto» que repartiase los ingresos de las operaciones interestatales reduciendo las alícuotas interestatales.

En efecto, el sistema del «principio mixto» también generó diversos problemas de orden recaudatorio a medida que aumentó considerablemente el fraude fiscal, sobre todo el consistente en simular operaciones interestatales, generando de ese modo perjuicio para los contribuyentes y desvirtuando el mercado.

La solución a esta cuestión es difícil de hallar, pero el «principio de destino» se muestra, en un primer análisis, como el más adecuado para equilibrar los ingresos procedentes del ICMS interestatal. En primer análisis, porque es difícil constatar cómo se refleja la aplicación del principio de destino. Es ese aspecto, tal vez fuese interesante constitucionalizar solo el principio de destino como mecanismo de determinación de lo que se ha de tributar en las operaciones interestatales, dejando a la legislación infraconstitucional la puesta en marcha del principio, evitando así que su instrumentalización gane peso, lo que podría causar trastornos en caso de que no se eligiese el mecanismo correcto.

Falta añadir que la problemática histórica de la recaudación de impuestos sobre el consumo ICV/ICM/ICMS agravó y agrava significativamente el desequilibrio federativo cuando se constata que este constituye una de las principales causas de la tristemente famosa guerra fiscal.

A pesar de que la Ley Complementar 24/75 ha sido admitida por la Constitución Federal de 1988 y está en pleno vigor, los estados la desobedecen y continúan ofreciendo incentivos y privilegios, rebelándose contra el CONFAZ, emprendiendo así verdaderas «guerras fiscales» para atraer a nuevas empresas.

Normalmente, los modos de atraer empresas son las exoneraciones y los incentivos fiscales. Por lo general, son concedidos por un determinado tiempo, y en un primer momento tienen como objetivo el desarrollo local, enmarcados en los objetivos estatales y atendiendo al interés público, atrayendo a nuevas empresas o incentivando su ampliación. En un segundo momento, el objetivo es aumentar la recaudación.

Sucede que, a pesar del alto significado social, económico y financiero para el ente público que desgrava, la concesión de beneficios tributarios exige cuidados especiales, en la medida en que las consecuencias de estas decisiones pueden perjudicar a las demás entidades federadas.

## **6.2 Debates acerca del desequilibrio fiscal, concentración de renta y guerra fiscal**

Como se ve, la guerra fiscal se revela como una de las cuestiones candentes en

el actual escenario político brasileño. Se trata de un tira y afloja entre los gobiernos estatales (y adicionalmente entre gobiernos municipales) con el objetivo de atraer inversiones privadas o retener a los inversores ya instalados en sus territorios.

Este tipo de competición fue particularmente intensa a lo largo de la década de los 90, pero no debe ser visto como algo nuevo o sorprendente. Al contrario, el uso de instrumentos fiscales en el repertorio de políticas de desarrollo regional es bastante antiguo en el Brasil, como también en otras naciones igualmente marcadas por un gran heterogeneidad económica interna. Lo que es nuevo y polémico, en el caso brasileño, es el escenario donde los estados pasaron a competir, definido por la falta de medios de regulación capaces de atenuar su impacto negativo sobre las relaciones federativas.

La expresión guerra fiscal ya se volvió de uso corriente, pues el fenómeno que designa ha adquirido carácter habitual. Pero la idea de «guerra», empleada para describir relaciones entre unidades de una federación es todo menos simple. Se trata de una metáfora muy significativa, que expresa un problema de cuño eminentemente constitucional, en el sentido pleno del término, o sea, en cuanto al grado de consenso sobre los fundamentos de orden política, que revela así los problemas ya anteriormente tratados de fraccionamiento de la potestad tributaria del ICMS y de la tributación de las operaciones interestatales, una de las cuestiones fundamentales del problema federativo al que se enfrenta el Brasil.

El otro aspecto vino de la apertura de la economía brasileña, con la profundización en su inserción global. La apertura creó un escenario económico que provocó la escalada de la guerra económica, en la medida en que atrajo un flujo creciente de capitales internacionales en busca de oportunidades de negocio en el país.

La gradual consolidación del Mercosur, junto al cuadro de relativa estabilidad proporcionado por el Plano Real, ofreció buenas perspectivas para que las corporaciones multinacionales incluyesen al Brasil en sus planes de expansión. En general, se considera que la subasta de incentivos fiscales promovidos por los gobiernos estatales no ha pesado mucho en la decisión de las grandes empresas extranjeras de emprender nuevos proyectos en el Brasil. Por razones de mercado, se instalarían en el país igualmente, preferentemente en el área económica central. Ahora, lo que pretende esa subasta de incentivos es alterar esa situación. Se trata de que los incentivos financieros desvíen a las empresas de la lógica del mercado a la hora de escoger un lugar para establecerse. En consecuencia, la internacionalización también fomenta la «guerra fiscal» en la medida en que la disputa por atraer la inversión extranjera obliga a crecientes concesiones por parte de los estados.

En el origen del problema están las desigualdades regionales del país y la limitación de recursos internos para inversiones capaces de atenuar tales desigualdades. Teniendo en cuenta esto, puede ser oportuno para cada estado, considerado separadamente, entrar en ese juego, sobre todo si sus posibilidades de atraer inversiones sin otorgar incentivos es mínima. Se crean nuevos empleos, se diversifica la producción local, las industrias incentivadas atraen a sus proveedores, lo que a su vez expande el nivel de empleo y la renta de la región. Mientras, para el país como un todo, las consecuencias son negativas. Al lado de las tensiones políticas

de los estados, cabe ponderar los impactos sociales de las concesiones fiscales, promovidas por gobiernos estatales que no siempre están en condiciones de hacerlo y acaban sacrificando todavía más a sus ciudadanos.

A decir verdad, quien pierde es el ordenamiento jurídico, pues la concesión de beneficios fiscales la hacen rebelándose al CONFAZ, órgano creado por Ley Complementar que vincula la legalidad de los incentivos a su aceptación.

Los gobernadores desobedecen la ley, partiendo del presupuesto de que los estados son autónomos para legislar sobre el ICMS y pueden conceder incentivos a través de leyes estatales.

Los efectos sobre el escenario empresarial también son considerables. Las principales vencedoras de la guerra fiscal son las empresas multinacionales, a las cuales se destinan los mayores incentivos. Las grandes empresas nacionales logran salir adelante con las ventas internas, pero de forma relativa pierden si no reciben incentivos. En el caso de los pequeños empresarios, estos pierden competitividad frente a sus competidores de otros estados donde conceden incentivos.

En resumidas cuentas, se establece una situación de franca desigualdad: mientras se favorece a algunas empresas poderosas, las demás soportan la carga normal de impuestos, que tiende a ser considerada muy alta (a causa de su mala distribución), y todavía hay quejas por el trato de los gobiernos, que identifican morosidad con evasión fiscal.

En este sentido, no sorprende el avance de la economía sumergida, a la que corresponde un porcentaje importante de la actividad económica brasileña. Llama mucho la atención las contiendas judiciales provocadas por dichas prácticas, que tienen como protagonistas a los estados que recurren al Supremo Tribunal Federal. Estas prácticas muestran que mientras un estado se beneficia, se genera un daño económico a otros. En definitiva, queda patente que la guerra económica es extremadamente nociva.

Para conseguir que sea efectiva la ilegalidad o la nulidad de la concesión, el estado directa o indirectamente perjudicado tiene legitimidad activa para entrar con una acción directa de inconstitucionalidad contra la concesión de los beneficios en el Supremo Tribunal Federal. Tal incumplimiento hace del estado infractor pasible de intervención federal, lo que en la práctica viene a ser prácticamente imposible, pues, los perjuicios derivados de la inestabilidad institucional son mayores que los causados por la concesión ilegítima de los incentivos.

Una vez tratada la cuestión socio-jurídica, hay que abordar la cuestión económica de los tributos. Preliminarmente, se debe rechazar la idea de que los tributos son malos. El producto de su recaudación no es más que una transferencia monetaria del sector privado al sector público con la finalidad de satisfacer las necesidades públicas que generan bienestar social. Como tal, no se trata de un costo para la sociedad. El costo social de un impuesto proviene de las distorsiones que causa en la asignación de los recursos de la economía, y, en una escala normalmente mucho menor, de la necesidad de asignarse recursos para, por un lado, administrar los ingresos, y por otro, mantener la infraestructura que permita a los contribuyentes cumplir con su obligación.

En verdad, solo se justifica la concesión de incentivos fiscales si, socialmente, generan mejoras sociales en la entidad federada, en la medida en que los estímulos concedidos produzcan un beneficio que no sería posible sin ellos.

Ciertamente, es aceptable que, en un escenario de desarrollo, se incluyan entre los objetivos de la política industrial la descentralización de la producción y el desarrollo regional, y que se empleen recursos públicos para estas finalidades. Sin embargo, dichos objetivos son necesariamente nacionales y, por eso, deben ser perseguidos bajo la coordinación del Gobierno Central.

Así, cuando los estados intentan trazar esas políticas de forma unilateral —recurriendo a la guerra fiscal—, el resultado tiende a ser desastroso. Primero, porque los «vencedores» de la guerra fiscal son, en general, estados de mayor capacidad financiera, que, por añadidura, suelen ser los más desarrollados, presentan una mejor infraestructura y tienen los mayores mercados. Segundo, porque al renunciar a una parte de la recaudación, el estado está detrayendo recursos que o bien serían destinados a los servicios (educación, sanidad, infraestructuras, etc.) —que son insumo del proceso productivo—, o bien son necesarios para el equilibrio fiscal, sin el cual sobreviene la inestabilidad macroeconómica.

Como se ve, la guerra fiscal es una disputa de tipo horizontal (entre estados), o sea, las entidades federadas mantienen una competencia para ver quién ofrece más incentivos fiscales y así atraer industrias a sus parques locales, con el objetivo de dar un nuevo impulso a su economía.

El problema es que ese beneficio, cuando existe, se produce a corto plazo y luego solo los estados más desarrollados están en condiciones de renunciar a esos recursos. A propósito, veamos algunas áreas de discordia y los litigios, que demuestran la diversidad de sectores y protagonistas de la guerra fiscal en el Brasil.

Por todo lo expuesto, sucede que la guerra fiscal —del modo en que se desarrolla, desde un punto de vista federativo— es una competición predatoria que afecta a la Federación, pues no sigue los criterios establecidos por la Ley complementaria 24/1975 que prohíbe a los estados conceder incentivos sin la aprobación del CONFAZ, y conduce a los estados a aumentar todavía más las desigualdades socioeconómicas, de tal modo que las odiosas disparidades regionales continúan marcadas en la Federación Brasileña. Los estados más carentes continúan igual de pobres y endeudados y con una parte significativa del ICMS, que podría estar siendo utilizada para el desarrollo de las infraestructuras, comprometida por la ineficiente política de concesión de incentivos fiscales. Hay una nivelación de las políticas de incentivos, de forma que ya no se producen hechos diferenciales que atraigan inversores, pero si condiciones para invertir, por lo que los estados se vuelven rehenes de la iniciativa privada y acaban comprometiendo los recursos destinados a la consecución de objetivos comunes.

En fin, la guerra fiscal innegablemente ataca al pacto federativo en varios aspectos: pone en riesgo la solidaridad y el desarrollo nacional; aumenta las desigualdades entre las regiones, como también las disparidades sociales; y causa la marginación de estados, municipios y, en consecuencia, de sus ciudadanos.

Señalar antídotos contra los problemas que desvirtúan la Federación se revela

una tarea ardua. Mientras, es necesario incluir en la tan anunciada Reforma Constitucional Tributaria medidas que saltan a los ojos, tales como: la necesidad de vedar cualquier espacio al ejercicio de la competencia descentralizada relativa al ICMS, incluyendo también en este aspecto la prohibición de prerrogativas para conceder beneficios fiscales; solucionar el problema de la transferencia de la recaudación del ICMS de los estados consumidores a los productores, sin conculcar el «principio de destino»; y corregir las diferencias entre las alícuotas interestatales, que fomentan el desequilibrio entre las regiones.

Caso contrario, la conciliación de la autonomía federativa para legislar sobre el ICMS con la recaudación de este impuesto por el «principio mixto» ciertamente conducirá al Brasil a ser una federación solo de fachada, tendente a disputas catastróficas sobre la distribución de renta y la eficiencia económica.

Otra cuestión presente en los discurso de las autoridades federales, estatales y municipales —y que hace referencia a la propuesta de Reforma Tributaria, condición *sine qua non* para el desarrollo de la economía nacional— es la de que, en opinión de estos, dicha reforma alterará muy poco la realidad de los contribuyentes brasileños, ya que no afronta directamente algunos de los problemas cruciales del federalismo brasileño. El referido proyecto incluye algunas soluciones paliativas, cuando en realidad lo que el país necesita es una reforma amplia y sin condicionantes que solucione problemas como el fraccionamiento de la potestad tributaria del ICMS, la tributación de las operaciones interestatales y la guerra fiscal, transgresiones anteriormente comentadas.

A propósito de soluciones legislativas pensadas para acabar con el problema de la guerra fiscal (o al menos minimizarlo), en especial las surgidas para mitigar las consecuencias adversas de ofrecer beneficios fiscales ligados al ICMS, hace mucho que se han sugerido algunas.

En relación con este impuesto, en las operaciones interestatales —que tanto inciden en el aumento de las desigualdades sociales, en la medida en que se verifica una transferencia de los estados más pobres a los más ricos— la primera solución podría ser la eliminación del ICMS de las operaciones interestatales. Como regla general, se sabe que las industrias venden más fuera de sus estados que dentro. Partiendo de esa base, sin impuesto para las operaciones interestatales, el factor tributario tiene un peso menor en la elección del lugar donde instalar una nueva industria. Así, las desgravaciones dejan de ser un atractivo, pues su cuantía será escasa o incluso inexistente (si el crédito tributario no compensa lo pagado), al igual que la compensación de los *créditos presumidos*, por cuanto la mayoría de las empresas beneficiadas por este incentivo realiza operaciones interestatales, que dejarían de ser gravadas. Hay que resaltar que la Reforma sería el momento adecuado para introducir esta solución, debido a que la eliminación del ICMS sobre las operaciones interestatales no puede ser efectuada por ley complementaria u ordinaria en razón del impedimento constitucional consagrado en el Artículo 151, inciso III, por el que se prohíbe a la Unión conceder exención de tributos estatales. Mientras tanto, el Senado Federal, en calidad de órgano competente en la fijación de alícuotas interestatales, conforme a lo establecido por el Artículo 155, párrafo 2, inciso IV de la Constitución Federal de 1988, podría reducirlas a cero, lo que causaría el mismo efecto.

La segunda solución consiste en una alternativa de desgravación de las operaciones interestatales, en la que el impuesto sería cobrado en origen (como sucede con la vigente norma), pero los ingresos de las operaciones interestatales serían transferidos al estado destinatario. Es cierto que la ejecución de este mecanismo es sencilla para el contribuyente, pero puede volverse difícil realización para la administración tributaria, por cuanto sería necesaria una especie de «cámara de compensación», un órgano destinado a calcular el saldo de la balanza comercial de cada estado, con el objetivo de identificar las unidades con superávit para transferir recursos a los estados deficitarios. La competencia para realizar esta tarea podría incluso ser atribuida al CONFAZ.

La tercera solución, la más complicada, consiste en transferir a la Unión la competencia para legislar sobre el ICMS, incluyéndose en esta responsabilidad también la prerrogativa para legislar sobre la concesión de incentivos fiscales. En el curso de los debates sobre la Reforma Tributaria, esta es la solución que presenta más divergencias teóricas. Una corriente entiende que no existe la posibilidad de retirar a los estados y el Distrito Federal la competencia sobre el ICMS debido a que el principio es cláusula pétrea. Por su lado, otra corriente entiende que existe la posibilidad de retirar a los estados y el Distrito Federal la competencia sobre el ICMS siempre que haya consentimiento de los estados.

De ese modo, para que se llegue a conclusión sobre la posibilidad o no de centralizar las competencias relativas al ICMS es necesario hacer un análisis que observe la relación que existe entre el federalismo (cláusula pétrea) y la supresión de las competencias de los estados y el Distrito Federal.

La corriente de opinión que entiende que no es posible quitar a los estados las competencias para legislar sobre el ICMS, fundamenta su parecer en el Artículo 60, párrafo 4, inciso I de la Constitución Federal, que dicta que no pueden ser objeto de deliberación las propuestas de enmienda que tiendan a abolir la forma federativa de estado, infiriéndose de ese modo que la forma federativa es cláusula pétrea. De acuerdo con esta línea de pensamiento, mientras la Constitución mantenga su vigencia, jamás un legislador constituyente podrá alterar la competencia tributaria compartida para legislar sobre el ICMS y transferirla a la Unión.

Para la corriente de opinión que cree que es posible la retirada de la competencia siempre que haya consentimiento de las unidades federales, la fundamentación se basa en la doctrina de Gustavo Zagrebelsky, que se transcriben a continuación:

*Las sociedades pluralistas actuales — esto es, las que están marcadas por la presencia de una diversidad de grupos sociales con intereses, ideologías o proyectos diferentes, pero sin que ninguno tenga fuerza suficiente para hacerse exclusivo o dominante y, por tanto, establecer la base material de la soberanía estatal en el sentido del pasado—, esto es, las sociedades dotadas en su conjunto de un cierto grado de relativismo asignan a la constitución no la tarea de establecer directamente un proyecto de vida en común, sino la de crear las condiciones de posibilidad de la misma.*

Continúa Gustavo Zagrebelsky:

*En la actualidad, parece dominar la aspiración a algo que es conceptualmente imposible, aunque altamente deseable en la práctica: no la prevalencia de un único principio o valor, sino la convivencia de varios simultáneamente. El imperativo teórico de la no contradicción —válido para la «scientia juris»— no debería obstaculizar la actividad, propia de la jurisprudencia, de intentar realizar positivamente la «concordancia política» de las diversidades, e inclusive las contradicciones que, aunque así se presenten en teoría, ni por eso dejan de ser deseables en la práctica. «Positivamente» : no por tanto mediante la simple amputación de potencialidades constitucionales, sino principalmente mediante prudentes soluciones acumulativas, combinatorias y compensatorias que conduzcan los principios constitucionales a un desarrollo conjunto y no a un declino conjunto. Por eso, concluye que el pensamiento que debe ser adoptado, predominantemente en sede constitucional, ha de ser el pensamiento «posibilista».*

*De la revisión del concepto clásico de soberanía (interna y externa), que es el precio a pagar por la integración del pluralismo de una práctica de una única unidad posible —una unidad dúctil, como se afirmó— deriva también la exigencia de abandonar la soberanía de un único principio político dominante del que pueden extraerse deductivamente todas las ejecuciones concretas sobre la base del principio de la exclusión del diferente, según la lógica del «aut-aut», del «o fuera o dentro». La coherencia «simple» que se obtendría de este modo no podría ser ley fundamental intrínseca del derecho actual, que es, principalmente, la lógica del «et-et». De esta manera, es pertinente hablar de «modo de pensar posibilista» (Möglichkeitsdenken), como algo particularmente adecuado al derecho de nuestro tiempo. Esta actitud mental «posibilista» representa para el pensamiento lo que la «concordancia práctica» representa para la acción.*

Peter Häberle, el más significativo defensor de esa forma de pensar el derecho constitucional en los tiempos modernos, entiende que el «pensamiento jurídico posibilista» es expresión, consecuencia, presupuesto y límite para una interpretación constitucional abierta. Sin embargo, puede decirse que su orientación es «una teoría constitucional de la tolerancia».

A propósito, discurre Häberle:

*El pensamiento posibilista es el pensamiento abierto a la alternativa. Debe estar receptivo a terceras o cuartas posibilidades, como también a compromisos. Pensamiento posibilista es pensamiento indagatorio (Fragendes Denken). En la república existe «ethos» jurídico específico del pensamiento abierto a la alternativa, que contempla la realidad y la necesidad, sin dejarse dominar por ellas. El pensamiento posibilista o pensamiento pluralista de alternativas abre sus perspectivas a nuevas realidades, al hecho de que la realidad de hoy puede corregir la del ayer, especialmente la adaptación de una*

*visión normativa a las necesidades de la época, sin que se considere nuevo como lo mejor.*

El pensamiento posibilista tiene una doble relación con la realidad. Una de carácter negativo —el pensamiento posibilista indaga sobre otras posibilidades— sobre alternativas con relación a la realidad, sobre aquello que todavía no es real. Igualmente, el pensamiento posibilista depende de la realidad en otro sentido donde posible es solo aquello que puede ser real en el futuro. Es la perspectiva de la realidad (futura) que permite separar lo posible de lo imposible.

Hecho este breve resumen sobre la «teoría del pensamiento posibilista», tan bien mostrada en las reflexiones doctrinarias de los párrafos anteriores, se hace obligado compararlas a los argumentos de la corriente doctrinaria que defiende la imposibilidad de centralizar la potestad tributaria en materia de ICMS, para que se pueda alcanzar una conclusión acerca de la posibilidad o no de la centralización de la potestad tributaria.

En un primer momento incluso podría pensarse que la propuesta de centralización de la potestad tributaria en materia de ICMS causaría un determinado grado de descentralización político-jurídica con relación a la creación de normas jurídicas tributarias por parte de las unidades federativas, lo que es correcto. Mientras, es oportuno resaltar que esta posible reducción jamás viola el principio del federalismo al punto de abolir el sistema federativo, como alega la corriente que estima imposible la mencionada centralización. Primero, porque hay una descentralización vigente en materia de competencias del ICMS. Segundo, porque tomando como parámetro la «teoría del pensamiento posibilista» y poniendo en un lado de la balanza la uniformización del ICMS con sus implicaciones: facilidad para poner en marcha el impuesto, distribución de la riqueza del país, inhibición de la guerra entre las unidades federales o la ausencia de perjuicios causados por la compensación financiera; y, en el otro lado de la balanza, la posible quiebra del principio del federalismo (como cláusula pétreo), definitivamente no se puede afirmar que el redefinir la relación entre la Unión y los demás ámbitos de gobierno —en el sentido de centralizar la potestad tributaria en materia de ICMS, como propugna la Reforma Tributaria Constitucional presente— haga peligrar la forma federativa del Estado.

La potestad tributaria que afecta al ICMS se manifiesta de varias formas, que son presentadas a través de diversos vehículos normativos, e incluso hay una descentralización en la producción de estas normas. Es sabido por todos que la Constitución Federal de 1988, en su Artículo 155, inciso II, determina que cabe a las entidades federativas la competencia para instituir el ICMS, o sea, el legislador ordinario estatal o del Distrito tienen a su cargo la creación de normas que definan la incidencia, esto es, fijan el arquetipo lógico de la norma tributaria, compuesta por el presupuesto hipotético (hecho imponible) y su consecuencia jurídica, identificadas a través del aspecto material (operaciones gravadas), territorial (local de la operación), temporal (momento en que realiza la operación), personal (contribuyentes y responsables) y cuantitativo (base imponible y alícuota).

En efecto, siendo el ICMS un impuesto de carácter típicamente nacional, como ha sido de sobra demostrado, y, sobre todo, sabiendo que su perfil jurídico se encuentra de cierta forma uniformizado por la Constitución Federal, por la Ley Complementar pertinente (Ley Complementar 87/96) y por las resoluciones del

Senado Federal (en parte, en la fijación de alícuotas), se deduce fácilmente que la descentralización jurídica con relación a la competencia del legislador ordinario estatal y del Distrito para instituir normas relativas al ICMS es claramente reducida, lo que demuestra que la descentralización legislativa del ICMS no es tan amplia como podría imaginarse, lo que a su vez prueba que las hipotéticas alteraciones constitucionales encaminadas a centralizar las competencias tributarias en la Unión no producirían diferencias significativas en lo tocante al margen de maniobra que existe para el ejercicio de la potestad tributaria por parte de los estados y el Distrito Federal.

Sucede que a pesar del margen mínimo de maniobra en relación con la potestad tributaria sobre el ICMS, incluso así, los estados y el Distrito Federal al ejercerla comprometen, al ejercerla, el necesario proceso de armonización, por lo cual es necesaria una centralización de la potestad tributaria.

Como se ve, la centralización de la norma de incidencia tributaria del ICMS no compromete el grado de descentralización jurídica hasta el punto de abolir la Federación. Aunque se sabe también que la existencia de la Federación debe presuponer alternativas que garanticen la autonomía jurídico-financiera de las unidades federales y el ICMS, en ese aspecto, es de fundamental importancia en la medida en que es la principal fuente de ingresos para los estados y el Distrito Federal, por lo que la Reforma Tributaria debe garantizar a los estados y el Distrito Federal la obtención de recursos públicos provenientes del nuevo ICMS, manteniendo la capacidad tributaria activa para exigir el tributo de las entidades, es decir, para recaudar, inspeccionar y ejecutar la legislación tributaria propia del tributo, pero vedándoles el poder de legislar sobre el mismo.

En cuanto a la aplicación de la «teoría del pensamiento posibilista», queda clara su adecuación a los cambios pretendidos por la Propuesta de Reforma Tributaria, dado que, conforme a lo dicho en el párrafo anterior, la uniformidad del ICMS con su consecuente reorganización del pacto federativo nacional «pesa más en la balanza» que la posible quiebra del principio del federalismo.

En esta línea de pensamiento, el principio del federalismo no constituye un obstáculo para mejorar la gestión operativa del ICMS y la distribución de la renta del país, siendo suficiente para ello que las unidades federales sean compensadas por la alteración de sus competencias, con el fin de que no sean mermados sus ingresos.

En virtud de lo expuesto anteriormente, entiendo superadas las ideas de la corriente de pensamiento que cree que no es posible retirar la competencia para legislar sobre el ICMS por ser «cláusula pétrea» el principio del Federalismo. Conviene repetir, sin embargo, que el Principio del Federalismo exige la anuencia de los estados y el Distrito Federal. De este modo, en caso de que algún estado o el Distrito Federal no esté de acuerdo con la modificación de la competencia para legislar sobre el ICMS, podrá interponer una acción directa de inconstitucionalidad (ADI) contra el cambio en la norma.

Finalmente, todavía hay un último aspecto relativo a la propuesta que merece atención. Se trata de la prohibición a los estados y el Distrito Federal de conceder, de forma unilateral, beneficios fiscales vinculados al ICMS. La propuesta del gobierno establece que, en caso de incumplimiento, los estados sean sancionados con la suspensión de las transferencias de los fondos constitucionales, como el Fondo de

Participación de los Estados (FPE).

Esperemos que la referida sanción no vuelva la prohibición inocua, ya que en el escenario actual, la Constitución prohíbe la concesión unilateral de beneficios fiscales ligados al ICMS y ni por esas los estados (e/o el Distrito Federal) dejan de concederlos. En verdad, el Poder Judicial, a pesar de ser una protección no muy eficiente, continuará siendo el refugio de los perjudicados por la institución de beneficios fiscales nefastos e inconstitucionales.

Así, siendo posible esta reforma, incluso sin que sirva para solucionar todos los problemas del federalismo referidos en este trabajo, se tiene que una Reforma Tributaria pensada de la forma en que ha sido descrita aquí, especialmente en lo que se refiere a la uniformidad de la legislación referente a la centralización de la potestad tributaria sobre el ICMS, no cuestiona la Federación Brasileña. Al contrario, hace posible la supervivencia del Estado Federal, en la medida en que garantiza de verdad la autonomía de las entidades federales y, sobre todo, hace posible la retomada del sentido de la armonía, el equilibrio y la cooperación en el pactofederativo nacional.

Y aún más, coloca al Brasil en el camino de un constitucionalismo moderno en el que la Carta Magna debe ser vista como un proyecto posibilista, cuyos principios forman la base para un desarrollo conjunto, atento a las nuevas perspectivas y no como un proyecto cerrado, donde las presiones y las necesidades de la masa tienen que quedar a la espera de un quiebra del orden jurídico para ser atendidas.

En este contexto, hay que tomar en consideración la autonomía legislativa estatal y la preservación de la neutralidad económica como forma de apaciguar el fenómeno de la guerra fiscal.

### **6.3 Debates acerca de la factura electrónica, SPED y contro fiscal**

En 2008, los órganos que administran las recaudaciones tributarias se enfrentaron a varios desafíos, en lo tocante al supervisado de la inspección tributaria, debido a que los contribuyentes comenzaron a usar la factura electrónica y para ello fue necesario un proceso de adaptación a las transacciones comerciales por medio electrónico.

La factura electrónica es un modelo nacional, con validez jurídica garantizada por medio de la firma digital del remitente, lo cual reduce gastos de recibimiento, mecanografiado y almacenaje, permitiendo al mismo tiempo el seguimiento en tiempo real de las operaciones comerciales de las entidades recaudadoras.

El objetivo general de este estudio ha tenido como propósito investigar cómo el uso de la factura electrónica impactó en el trabajo de controlar e inspeccionar el ICMS.

Para alcanzar los objetivos del trabajo, se estudiaron primeramente las transformaciones relativas a la consulta e inspección del ICMS, principalmente en lo tocante al periodo inspeccionado accionado a partir de una inspección presencial, pasando por la demostración de la técnica del muestreo y también en lo referido a los procedimientos para cotejar los valores, montantes o saldos con base en la factura electrónica. Por último, se verificaron las alteraciones referidas a la consulta e

inspección relacionadas con la verificación del ordenamiento de la situación del registro del contribuyente, finalizando con las etapas de recogida de informaciones económico-fiscales generadas por la factura electrónica.

Después de analizar las informaciones obtenidas sobre las actividades de comprobación e inspección —en el contexto de la factura electrónica— se observó que el uso del medio electrónico vinculado a dichas actividades había producido diversos cambios en relación con el seguimiento y la inspección del ICMS. En lo que se refiere a la inspección de las operaciones comerciales que ocurren en la actualidad; la inspección presencial fue sustituida por la realizada a distancia; la utilización de la inspección al 100% fue sustituida por la técnica de muestreo; los procedimientos de comprobación manual pasaron a realizarse de forma electrónica; hay una mayor rapidez en la identificación anticipada de notas emitidas por contribuyentes de baja o inactivos; y se ha logrado más agilidad en los procedimientos de obtención de informaciones de índole fiscal.

La propuesta del presente trabajo fue presentar el sistema jurídico tributario en su nuevo contexto de informatización aplicada a las actividades de inspección tributaria, posible gracias a la implantación de la factura electrónica.

El documento electrónicamente generado y emitido establece una nueva relación entre los agentes del fisco y el contribuyente, integrando todas las actividades de la administración tributaria brasileña.

Es una herramienta que nace con el objetivo de facilitar y mejorar el combate al fraude fiscal puede revelarse como un canal para la transformación del panorama tributario brasileño y la gestión del IVA nacional. Así, se hace uso de las innovaciones tecnológicas adecuándose a su estructura legal y sus necesidades para controlar el desarrollo anhelado.

Se trata de una investigación teórica sobre la influencia del proyecto de la factura electrónica en la transformación del escenario de la inspección y la recaudación que se vincula al ICMS, específicamente en el Brasil. La investigación se completa con una comparación del ICMS con el IVA europeo.

La responsabilidad de la contabilidad fiscal digital y la factura electrónica, certificación y validación digital, es de la Secretaria de Hacienda del Brasil.

Con la finalidad de potenciar los procedimientos que modifican la relación con el contribuyente del ICMS, fue inaugurado el Sistema Nacional Integrado de Informaciones Económicas y Fiscales (SINIEF) y se determinó que las entidades federadas incorporasen a sus correspondientes legislaciones tributarias las normas relativas a la documentación y los estados contables.

La Constitución Federal de 1988, en virtud del principio federativo, establece que cada entidad federada tiene la potestad para instituir y administrar los respectivos tributos.

Por tanto, cada una de las unidades federadas, con el objeto de comprobar e inspeccionar las actividades de los contribuyente, puede establecer la obligación tributaria formal que entienda más interesante, lo que genera innúmeras rutinas de

trabajo y mucha burocracia, disparando el gasto necesario para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La Administración Tributaria exige una elevada inversión en herramientas para almacenar y facilitar las informaciones relativas a las operaciones efectuadas por sus contribuyentes, creando inúmeras obligaciones tributarias formales que no impiden la evasión fiscal.

Sucede que el hecho de compartir informaciones o la integración tiene el objetivo de potenciar la Administración Tributaria Brasileña, recortando gastos y reduciendo trabas burocráticas. Al mismo tiempo se facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias y el pago de impuestos y contribuciones, además de fortalecer el control y la inspección mediante el intercambio de informaciones entre las diversas administraciones tributarias.

Por tanto, con la Enmienda Constitucional 42/2003 se añadió el inciso XXII del Artículo 37 de la CF/88, que determina la actuación integrada de las administraciones tributarias de la Unión, el Distrito Federal y los municipios, incluyendo el uso compartido de censos, registros y otras informaciones fiscales.

El Gobierno está acometiendo diversos estudios y proyectos con el propósito de promover una modernización. Estos son los objetivos: promover una mayor integración administrativa; la normalización y el almacenamiento eficiente de datos; y reducción del costo en infraestructura.

Estos cambios permitirían: la realización de una inspección efectiva; más posibilidades de realizar acciones fiscales coordinadas e integradas; mayores posibilidades de intercambio de informaciones fiscales entre los diferentes ámbitos de gobierno; hacer cruces en grandes bases de datos, con estos normalizados; y la uniformidad de los procedimientos.

El SPED representa la inspección en tiempo real y continuo del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales por parte de los sujetos pasivos. Su fundamentación jurídica está en la Enmienda Constitucional 42/2003, que introdujo el inciso XII al Artículo 37 de la Constitución Federal (CF/88).

Con base en este Artículo, el SPED fue instituido por el Decreto 6.022/2007. Consiste en la modernización de los sistemas empleados para el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales, esto es, la transmisión telemática de las informaciones fiscales de los contribuyentes a las administraciones tributarias.

Entre sus objetivos, destacan la integración de los fiscos, mediante la compartición de informaciones contables y fiscales; la uniformización y racionalización de las obligaciones tributarias formales; y, por último, acelerar la detección de los fraudes, con la optimización del control de los procesos, la rapidez en el acceso a las informaciones y la inspección más efectiva de las operaciones por medio del cruce de datos y la auditoría electrónica.

Las modificaciones introducidas por la factura electrónica y la digitalización de la contabilidad fiscal de las empresas están en armonía con los proyectos de la Reforma Tributaria, emprendidos tanto en el ámbito del Congreso Nacional como en el del

Poder Ejecutivo Federal.

Administradores públicos y privados, contadores, consultores y abogados necesitan conocer los nuevos mecanismos y adaptarlos, en especial en los tres primeros casos, a su rutina profesional.

La Administración Pública trabaja con eficacia y rapidez en la implantación del sistema digital, amoldándose a la mentalidad del mundo del comercio brasileño, sobre todo el de las micro y pequeñas empresas. En este ambiente es frecuente la informalidad e incluso la evasión fiscal. Sus profesionales, por lo general, están poco informados sobre este asunto. Por todo ello, es necesario que la obligación de registrarse sea paulatina, se imponga por sectores económicos, se apoye en mecanismos pedagógicos y esté apegada a la realidad socioeconómica brasileña.

Al final, en realidad lo que ocurre es que hay informalidad, e incluso omisión de ingresos; principalmente en virtud de la desinformación de los profesionales sobre el asunto, forzando a los profesionales de los sectores de la administración pública y privada, contables, consultores y abogados a adaptar sus rutinas profesionales a los nuevos mecanismos con los que la administración pública trabaja en la implantación de ese nuevo sistema digital.

Todo esto debe ser así porque la intención del Estado, con vistas a un efectivo cumplimiento de las disposiciones constitucionales, conforme se ha visto, debe ser —simultáneamente— la de estimular la libre iniciativa, regulada por criterios y límites constitucionales, y distribuir la riqueza, con paso firme hacia la igualdad económica y la justicia social.

Así, no es posible implantar un sistema de forma draconiana, pues eso exige la participación continua de pequeños empresarios, sobre todo los de la periferia de las metrópolis o del interior del país, y para ellos representa un cambio brusco de mentalidad.

El resultado sería la acumulación de riqueza para las empresas mayores, provistas de orientación técnica, y el cierre de las menores. La acción pública debe ser, por lo tanto, pedagógica, que implique un cambio cultural y no sea entendida como una imposición enérgica.

Las empresas mayores necesitarán un asesoramiento técnico para incorporar las innovaciones, pues a ellas se les exigirá una adaptación más rápida y profunda. El aumento de los gastos en consultoría se verá más adelante como una estrategia eficiente de gestión, pues evitará eventuales multas de significativa cuantía.

Este es, por tanto, el momento para que los empresarios regularicen sus actividades por medio de la elaboración de planeamientos fiscales y, teniendo en cuenta las complejidades del nuevo sistema, el recurrir a profesionales y técnicos especializados se revelará mucho más necesario de lo que es hoy.

Cabrá a los estudios jurídicos, contables o de consultoría el advertir de ese panorama a sus clientes, momento de crisis y oportunidades.

Con la implantación del SPED, el fisco busca ampliar sus informaciones y, en consecuencia, tener un control mayor de la recaudación.

Mientras, para muchos empresarios el SPED traerá menos flexibilidad para los negocios, sobre todo para aquellos que recurren a la evasión fiscal, un método ilícito de maximizar resultados. El mayor control por parte del fisco —incluso antes de que ocurra el presupuesto del hecho imponible— dificulta mucho esta actitud.

También es evidente que en la implantación del nuevo sistema, la empresa tendrá unos gastos iniciales en el periodo de adaptación a la factura electrónica y los demás procesos relativos a la tributación.

Esos gastos se asocian a la contratación de profesionales de la tecnología de la información para adaptar sus sistemas al SPED, a la capacitación de sus empleados y, en algunos casos, a compras en el área informática.

Otro obstáculo es la resistencia a los cambios que está enraizada en muchos profesionales, quienes solo ven en estos un plus de trabajo, por no hablar de miedo a que esos eventuales cambios pongan en peligro sus puesto de trabajo.

La factura electrónica, en conjunto con la contabilidad fiscal electrónica, puede convertirse en una excelente herramienta si se integra en el sistema de informaciones de la empresa, pues proporciona datos que al ser relacionados con las demás informaciones sirven para la toma de decisiones en la gestión del negocio.

Asimismo, las empresas adheridas anticipadamente al sistema se benefician de algunas ventajas frente a sus competidores, ya que mostrarán mayor transparencia y confiabilidad ante sus socios, clientes, proveedores, instituciones financieras y el Gobierno.

La integración y cooperación entre las administraciones tributarias han sido temas muy discutidos en los países federativos, especialmente en aquellos que, como el Brasil, poseen un alto grado de descentralización fiscal.

En esos países, la autonomía tributaria ha generado un sinnúmero de rutinas de trabajo, burocracia, bajo grado de intercambio de informaciones e incompatibilidad con los datos económicos y fiscales de los contribuyentes.

Para los ciudadanos, el Estado se muestra ineficiente y lento. Para el Gobierno, el control resulta difícil porque no tiene una visión integrada de las acciones del contribuyente. Además los costos, públicos y privados, relativos a la infraestructura necesaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias son altos, creando un obstáculo para las inversiones y la creación de empleo.

En lo que se refiere a las administraciones tributarias, se genera la necesidad de acometer gastos cuantiosos para informatizar las operaciones, motivada por el alto volumen de obligaciones tributarias formales que surgen como respuesta a nuevas hipótesis de evasión fiscal.

En lo tocante a los contribuyentes, hay una necesidad de destinar recursos humanos y materiales para el registro y almacenamiento de datos, la contabilidad,

auditorías internas y el envío de informaciones a los distintos ámbitos de gobierno que, en el cumplimiento de sus atribuciones legales, las demandan, usualmente a través de declaraciones y otras obligaciones formales.

Por consiguiente, el costo inherente al gran volumen de documentos en papel que circulan y son almacenados, tanto por la administración como por los contribuyentes, es sustancialmente elevado.

De modo general, ese proyecto se justifica por la necesidad de inversión pública encaminada a reducir la burocracia en el comercio y las limitaciones administrativas a las que se tienen que enfrentar los empresarios del país, hecho que exige la modernización de las administraciones tributarias de los tres ámbitos de gobierno. El proyecto prevé todavía la inversión en tecnología, con el objeto de modernizar los sistemas de información y de ese modo ampliar la capacidad de atendimento de las entidades administrativas.

Por lo tanto, la integración y la compartición de informaciones tienen el objetivo de racionalizar y modernizar la administración tributaria brasileña, reduciendo costos y trabas burocráticas y facilitando de ese modo el cumplimiento de las obligaciones tributarias y el pago de impuestos y contribuciones, además de fortalecer el control y la inspección por medio del intercambio de informaciones entre las administraciones tributarias.

En cuanto a los beneficios de la factura electrónica, uno de ellos es la economía en el uso de papel, pues en ese caso el procedimiento es exclusivamente virtual y con firma digital, garantizando la confiabilidad del proceso y también su validez jurídica.

Su impresión es facultativa, tanto para el emisor como para el receptor. Para el transporte de mercaderías, en el que la factura electrónica debería ser presentada en los puestos de fiscalización, se ha agilizado el proceso, pues no se necesita que la factura acompañe a la mercadería, ya que es suficiente con el DANFE. Observamos que la factura tradicional (en papel) es un proceso más demorado, caro y sujeto a una mayor incidencia de errores.

Con la factura electrónica las empresas ganan en eficiencia y economía en las operaciones relativas a las obligaciones tributarias formales, ya que propicia la integración de los sistemas de control e inspección de la Unión, las unidades federales y los municipios por medio de la normalización y la compartición de las informaciones de índole fiscal.

En consecuencia, con la implantación de la factura electrónica será posible reducir significativamente el fraude fiscal y se logrará, de paso, crear un escenario donde la competencia será más justa para las empresas que estén al día en sus obligaciones fiscales.

La transición de la nota de papel a la nota electrónica exigió cambios en diversos procesos relativos a la generación del documento.

La diferencia principal está en el inicio del proceso, ya que la factura tradicional obliga a resolver el trámite burocrático de la autorización para imprimir el Documento fiscal, situación que se repite cada vez que se piden nuevos talones a las gráficas.

Con la factura electrónica, es suficiente con que la empresa se registre en el censo de la SEFAZ de origen y solicitar a la autoridad certificadora su certificado digital. Otro punto que merece ser destacado es que la emisión de la factura tradicional requiere más tiempo para ser impresa y además necesita espacio físico para archivarla.

En el caso de la versión electrónica, el documento tiene una existencia virtual y solo se imprime el DANFE si fuese necesario, o sea, se cambia el espacio físico por el virtual.

Otro hecho relevante en pro de la obligatoriedad progresiva de la factura electrónica es que dificulta el fraude fiscal, una situación que favorece el aumento de la recaudación y facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Esta parte del trabajo se ha centrado en los mecanismos de control fiscal que tienen como objeto garantizar la recaudación del ICMS, incluso para compensar — en el caso de los estados productores— la posibilidad de pérdida de ingresos provenientes del ICMS, en la hipótesis de cambio del sistema de recaudación basado en el principio de destino para las operaciones interestatales.

De la misma forma, se espera que el cambio de este sistema de tributación en conjunción con los mecanismos electrónicos de control fiscal, utilizados de forma extensiva, reduzcan la evasión fiscal y aumente la recaudación, incluso con la reducción progresiva de la carga tributaria, hecho este que originaría una transferencia de renta del sector público al privado.

Es necesario que esa cultura cambie, haciendo que todos cumplan sus obligaciones con el fisco, pero para eso es necesario extender el control y la inspección, empleando los métodos más avanzados, y al mismo tiempo reducir la carga tributaria con el propósito de aumentar la recaudación.

Esa altísima evasión fiscal ciertamente resulta de la confluencia de dos factores perversos; el primero, la falta de vigilancia adecuada de las respectivas administraciones tributarias que conforman el sistema existente; y el segundo, el elevado peso de la carga tributaria, que no dejó de aumentar en los últimos años. De esta forma, para muchos contribuyentes el riesgo de incumplimiento de las obligaciones tributarias, especialmente las referidas a las operaciones interestatales (con diferentes alícuotas), se ve perfectamente compensado por el ICMS defraudado.

Después de la implantación de mecanismos más eficaces de vigilancia fiscal, existe la percepción de que hay un riesgo mayor para el contribuyente que no cumple con sus obligaciones. La combinación de este hecho con una reducción paulatina de la carga tributaria, podría acabar reduciendo el elevado fraude fiscal, pues el valor potencial de lo defraudado no compensaría el riesgo de sanción.

Se identificaron distorsiones en el campo económico y político de la tributación de las operaciones interestatales del ICMS, de acuerdo con el actual principio de origen mixto que justificarían el cambio por el principio del destino.

La condición fundamental y necesaria, sin la cual no es recomendable la adopción del principio de destino según el modelo del IVA europeo, es la completa

implementación de los mecanismos electrónicos de control fiscal de forma automática y extensiva —como la factura electrónica, la sincronización de censos y la contabilidad fiscal digital—, de modo que se pueda efectuar el control de las operaciones con cruce de datos en todos los niveles, de forma integral y en tiempo real, a fin de identificar enseguida fraudes fiscales.

Por otro lado, caso sea adoptado el IVA armonizado —con aplicación del principio de destino— debe ponerse cuidado en no atender contra el federalismo fiscal brasileño, de forma que la autonomía de los estados se mantenga incólume.

Así, los antiguos prejuicios asociados a la adopción del principio de destino —pérdida de ingresos de los estados productores y aumento del fraude fiscal causado por el elevado número de establecimientos que deben ser controlados con la tributación al consumo— podrán ser superados con la adopción de mecanismos extensivos de control electrónico.

Ante la posibilidad de la pérdida de recaudación de los estados productores, consecuencia de la adopción del principio de destino, es importante tomar la precaución de fijar un periodo de transición para que, caso ocurra dicha pérdida, los estados perdedores no sufran un impacto brusco que ponga en peligro sus finanzas.

Todos los mecanismos de control fiscal en uso o en fase de implantación pueden ayudar en el combate al fraude fiscal, provocando un efecto disuasorio en los potenciales defraudadores. Además, pueden tener un efecto positivo en la recaudación tributaria, siempre y cuando haya una reducción de la carga tributaria, haciendo incluso que cambie el escenario actual.

De esta forma, el proyecto del SPED —que comprende los subproyectos de la factura electrónica, la sincronización del registro, la contabilidad fiscal electrónica y la contabilidad electrónica— está cambiando el paradigma de la cultura organizacional de las administraciones tributarias brasileñas, que se encuentran en la transición del papel al medio electrónico y trabajan en colaboración buscando soluciones integradas de combate al fraude fiscal, fortaleciendo de este modo los lazos federativos.

Cuando los proyectos de contabilidad fiscal digital estén en pleno funcionamiento se habrá producido una enorme simplificación de las obligaciones tributarias formales de los contribuyentes, con el consiguiente recorte de gastos y economía de tiempo. Para los fiscos, significará la normalización y mejora de la calidad de las informaciones (incluso en relación con el control de las operaciones interestatales), además de la reducción de gastos administrativos.

La gran revolución tecnológica de las administraciones tributarias brasileñas (Unión, estados, DF y municipios) sucede con la factura electrónica, que llega para transformar radicalmente antiguos esquemas, y el cambio en la acción fiscal, que ahora es preventiva, en tiempo real e informatizada.

La factura electrónica permite el control de las operaciones (internas e interestatales) antes incluso de que ocurran y transforma radicalmente las relaciones entre los fiscos, entre estos y los contribuyentes y de las empresas entre sí.

Con relación a las operaciones interestatales del ICMS, la factura electrónica

facilitará bastante el control del flujo de mercaderías, reducirá el tiempo en la inspección del transporte y dificultará la simulación de operaciones interestatales, todo en tiempo real.

Para el perfecto control de ese flujo de operaciones es imprescindible que la mayoría de los contribuyentes emitan facturas electrónicas e instalen la aplicación que permite la confirmación del recibimiento por parte del destinatario y de la confirmación de la operación por el fisco de destino.

Los beneficios de la factura electrónica para los contribuyentes y los fiscos son los mismos citados anteriormente.

Con el uso mayoritario de la factura electrónica, en sintonía con otros mecanismos de control fiscal ya referidos, y el cruce de datos en tiempo real, se considera que el control de las operaciones internas e interestatales del ICMS (como también de las demás esferas del gobierno con sus respectivos impuestos) será mucho más eficaz, lo que se reflejará positivamente en la recaudación tributaria.

Se establecieron analogías entre los mecanismos de control de la UE (Unión Europea) y los del ICMS del Brasil y se encontró que las similitudes alcanzaban incluso a las formas de fraude. Como se ha visto, las analogías pueden convertirse en una fuente de experiencias, con vistas a perfeccionar los procesos análogos, sin comprometer las respectivas peculiaridades e identidades culturales.

Para concluir con el tema de la importancia de los estudios de esta naturaleza, se puede decir que se han desmontado antiguos esquemas y que los mecanismos de control fiscal abordados crean un realidad diferente y prometedora, sea en relación con los posibles efectos que pueda causar una hipotética adopción del principio de destino en las operaciones interestatales del ICMS, sea en su relación a la modernización de la administración tributaria como un todo.

Se sugiere cuantificar los beneficios que esos mecanismos de control propiciarán, no solamente con relación a la esperada disminución del fraude fiscal y el consiguiente aumento de la recaudación fiscal, sino también en relación con los beneficios para el Sistema Tributario como un todo, incluyendo las ventajas para el sector privado.

En la actualidad, la exención del ICMS se concede por medio de un decreto legislativo que ratifica un convenio celebrado por los estados en el CONFAZ, lo que facilita la inmensa demanda de exenciones y configura la llamada guerra fiscal.

La PEC 233/08 tiene como objetivo principal el fin de la Guerra Fiscal entre los estados y, aliado a la reforma de la competencia normativa y recaudatoria, la alteración del proceso de concesión de exenciones se presenta como otra cuestión importante y muy discutida. Esto está propuesto en el Artículo 155-A, párrafos 4 y 7 de la nueva disposición.

Todavía hay que decir que los incentivos y beneficios concedidos hasta el 5 de julio de 2008, sin observancia de la LC 24/75, serán reconocidos desde la fecha de su concesión hasta el momento de la promulgación de la Reforma Tributaria, siendo vedada la concesión o prorrogación de la exención, reducción de la base imponible,

crédito presumido o cualquier otro incentivo o beneficio fiscal o financiero relativo al impuesto, incluso a los nuevos contribuyentes, de los incentivos y beneficios mantenidos.

Asimismo, se dispensará de la exigencia de los débitos relativos a los incentivos y beneficios fiscales o financieros que hayan sido revocados judicialmente por ser considerados inconstitucionales. Además, se mantiene la posibilidad de mantener los incentivos y beneficios que hayan sido concedidos entre el 5 de julio de 2008 y la fecha de la promulgación de la Reforma Tributaria, que estén directamente vinculados a actividades industriales, agropecuarias, culturales, sociales y deportivas, y al programa de vivienda protegida, mediante el sometimiento de la entidad federada a la deliberación del Consejo Nacional de Política Tributaria.

Un cambio significativo se da en la forma de conceder la exención, que se aplicará al producto y no, como ahora, al contribuyente, con lo cual se beneficiará al consumidor final, es decir, a la sociedad.

Las alteraciones propuestas para la plena implantación del Impuesto al Valor Agregado —IVA-f— generarían una situación que obligaría a modificar diversos aspectos del ICMS.

En cierto modo, resuelve problemas tan graves como el de la guerra fiscal y mejora la recaudación de los estados consumidores, pero, por otro lado, crea dificultades para los estados, ya que los presupuestos fácticos fijados para el ICMS disminuirán como consecuencia del IVA-F, que los verá aumentados.

Mientras, a punto de tener que salvar la economía a causa de la incipiente crisis financiera que amenaza con poner cerco a las economías mundiales, el Brasil como país emergente y en pleno desarrollo tiene que reformular la intermitente reforma tributaria y sacarla adelante para muscular la economía, ganar la confianza de los inversores y mejorar el reparto de la recaudación, favoreciendo el desarrollo continuo y ecuaníme de los estados.

Se observa que el procedimiento para la recogida de informaciones económicas y fiscales interestatales resulta más rápido.

Desde la llegada de la factura electrónica es innecesario realizar la verificación fiscal de las operaciones comerciales interestatales o incluso que los auditores fiscales se desplacen para realizar comprobaciones o recabar datos fiscales.

Con la implantación de la factura digital la inspección se pueden hallar indicios de omisión de entradas y salidas antes incluso de iniciar la acción fiscal, pudiendo incluso cotejar estos datos con los declarados por el contribuyente.

Luego, la obtención de informaciones relativas a ventas, adquisiciones y existencias será instantánea.

La factura electrónica proporciona una mejora en la calidad de la información debido a la eliminación de errores mecanográficos, además de aumentar la rapidez en el manejo de datos durante la inspección.

Por tanto, una amplia reforma tributaria del ICMS brasileño, que tenga como meta inicial el fin de la guerra fiscal a través de un IVA armonizado que adopte el principio de destino, conforme a lo expuesto en el presente estudio, se ha vuelto indispensable para la autonomía financiera de los estados.

Y una de las propuestas para dirimir esa guerra fiscal está fundamentada en la factura electrónica, habida cuenta de que ya se puede definir y liquidar automáticamente los porcentajes del ICMS, establecidos de acuerdo al principio de origen y el de destino del producto.

## CONCLUSIÓN

La presente tesis de doctorado se titula *Liquidación tributaria por medio de la Factura electrónica (NF-e) en el ámbito del ICMS: mejora en la sistematización de la estructura fiscal brasileña frente al modelo europeo centralizado de la tributación sobre el consumo*.

La investigación comenzó con un análisis sobre los fundamentos de la tributación, con el objetivo de contextualizar el tema en cuestión. Dicha investigación se centró en la Administración Tributaria y sus principios en consonancia con el orden constitucional de 1988.

Este trabajo tuvo como objetivo estudiar el Sistema Fiscal Automatizado, específicamente en lo referido a la factura electrónica, que normaliza las informaciones comunicadas por los contribuyentes, ayuda a combatir el fraude fiscal en el contexto del ICMS y facilita la transición hacia un nuevo modelo de tributación. De forma secundaria, se intentó mostrar la relevancia de un documento digital en la operación normalizada de venta y transporte de mercaderías; describir el proceso de informatización del sistema tributario y la influencia de la adopción del principio de destino en las operaciones interestatales del ICMS.

Esta investigación nació de la necesidad de comprender cómo se dio el proceso de integración del sistema tributario nacional en el control fiscal a través del sistema de inspección electrónica que trajo la factura electrónica.

A lo largo del primer capítulo, se presentaron los Fundamentos de la Tributación en consonancia con la Administración Tributaria, Principios, Sistema Constitucional Tributario y Clasificación de Tributos. En un primer momento, se define etimológica y jurídicamente el concepto de tributo. Seguidamente, se aborda la idea del Proceso Administrativo fiscal y Ciudadano Contribuyente, de donde deriva la noción de inspección tributaria. Es entonces cuando se constata la importancia de pagar el tributo correctamente. A continuación se cuestiona la forma de recaudación de los tributos indirectos, criticando su regresividad, y observando las ventajas de un sistema progresivo que permita la redistribución de la renta y la riqueza. Finalmente, la discusión se desplaza al campo de los principios.

Todavía en el primer capítulo, se debatió la Constitución Federal de 1988 con el ordenamiento tributario, se constata que la Carta Magna es la piedra angular del sistema y funciona como orientadora del ordenamiento jurídico tributario. Se profundiza en la discusión sobre el Sistema Constitucional Tributario, advirtiéndose que la teoría general de los sistemas es que todos los sistemas se expanden y se

contraen infinitamente. Luego, todos los sistemas están compuestos de subsistemas e, igualmente, generan sistemas mayores. Seguidamente, la controversia gira en torno a una serie de principios de orden constitucional. Y, finalmente, se presentó la clasificación de los tributos: vinculados y no vinculados. Los primeros son aquellos en que el propósito de su exigencia es la existencia de alguna determinada actividad del Estado, mientras que los segundos son cobrados por el Estado sin que haya una contraprestación de servicios u obras en beneficio del contribuyente.

En el segundo capítulo, la discusión se centra en el ICMS, explicándose su construcción histórica, la cuestión de no ser acumulativo, del hecho jurídico tributario y de los documentos digitales. Se Constató que el referido impuesto surgió en la I Guerra Mundial, como una evolución del «Impuesto sobre Ventas y Consignaciones» de 1922. En 1936 se convirtió en el «Impuesto sobre Ventas y Consignaciones», conocido como IVC. En 1965, el tributo fue reformulado, haciéndose no acumulativo y pasando a llamarse «Impuesto sobre Circulación de Mercaderías», conocido por la sigla ICM, y supuso una transferencia de renta entre los Estados productores y los consumidores. Con el advenimiento de la Constitución Federal de 1988 se modificó profundamente el ICM, que se convirtió en el ICMS, cuya característica fundamental era la incorporación de los servicios de transporte y comunicación, como también la incidencia sobre la energía eléctrica, los combustibles, lubricantes y minerales, los cuales tributaban hasta ese momento en el ámbito de la Unión. El tributo objeto de la investigación encabeza de forma continuada en estos momentos la recaudación tributaria en el Brasil. Luego se estudió más pormenorizadamente el principio que impide que el IMCS se acumulativo. Dicho principio tiene como propósito ser un instrumento de reordenación política y económica. Todavía en referencia a este principio, quedó patente la posibilidad de interferencia de la Unión en la uniformización de las legislaciones tributarias estatales justificada por la creciente guerra fiscal, la cual perjudica a la política de desarrollo del país.

Todavía en el segundo capítulo, se concluye que la mayoría de las reformas, encaminadas a buscar una salida para los problemas más graves del sistematributario nacional, siempre son rechazadas por las clases dominantes. Se constató la necesidad de fortalecer el pacto federativo y el desarrollo regional. Finalmente, se discutieron los aspectos jurídicos asociados a la implementación de la documentación fiscal digital, como la factura electrónica, la contabilidad digital y la contabilidad fiscal digital. Esos medios digitales tienen como principal finalidad disminuir el fraude fiscal; y, secundariamente, promover una mayor integración administrativa, normalización y mejoría de la calidad de las informaciones; racionalización de los costos de la carga de trabajo operacional en el atendimento; mayor eficacia en la inspección; aumento de la posibilidad de realización de acciones fiscales coordinadas e integradas; permisividad de intercambio de informaciones fiscales entre las diversas esferas de gobierno; y cruce de informaciones a grande escala con datos normalizados y uniformización de procedimientos. Finalmente, se retoma la discusión acerca de la guerra fiscal, concluyéndose que esta supone un conflicto en el Brasil, donde el Estado miembro que gana impone una pérdida a los demás, de modo que fragiliza la relación de cooperación entre las unidades de gobierno, en las que quien más pierde es la nación.

El tercer capítulo, titulado *Introducción a la inspección electrónica en la recaudación del ICMS*, aborda la inspección electrónica y los reflejos del control fiscal

en el ámbito del ICMS. Se verifica la importancia de la inspección electrónica en el ámbito nacional por medio del Sistema Público de Contabilidad Digital (SPED). Se constató que las recientes alteraciones legislativas con las que se intentaba uniformar las alícuotas conllevaron una fragmentación del federalismo y concentraron demasiado en el poder en la Unión. El actual sistema de alícuotas debilita las relaciones entre estados productores y consumidores, creando un desequilibrio recaudatorio. Tal desequilibrio puede ser corregido con el sistema «diferencial de alícuotas», el cual permitirá que los ingresos queden concentrados en los Estados consumidores, propiciando el desarrollo y una mejor distribución de la renta y la riqueza del país.

En el cuarto capítulo se analiza la legitimación del uso de la factura electrónica. Se comprobó que esa herramienta tiene un impacto en las actividades de vigilancia e inspección del ICMS. Se abordó la validez jurídica del documento electrónico como medio de prueba en el proceso administrativo fiscal. La finalidad de la sustitución de la factura de papel por la electrónica era permitir el control y la fiscalización de las informaciones en tiempo real. Posteriormente, fueron comparados el IVA de la UE y el ICMS brasileño. Se constató que el IVA solo tributa en destino, mientras que el ICMS lo hace en origen y destino. El hecho de que el IVA tribute solo en destino permite un mayor control fiscal por medio del cruce de los datos de los clientes. Por otro lado, el ICMS ha sido objeto de numerosas discusiones que tienen como fondo una reforma tributaria que reformule la naturaleza del impuesto y lo adecue al nuevo orden económico mundial. Finalmente, se observa el panorama internacional en relación con la factura electrónica, con énfasis en España y Chile. Se concluye que de verdad sí fue importante la implantación del sistema fiscal digital, una vez que este permitió una mayor transparencia y dificultó la práctica de actos ilícitos en las operaciones de las empresas y del propio gobierno.

En el quinto capítulo se analiza de la funcionalidad de los principios de origen y destino. Se averiguó que la tributación a través del principio de origen retira del local de consumo el monto que sería inherente al consumo. En ese momento se utilizó como ejemplo una vez más el IVA europeo. Se vio que el Brasil adopta el principio de origen mixto, que evita la «deslocalización» de ingresos fiscales. Este último principio implica que parte de la recaudación proveniente de las ventas interestatales se comparte entre los estados de origen y destino, por medio del mecanismo de reparto de alícuotas. Mencionado principio todavía se ve como un incentivo de la guerra fiscal entre los Estados-miembros. Hay que resaltar, además, que los países tienen total libertad para escoger un principio, siempre y cuando estén en consonancia con su ordenamiento jurídico. De esa intensa discusión, puede destacarse que una de las contribuciones de esta investigación es que el principio más conveniente para el Brasil es el de destino. Se detectó que el actual modelo de ICMS está desfasado y ha creado grandes trastornos al Brasil, como la distorsiones económicas, las evasión fiscal, la guerra fiscal y la redistribución involuntaria de los ingresos fiscales entre los entes federados en beneficio de los Estados productores. En un segundo momento, se observó la inmediata necesidad de una reforma tributaria que haga posible el desarrollo equilibrado de todas las regiones del país.

Y en el sexto y último capítulo nos alejamos de la técnica y pasamos a estimular al discusión académica a través de debates que abarcaran toda la investigación. Los puntos discutidos fueron el ICMS, Gobierno Electrónico, Reforma Tributaria,

Desequilíbrio Fiscal, Concentración de la Renta, Guerra Fiscal, Control Fiscal, Factura electrónica. Esas discusiones, a pesar de que se distancian de la doctrina, influyen en la realidad social, permitiendo que se capte el cotidiano fiscal brasileño, con todos sus problemas y los desafíos a los que hay que enfrentarse, Fue el momento de aterrizar en el día a día, en la vida fiscal del país.

La presente investigación se apoyó en los textos de autores como Aliomar Baleeiro, Geraldo Ataliba, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra Martins, José Afonso da Silva, José Cretella Júnior, Miguel Reale, Paulo Bonavides, Roque Antônio Carraza, entre otros.

Creemos que alcanzamos nuestro objetivo en esta pesquisa al responder si no a todas, sí al menos a las preguntas relativas al control fiscal que propicia el Sistema Automatizado Fiscal y por los debates que se centraron en el IVA y el ICMS.

Como ya se ha dicho, en esta investigación académica, se hicieron una serie de cuestionamientos novedosos sobre el tema, mostrando nuevas interpretaciones que contribuyen al desarrollo de la ciencia, la universidad y la sociedad.

La investigación está bien cimentada en los aspectos doctrinario y jurídico, por más respetable que sea la ciencia tenemos que dar prioridad a los problemas reales, y eso causa un conflicto en nuestra frágil realidad económica y social. La reestructuración del armazón tributario brasileño es inevitable a pesar de los obstáculos por las clases dominantes. La sufrida clase humilde brasileña es la que paga más a las arcas tributarias, por cuanto es víctima de la regresividad de nuestro sistema regresivo. Intentar crear la imagen de que todo está bien y dentro de la normalidad es subestimar al ciudadano brasileño. Es necesario un nuevo pacto social entre el ciudadano, la sociedad y las instituciones que equilibre los medios de producción, el capital y la riqueza. Es nuestro legado, en tanto que pensadores, creer y contribuir no para acabar completamente con las disparidades sociales, pero sí al menos para disminuirlas.

## REFERENCIAS

ABREU, Jorge Ritter de. *A Tributação do Valor Adicionado no Mercosul, em Países Federados e na União Européia: mecanismos e ajustes de fronteira*. Brasília: IX Prêmio Tesouro Nacional, 2004.

AFFONSO, Rui de Brito Alvares. *O Federalismo e as Teorias Hegemônicas da Economia do Setor Público na Segunda Metade do Século XX: um balanço crítico*. Tese de Doutorado. Campinas: UNICAMP/ Instituto de Economia, 2003.

AFONSO, José Roberto R; FERNANDES, Andréa G. *e-Governo no Brasil: experiências e perspectivas*.

\_\_\_\_\_; REZENDE, Fernando e VARSANO, Ricardo. *Reforma Tributária no Plano Constitucional: Uma Proposta Para o Debate*. Brasília: IPEA, Textos para Discussão, nº 606, novembro de 1998.

AGUIRRE, Basília M. Baptista; MORAES, Marcos Ribeiro. *Questão Federativa no Brasil: um "Estado das Artes" da teoria*. San Pablo: Revista de Economia Política,

vol.17, nº 1, 1997.

ALEXANDRE, Mário Alberto. *A Harmonização Fiscal dos Impostos Indiretos*. Curso de Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal. Brasília: ESAF, 1998 (mimeo).

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 3. ed. San Pablo: Método, 2009.

ALVES, Maria Abadia da Silva. *Guerra Fiscal e Finanças Federativas no Brasil: o caso do setor automotivo*. Dissertação de Mestrado. Campinas: Universidade Estadual de Campinas/ Instituto de Economia, 2001.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. *Visão global da fiscalidade no Mercosul: tributação do consumo e da renda*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *O direito tributário no MERCOSUL*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

\_\_\_\_\_. *Imposto Sobre o Valor Agregado – IVA: Brasil -Mercosul - União Européia*. San Pablo: Academia Brasileira de Direito Tributário/Rumo, 1995.

AMARO, Luciano da Silva. X Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Mesa de Debates E. In *Revista de Direito Tributário*, nº 69, San Pablo: Malheiros, 1996.

ARAUJO, Erica A. *A Tributação do Consumo Pela Sistemática do Valor Adicionado em Contextos Federativos: problemas e possíveis alternativas para lidar com a questão*. Dissertação de Mestrado. Campinas: UNICAMP/ Instituto de Economia, 1999.

\_\_\_\_\_. *Tributação do Consumo em Federações: soluções alternativas – o IVA Dual*. Rio de Janeiro: BNDES, Secretaria Para Assuntos Fiscais, Boletim Informe-SF nº 9, março de 2000.

ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*. 10 ed. San Pablo: Saraiva, 2006.

ARZUA, Heron; BARATTO, Gedalva. *O ICMS na Reforma Tributária - as operações interestaduais*. *Revista de Direito Tributário*, nº 87. San Pablo: Malheiros, abril de 2003.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed., San Pablo: Malheiros, 1993.

AZAMBUJA, Darcy. *Teoria Geral do Estado*. Rio de Janeiro: Globo, 1984.

AZEVEDO e M. S. SAES (orgs.): *Competitividade: mercado, estado e organizações*. San Pablo: Singular, 1997.

AZEVEDO, Paulo Furquim de. *A Nova Economia Institucional*. In: E. FARINA, P.F. BALASSA, Bela. *Teoria da Integração Econômica*. 3ª edição. Lisboa: LCE, 1961.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro: Forense, 2010. 11ª ed., p. 366-434; 478-489;

Baratto, G., Lobato, J. R. S., Silberschneider, E., Oliveira W. e Baptista, N. S.(2006). Harmonização Tributária. *Cadernos Fórum Fiscal* 3. Disponível em:

[http://www.esat.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/Forum\\_Fiscal\\_dos\\_Estados/FFEB\\_Caderno\\_n\\_3.pdf](http://www.esat.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/Forum_Fiscal_dos_Estados/FFEB_Caderno_n_3.pdf). Acesso em: 13 Ago. 2010.

BARATTO, Gedalva. *'Guerra Fiscal' Entre os Estados para Atração de Investimentos Produtivos*. Trabalho do Curso Intensivo de Pós-Graduação em Administração Pública. Curitiba: Fundação Getúlio Vargas, 1997.

\_\_\_\_\_; CÓRDOVA, Homero de Arruda. *Avaliação Preliminar dos Subsídios do Governo Federal Para a Reforma Tributária*. Curitiba: Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, CAEC, Nota Técnica nº 1/98, dezembro de 1998.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Manual de direito tributário. San Pablo: Método, 2006.

BARRETO, Aires Fernandino. *ICMS – Transferência Entre Estabelecimentos do Mesmo Contribuinte*. San Pablo: Cadernos de Direito Tributário nº 68, 1995.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Volume 7. San Pablo: Saraiva, 1990.

BINS, Luiz Antônio. *A Tributação de Consumo no Brasil*. Monografia do Curso de Especialização em Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal. Brasília: ESAF, 1999.

Bird, R. M. (1999). Rethinking subnational taxes: a new look at tax assignment, *International Monetary Fund Working Paper* .

Bird, R. M. e Gendron, P. P. (2001). VATS in federal states: International experience and emerging possibilities, *International Studies Program Working Paper Series*, Georgia State University.

BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 7 ed. San Pablo: Malheiros, 1998

BORDIN, Luís Carlos Vitali & LAGEMANN, Eugênio. *Tributação no Mercosul*. Unafisco Sindical, Tributação em Revista. Brasília: ano 5, nº 20, 1997.

\_\_\_\_\_. *A Reforma Tributária, O ICMS e o Pacto Federativo*. Governo do Estado do Rio Grande do Sul, Secretaria da Fazenda, Caderno de Estudos Econômico-Fiscal. Porto Alegre, nº IV, sem data.

BORGES, José Souto Maior. Lançamento tributário. 2. ed. San Pablo: Malheiros, 1999.

BRASIL. *II Plano Nacional de Desenvolvimento – 1975-79*. Brasília: setembro de 1974.

\_\_\_\_\_. *Projeto de Emenda Constitucional*. Brasília: Ministério da Fazenda,

novembro de 1999.

\_\_\_\_\_. *Reforma Tributária – Nova proposta do Ministério da Fazenda*. Brasília: Ministério da Fazenda, 01 de dezembro de 1998. Disponível em:

<<http://www.fazenda.gov.br/portugues/reforma/emenda.html>>. Acesso em 7 de abril de 2014.

\_\_\_\_\_. *Reforma Tributária ou Reforma Fiscal?*. Apresentação na Comissão Especial – Proposta de Emenda à Constituição nº 175-A, 1995. Brasília: Ministério da Fazenda.

\_\_\_\_\_. *Constituição Federal De 1988*. Senado Federal, Secretaria Geral da Mesa in Normas Jurídicas em Texto Integral. Brasília: 1988.

BROSSARD, Paulo. *ICM – Desigualdade Antinacional*. Brasília: Senado Federal, 1980.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Proposta de Emenda à Constituição nº 175 de 1995*. Substitutivos do Relator, Deputado Mussa Demes. Brasília: abril de 1999, outubro de 1999 e março de 2000.

\_\_\_\_\_. *Proposta de Emenda à Constituição nº 175 de 1995*. Emenda Substitutiva Global do Deputado Antonio Kandir e outros. Brasília: abril de 1999.

CANO, Hugo González. *A Harmonização Tributária nos Processos de Integração Econômica*. Brasília: ESAF, Coleção Gerson Augusto da Silva, n.º 18, 1986.

\_\_\_\_\_. *A Situação Atual da Tributação nos Países Membros do Mercosul*. In: REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto (Org.). *Federalismo e Integração Econômica Regional – Desafios Para o Mercosul*. Rio de Janeiro: Konrad Adenaur Stiftung, 2004.

CANTO, Gilberto de Ulhôa; COUTINHO, Fábio de Sousa. Princípio da legalidade: Cadernos de Pesquisas Tributárias, San Pablo: CEU/Resenha Tributária, 1991, p. 289;

\_\_\_\_\_; COUTINHO, Fábio de Sousa. Princípio da legalidade: Cadernos de Pesquisas Tributárias, San Pablo: CEU/Resenha Tributária, 1991, p. 289;

CAPPELLETTI, Mauro Apud DANTAS, Ivo. Direito Comparado como Ciência. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília, a.34 n. 134,; abril/jun 2007, p. 234.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 6ª ed., San Pablo: Malheiros, 1993.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22. ed. San Pablo: Malheiros, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 12ª ed. San Pablo: Malheiros, 2007.

CARRAZZA, R. A. (2003). *ICMS*. 9ª ed., San Pablo: Editora Malheiros.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 19. ed. San Pablo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. ICMS – INCENTIVOS – CONFLITOS ENTRE OS ESTADOS – INTERPRETAÇÃO. In Revista de Direito Tributário. Vol. 64, San Pablo: Malheiros, 1995. p. 47.

CARVALHO, R. E. de, (2005). *Tributação sobre o consumo de Bens e Serviços no Brasil: Evolução e Perspectivas*. Brasília: ESAF - Escola Superior de Administração Fazendária.

CASSONE, Vittório. Direito Tributário, San Pablo: Atlas, 2007, 18ª ed., p. 143-350;  
CASTELLS, Manuel. Sociedade em Rede. San Pablo: Editora Paz e Terra, 1999.

CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. e PRADO, Sérgio. *A Guerra Fiscal no Brasil*. San Pablo: Fundap : Fadesp; Brasília: IPEA, 2000.

CHAHIN, Ali; CUNHA, Maria Alexandra, et al. E-gov.br: A próxima revolução brasileira. San Pablo: Prentice Hall, 2004.

COELHO, Carlos Nayro de Azevedo. *Uma Análise Econômica do Imposto Sobre o Valor Adicionado no Brasil*. Coleção Análise e Pesquisa. Brasília: Comissão de Financiamento da Produção, nº 22, 1980.

COELHO, Paulo Magalhães da Costa. Manual de Direito Administrativo. San Pablo: Saraiva, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário, Rio de Janeiro/RJ: Forense, 1999, 6ª ed.

COMISSÃO TÉCNICA PERMANENTE DO ICMS - COTEPE/ICMS. *Emenda Constitucional Kandir de Abril de 1999 - Comentários*. Brasília: GT-47 - Reforma Tributária, 12 a 14 de maio de 1999.

COMUNIDADES EUROPÉIAS. *Livro Branco da Comissão para o Conselho Europeu: a realização do mercado interno*. COM (85) 310 final. Bruxelas: setembro de 1996.

COPEDGE, Michael. Instituciones y gobernabilidad democrática en América Latina. Madrid: Síntesis, 1995.

COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na lei complementar, San Pablo: Resenha Tributária, 1978, p. 6-150;

COSTA, Gustavo Cavalcanti. *Os Principais Aspectos Federativos da Reforma Tributária*. Seminário Sobre a Reforma Tributária. Recife: Câmara Americana de Comércio - AMCHAMPE, março de 2003.

COSTA, Ramon Valdes. *Impuesto a la Circulacion de Bienes y Servicios*. Manuales Impositivos nº 02. Montevideo: Fundacion de Cultura Universitária, 1972.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, San Pablo: Saraiva, 2009, 1ª ed.

COURCHENE, Thomas J.. *Federalismo e a Nova Ordem Econômica: uma perspectiva dos cidadãos e dos processos*. In: REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto (orgs.). *Federalismo e Integração Econômica Regional – Desafios Para o Mercosul*. Rio de Janeiro: Konrad Adenaur Stiftung, 2004.

DELFIM NETTO, Antonio. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Fundamentos da Tributação Ampla das Importações pelo ICMS e pelo IPI*. In Revista de Direito Tributário, nº 69. San Pablo: Malheiros, 1996.

\_\_\_\_\_; COELHO, Sacha Calmon Navarro. A compensação de créditos no ICMS e o princípio da não-cumulatividade: o caso da energia elétrica. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *ICMS problemas jurídicos*, San Pablo: Dialética, 1996, p. 154;

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de Direito Tributário. San Pablo: Saraiva, 2003.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 10 ed. San Pablo: Atlas, 1998.

ENDE, Eneida Orenstein. *As Propostas de Alteração do Sistema Tributário Constitucional Defendidas Por Pernambuco*. In Reforma Tributária: estudos e propostas. Estudos e Pesquisas nº 13. Recife: Secretaria de Fazenda de Pernambuco, Instituto de Administração Fazendária, nov. de 1994.

FERNANDES, Andréa Campos Gomes. Algumas questões para o futuro. In: e-gov.br a próxima revolução brasileira. San Pablo: Prentice Hall, 2004.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Interpretação e Estudos da Constituição de 1988: ICMS – não-cumulatividade e suas exceções constitucionais*. San Pablo: Atlas, 1990.

FERREIRA, Sergio Guimarães. *Federalismo Fiscal - Resenha: Richard Bird, Repensando Tributação Subnacional*. Rio de Janeiro: BNDES, Secretaria Para Assuntos Fiscais – SF nº 12, março de 2000.

FERRER, Florência; SANTOS, Paula (organizadores). *E-government: O governo eletrônico no Brasil*. San Pablo: Saraiva, 2004.

FIANI, Ronaldo. *Teoria dos Custos de Transação*. In KUPFER, D. & HASENCLEVER, L. (orgs.), *Economia Industrial: fundamentos teóricos e práticas no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

FIORI, José Luís. *Os moedeiros falsos*. 2ª ed.. Petrópolis: ed. Vozes, 1997.

FISCHER, Octávio Campos. *Aula do Curso de Especialização em Direito Tributário Contemporâneo*. Curitiba: Faculdades Curitiba, 2000.

FROSSARD, Denise. *Voto Divergente à Admissibilidade da Emenda Constitucional*

41/2003. Comissão de Constituição, Justiça e Redação. Brasília: Câmara dos Deputados, 28 de maio de 2003.

GASPARI, Elio. Diniz. Quebrou a lei siciliana. Jornal O Povo. Fortaleza (Brasil): Caderno Política, 2003.

GASSEN, Valcir. A Tributação do Consumo: O Princípio de Origem e de Destino em Processos de Integração Econômica. Florianópolis: Momento Atual, 2004.

GIAMBIAGI, Fábio e ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil*. 2ª ed.. Rio de Janeiro: ed. Campus, 2000.

GIL, Antônio C. Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. San Pablo: Atlas, 2007.

GRIECO, Francisco de Assis. *O Brasil e a Globalização Econômica*. San Pablo: Aduaneiras, 1997.

GRILLO, Fabio Artigas. *Avaliação e Perspectivas da Harmonização Tributária sobre o Consumo e a Renda no Âmbito do Mercosul*. Brasília: IX Prêmio Tesouro Nacional, 2004.

GUIMARÃES, Vasco Branco. *O Sistema Tributário Como Fator de Integração Econômica*. Palestra do Projeto ESAF/União Européia de Apoio à Modernização do Sistema Fiscal Brasileiro. Curitiba: agosto de 2004.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário, San Pablo: Atlas, 2006, 15ª ed. p. 426-440;

JAEGER, Eduardo. *A Tributação Sobre o Consumo no MERCOSUL: um obstáculo à integração?* Monografia do Curso de Especialização em Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal. Brasília: ESAF, 1999.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Princípios Constitucionais Tributários*. Caderno de Pesquisas Tributárias. San Pablo: Ed. Resenha Tributária, Centro de Extensão Universitária, nº 18, 1993.

LACOMBE, Américo. *Obrigações Tributárias*. Ed. Obra jurídica, 2ª ed., 1986.

LAVALLE, Carlos Roberto da Silva. *Harmonização Tributária no Mercosul*. in MERCOSUL - Perspectivas da Integração. San Pablo: Fundação Getúlio Vargas, 1997.

LIMA, Marcell Feitosa Correia. O ICMS na proposta de reforma tributária frente os problemas do federalismo fiscal brasileiro - empecilhos de uma harmonização tributária. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/247.pdf>>.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. Transferências orçamentárias da União para estados e municípios: determinantes e beneficiários. In: RESENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de (Org.). *Descentralização e federalismo fiscal no Brasil: Desafios da reforma tributária*. Rio de Janeiro: FGV e Konrad Adenauer, 2003. p.127-148.

LIMA, Emanuel Vidal. *Imposto sobre o Valor Agregado*. Porto: Ed. Porto Editora Ltda,

1988.

LONGO, Carlos A.. *Controvérsias Sobre o ICM no Comércio Interestadual: uma resenha*. Rio de Janeiro: Pesquisa e Planejamento Econômico, 11(1), abril de 1981.

MACEDO, Mariano de Matos. *Políticas Estaduais de Desenvolvimento Industrial no Brasil: uma análise comparativa*. Sistema FIEMG, Instituto Euvaldo Lodi. Curitiba: março de 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário* 20 ed. San Pablo: Malheiros, 2002.

MAGALHÃES, João Paulo de Almeida. *Integrações Econômicas e Desenvolvimento*. Boletim de Integração Latino Americana, n. 13, 1994.

MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*, San Pablo: Saraiva, 1990, 6º vol., tomo I.

\_\_\_\_\_. *Temas Atuais de Direito Tributário*, San Pablo: Elevação Jurídica, 2001.,

MCLURE, Charles. *Revenue Sharing: alternative to rational fiscal federalism?* Public Policy. Vol. XIX, n. 3, 1971.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. San Pablo: Dialética, 1997.

\_\_\_\_\_. *ICMS: Teoria e Prática*, San Pablo: Dialética, 1998., 2ª ed., p. 154;

MINISTÉRIO DA CIÊNCIA E TECNOLOGIA. *Sociedade da Informação no Brasil - Livro Verde*, Brasília. 2000.

MORAES, Marcos Ribeiro de. *As Relações Intergovernamentais na República Federal da Alemanha – uma análise econômico-institucional*. San Pablo: Fundação Konrad Adenauer, Série Pesquisas nº 22, 2001.

NEGROPONTE, Nicholas. *A vida digital*. San Pablo: Companhia das Letras, 2006.

OLIVEIRA, Edson Luciani de. *O Imposto Sobre as Prestações de Serviço de Comunicação e a Internet*. 1ª ed..Curitiba: Juruá, 2003.

OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. *Reinventando o Governo*. Goiânia: Editora MH Comunicação, 1995.

PALMA, Clotilde Celorico. *IVA – A Problemática da Localização das Prestações de Serviços e a Tributação das Telecomunicações e do Comércio Eletrônico*. Palestras do Projeto ESAF/União Européia de Apoio à Modernização do Sistema Fiscal Brasileiro. Curitiba: junho de 2005.

\_\_\_\_\_. *O IVA e o Mercado Interno – reflexões sobre o regime transitório*. Dissertação de Mestrado. Lisboa: Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal nº 178, 1998.

PANZARINI, Clóvis. *O Princípio de Destino Aplicado ao IVA*. San Pablo: Secretaria de

Fazenda do Estado, 1993, (mimeo).

\_\_\_\_\_. *Programa televisivo 'Passando a Limpo'*, de Boris Casoi. San Pablo: TV Bandeirantes, 20 de setembro de 2003.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, Porto Alegre/RS: Livraria do Advogado/ESMAFE, 2011., 13ª ed., p. 330-371;

PEDROSA, Ivo V. *ICMS: Repercussões Econômicas da Tributação Interestadual e Alternativas de Mudança*. Revista Econômica do Nordeste. Fortaleza: BNB/ETENE, v. 29, nº 3., jul-set de 1998.

\_\_\_\_\_; CARVALHO, Maria R. de; OLIVEIRA, Maria de Fátima C. de. *Renúncia Fiscal do Estado de Pernambuco: estimativa referente ao ICMS de 1996*. Revista Brasileira de Administração Pública. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, v. 34, nº 1, 2000.

PIANCASTELLI, Marcelo e PEROBELLI, Fernando. *ICMS: Evolução Recente e Guerra Fiscal*. Texto para Discussão. Brasília: IPEA, nº 402, 1996.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; ELLERY JR., Roberto; COSTA, Tânia. *Reforma tributária: a costura de um grande acordo nacional*. San Pablo: Atlas, 2009.

PITA, Claudino. *Uma abordagem conceitual da harmonização tributária no Mercosul*. In BRANDÃO, Antônio Salazar P.; PEREIRA, Lia Valls [orgs.]. *MERCOSUL: perspectivas da integração*. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1996.

POMMORSKY, Eduardo Fuser. *A não-cumulatividade na nova reforma tributária*. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI56764,81042-A+naocumulatividade+na+nova+Reforma+Tributaria+PEC+n+233+>>. Acesso em: 11 nov. 2009.

PRADO, Sérgio. *Distribuição Intergovernamental de Recursos na Federação Brasileira*. In: REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto (orgs.). *Descentralização e Federalismo Fiscal no Brasil da Reforma Tributária*. Rio de Janeiro: Fundação Konrad Adenaur Stiftung, 2003.

PRINCHAK, Rogério de Faria. *Transferências Constitucionais de Efeito Redistributivo e Indicadores Sociais dos Municípios Baianos no Período 1998/2000: uma casualidade complexa*. Dissertação de Mestrado. Salvador: Universidade Federal da Bahia, Núcleo de Pós-Graduação em Administração, 2004.

QUADROS, W. L. *O ICMS e a Tributação do Valor Adicionado: uma análise da sistemática de tributação do consumo no Brasil*. Dissertação de Mestrado. Campinas: UNICAMP/ Instituto de Economia, maio de 1994.

QUEIROZ, Luís César Souza. *Curso de Especialização em Direito Tributário*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

RANGEL, Paulo Euclides; NETTO, João da Silva Medeiros. *Reforma Tributária: breve*

*notícia sobre oito anos de trabalhos no âmbito da câmara dos deputados*. Consultoria Legislativa. Brasília: Câmara dos Deputados, 2003.

RATTO, Gedalva. *Reforma Tributária Sugerida Pelo GT/47 da COTEPE/ICMS: avaliação do Estado do Paraná*. Curitiba: Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, CAEC, julho de 1999.

RAUSER, Heinrich, *Steuerlehre*, Winklers Verlag. 1983, p. 32;

REALE, Miguel. *Lições preliminares de Direito*. 24. ed. San Pablo: Saraiva, 1998.

REZENDE, Fernando e AFONSO, José Roberto. *A Federação Brasileira: desafios e perspectivas*. In: REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto (orgs.). *Federalismo e Integração Econômica Regional – Desafios Para o Mercosul*. Rio de Janeiro: Fundação Konrad Adenaur Stiftung, 2004.

\_\_\_\_\_. e OLIVEIRA, Fabrício Augusto (org.). *Descentralização e Federalismo Fiscal no Brasil da Reforma Tributária*. Rio de Janeiro: Fundação Konrad Adenaur Stiftung, 2003.

\_\_\_\_\_. *A Moderna Tributação do Consumo*. Textos para Discussão. Brasília: IPEA, n.º 303, 1993.

\_\_\_\_\_. *Finanças Públicas*. San Pablo: Ed. Atlas, 1983.

ROCCA, Carlos Antonio. *Imposto de Circulação de Mercadorias e o Desenvolvimento Nacional*. Revista de Finanças Públicas nº 308, mar/abr de 1972.

ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. *República e Federação no Brasil: traços constitucionais da organização política brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 172.

DA ROSA JR., Luiz Emygdio Franco. *Manual de direito financeiro & direito tributário* 15 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário: ideal para concursos públicos*, San Pablo: Saraiva, 2009., 1ª ed., p. 613-614; 939-964;

SALGADO, Lucia Helena. *A Economia Política da Ação Antitruste*. San Pablo: Singular, 1997.

SAMPAIO, Cid. *Diário de Pernambuco*. Recife: 13 de dezembro de 1973.

SANDE, Luiz. *O Nordeste e Alíquota Interestadual do ICM*. Revista de Finanças Públicas nº 308, mar/abr de 1972.

SANTOS, Antonio Carlos. *Integração Européia e Abolição das Fronteiras Fiscais: do princípio de destino ao princípio de origem?* Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Lisboa: Ministério das Finanças, Centro de Estudos Fiscais, Direção Geral dos Impostos, nº 372, 1999.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – SRF. *Projeto Conceitual da Nota Fiscal*

Eletrônica. Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais – ENCAT. San Pablo. 2005.

SELLTIZ, WRIGHTSMAN e COOK. Métodos de Pesquisa nas Relações Sociais. San Pablo: Editora E.P.U, 2005.

SEN, Amartya. Desenvolvimento como Liberdade. San Pablo: Companhia das Letras, 2000.

SERRAGLIO, Osmar. *Relatório de Apreciação Prévia de Admissibilidade da Proposta de Emenda Constitucional nº 41, de 2003*. Comissão de Constituição e Justiça e de Redação. Brasília: Câmara dos Deputados, maio de 2003.

SILVA, Gerson Augusto. *Estudos de Integração e de Harmonização Tributária*. In Coleção Gerson Augusto da Silva. Brasília: ESAF, 2004.

SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 24 ed. San Pablo: Malheiros, 2005.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Um Caso de Ficção Legal no Direito Tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM*. Revista de Direito Público 11:16, 1970.

SRIVASTAVA, D. K.. *Primeiro Seminário Internacional: repartição intergovernamental de receitas em países de sistema federativo*. Brasília: Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros, 30 de março de 2005.

STEPAN, Alfred. *Para uma Nova Análise Comparativa do Federalismo e da Democracia*: federações que restringem ou ampliam o poder do demos. Dados, Rio de Janeiro, v.42, nº 2, 1999. Disponível na Internet. <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0011-52581999000200001&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0011-52581999000200001&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em 19 mar. 2015.

TAIT, A.A.. *Value-Added Tax: Administrative and Policy Issues*. Occasional Paper, nº 88, Washington: IMF, October, 1991.

THÉRET, Bruno. *O Federalismo Como Princípio de Regulação do Federalismo*. In Contexto Internacional. Rio de Janeiro: vol. 20, nº 1, janeiro/julho 1998.

TORRES, Heleno Taveira. *A Compensação Financeira Devida na Exploração de Petróleo e Recursos Minerais e na Geração de Energia Elétrica*. Revista de Direito Tributário nº 74. Malheiros Editores, sem data.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário no MERCOSUL*. Palestra do Curso de Especialização em Direito Tributário Contemporâneo. Curitiba: Faculdade de Direito Curitiba, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. *IVA, ICMS e IPI*. RABDT nº 1. Revista Dialética de Direito Tributário. San Pablo: Dialética, 1995.

VARSAÑO, Ricardo. *A Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde*. Textos para Discussão. Brasília: IPEA, nº 500, 1997.

\_\_\_\_\_. *A Tributação do Comércio Interestadual: ICMS atual versus ICMS*

*partilhado*. Textos para Discussão. Brasília: IPEA, nº 382, setembro de 1995.

\_\_\_\_\_. *Os Ajustamentos da Fronteira do ICM, o Comércio Interestadual e Internacional e a Autonomia Fiscal dos Estados*. Pesquisa e Planejamento Econômico, vol. 9, nº 2, agosto de 1979.

VIERA, José Roberto. *Princípios Constitucionais e Estado de Direito*. San Pablo: RT, nº 54, 1990.

VIOL, Andréa Lemgruber. *A Competição Tributária em Economias Federativas: aspectos teóricos, constatações empíricas e uma análise do caso brasileiro*. Dissertação de Mestrado. Brasília: Universidade de Brasília, Departamento de Economia, março de 1999.

WILBERG, Eunice. *Alíquota Interestadual do ICM*. Revista Paranaense de Desenvolvimento. Curitiba: BADEP, nº 33, nov/dez de 1972.

XAVIER DE BASTO, José Guilherme. *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, DGCI, nº 361 e 362, 1991.