

PERSPECTIVA BRASILEÑA SOBRE LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA*

PERSPECTIVA BRASILEIRA SOBRE OS MEIOS DE IMPUGNAÇÃO TRIBUTÁRIA

Marcus Livio Gomes**
Diogo Ferraz Lemos Tavares***

RESUMEN: Este artículo expone el funcionamiento del sistema de impugnación de las exigencias tributarias en el ámbito administrativo en Brasil. Considerando que en Brasil existe una segregación muy rígida entre los procesos tributarios administrativos y judiciales, especialmente en lo que toca la estructura de los órganos juzgadores y a las condiciones y los elementos de los respectivos medios de impugnación, nos parece inviable el trato conjunto de ambas esferas. Así, este trabajo está centrado en la esfera administrativa, aunque hagamos algunos comentarios y aclaramientos sobre temas judiciales cuando nos parezca de interés para la comprensión del sistema brasileño. En ese sentido, iniciamos nuestro abordaje por los aspectos teóricos del contencioso administrativo, pasando por los principios que rigen el procedimiento, por sus implicaciones en algunas reglas específicas y por la estructura del sistema de impugnación tributaria. Enseguida, entramos en los detalles del trámite administrativo, exponiendo su funcionamiento concreto, sus fases, el contenido y requisitos de cada acto que debe realizarse hacia una decisión final. Cerrada estas dos partes domésticas, el artículo analiza el funcionamiento (o ausencia) de los medios de impugnación en un contexto internacional, es decir, en discusiones tributarias en las cuales están involucradas relaciones jurídicas con administraciones fiscales extranjeras. Al final, el trabajo presenta las conclusiones

* Artigo recebido em: 26.02.2017.
Artigo aceito em: 18.04.2016

Artigo apresentado nas XXXIX Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (Santa Cruz de La Sierra, Bolivia, Noviembre de 2016)

** Professor de Direito Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (Brasil); Doutor em Direito Tributário pela Universidad Complutense de Madrid (Espanha); Membro do Comité Ejecutivo do Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario – ILADT; Juiz Federal. Rio de Janeiro – RJ. E-mail: marcusliviogomes@gmail.com

*** Doutor em Direito Financeiro e Tributário pela Universidad de Barcelona (Espanha); Mestre em Direito Público pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (Brasil); Pós-graduado em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (Brasil); Sócio do FreitasLeite Advogados. Rio de Janeiro – RJ. E-mail: diogoferraz80@hotmail.com

y algunas propuestas para el perfeccionamiento de los sistemas de impugnación tributaria administrativa en Brasil, ya sea en el ámbito doméstico o internacional.

Palabras-clave: Tributario. Sistema de Impugnación. Contencioso. Administración Pública – Brasil.

ABSTRACT: This article exposes the functioning of the system of challenging the tax requirements in the administrative field in Brazil. Considering that in Brazil there is a very rigid segregation between the administrative and judicial tax processes, especially regarding the structure of the judicial organs and the conditions and the elements of the respective means of challenge, it seems to us not possible the joint treatment of both spheres. Thus, this work is centered in the administrative sphere, although we make some comments and clarifications on judicial matters when it seems to us of interest for the understanding of the Brazilian system. In that sense, we began our approach to the theoretical aspects of administrative litigation, going through the principles that govern the procedure, its implications in some specific rules and the structure of the tax challenge system. Next, we go into the details of the administrative procedure, explaining its concrete operation, its phases, the content and requirements of each act that must be carried out towards a final decision. Once these two domestic parts are closed, the article analyzes the functioning (or absence) of the means of challenge in an international context, that is, in tax discussions in which legal relationships with foreign tax administrations are involved. In the end, the paper presents the conclusions and some proposals for the improvement of systems of administrative tax challenge in Brazil, whether domestic or international.

Keywords: Tax. Dispute System. Litigation. Public Administration – Brazil.

1. INTRODUCCIÓN¹

La idea central de este artículo es exponer el funcionamiento del sistema de impugnación de las exigencias tributarias en el ámbito *administrativo* en Brasil. Como quedará claro, existe en nuestro país una segregación muy rígida entre los procesos tributarios administrativos y judiciales, especialmente en lo que toca la estructura de

¹ Dois relevantes atos normativos foram editados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil no ano de 2016, citados por sua referência e conexão com a matéria, mas não inseridos ao texto para não comprometer a sua integridade: Instrução Normativa RFB nº 1.669, de 09 de novembro de 2016, que Dispõe sobre o procedimento amigável no âmbito das convenções e dos acordos internacionais destinados a evitar a dupla tributação da renda de que o Brasil seja signatário e Instrução Normativa RFB nº 1.689, de 20 de fevereiro de 2017, que Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

los órganos juzgadores y a las condiciones y los elementos de los respectivos medios de impugnación. Esta segregación nos parece hacer inviable el trato conjunto de ambas esferas, razón por la cual nos concentraremos en aquella que nos parece tener mayor especificidad y pertinencia con el tema de este Congreso (la administrativa), aunque hagamos algunos comentarios y aclaramientos sobre temas judiciales cuando indicado por el Relator General o cuando nos parezca de interés para la comprensión del sistema brasileño.

En Brasil, el sistema tributario está detalladamente «constitucionalizado». Es decir, la Constitución Federal brasileña de 1988 (CF/88) no establece solamente los principios y demás normas generales que regirán las relaciones tributarias, sino que va más allá: distribuye las competencias tributarias entre los entes estatales (*União Federal, Estados y Municipios*) no de manera abstracta, sino atribuyéndoles competencias específicas para que instituyan determinados tributos cuyo objeto es establecido por la propia Constitución².

Por ejemplo, apenas en lo que concierne a los impuestos³, la CF/88 atribuye a la *União Federal* competencia para exigir impuestos sobre la renta, sobre la

² Esta práctica constitucional brasileña seguramente resulta de una desconfianza permanente ante el legislador tributario. En Brasil, la relación entre las Autoridades Tributarias y los contribuyentes suele ser muy bélica, tanto por una histórica ineptitud de la ley tributaria para atender ideales mínimos de seguridad jurídica y de justicia, como por la cultura según la cual el ciudadano no acepta fácilmente la tributación (especialmente en razón del descompaso entre los montantes pagados al Estado y los servicios públicos ofrecidos a la población) y por eso interpone todos los óbices posibles a la cobranza fiscal. Así que una solución para la pacificación (y para la protección del contribuyente) ha consistido en poner límites a la actuación del Poder Público directamente en la norma suprema, cuyos cambios demandan un procedimiento legislativo mucho más rígido de aquel aplicable a la legislación en general. Aun así, no es raro que, una vez que el Poder Judiciario utilice una regla constitucional para frenar un intento recaudatorio del Gobierno, se impulse un cambio constitucional en aras de permitir la exigencia que antes era ilegítima.

³ A pesar de alguna discrepancia doctrinal, mayoritariamente se entiende que en Brasil hay 5 especies tributarias: impuestos, tasas, contribuciones de mejoría (sobre más valías en bienes particulares resultantes de obras públicas), contribuciones especiales y préstamos compulsorios. Estas especies se desdoblan en una serie de subespecies.

propiedad territorial rural, sobre productos industrializados; a los *Estados*, la competencia para exigir impuestos sobre donaciones y sucesiones *causa mortis*, sobre la circulación de mercancías y algunos servicios (telecomunicación y transportes entre *Estados* y entre *Municipios*), y sobre la propiedad de vehículos automotores; y a los *Municipios*, la competencia para exigir impuestos sobre la prestación de servicios en general, sobre la propiedad territorial y predial urbana y sobre la transferencia de bienes inmuebles *inter vivos*.

Esta estructuración constitucional conlleva una consecuencia de relieve para el presente estudio, al menos en lo que se refiere al ámbito administrativo (no judicial): si cada ente estatal posee competencia para instituir y regular los tributos que les son atribuidos por la CF/88, cada uno de aquellos entes también tiene la competencia para establecer los procedimientos *administrativos* relativos al cobro o a la devolución de aquellos mismos tributos.

No obstante, sí existen normas generales aplicables a todos aquellos entes de igual manera, como resultado de la *organización normativa* brasileña. En efecto, Brasil tiene una *Constitución* que es la norma suprema de su ordenamiento jurídico; existen «*leyes complementares*», objeto de un procedimiento legislativo más rígido, que, en el área tributaria, establecen normas generales y desarrollan determinadas normas constitucionales respecto al Derecho Tributario; existen «*leyes ordinarias*» que sí crean los tributos y definen todos sus elementos; y finalmente *normas reglamentares*, especialmente Decretos Presidenciales y, por debajo de éstos, normas expedidas por las Autoridades Tributarias, que regulan aspectos más prácticos de la tributación, o consolidan lo previsto en las leyes aisladas. *Grosso modo*, cada una de estas especies normativas debe obediencia a las anteriores⁴.

⁴ El único matiz está en la relación entre las «leyes complementares» y las «leyes ordinarias», que poseen una relación jerárquica solamente en aquellas materias que hayan sido reservadas por la Constitución a

En ese sentido, la Constitución Brasileña establece que la Ley Complementar debe prever las normas generales respecto a la obligación, liquidación, crédito, prescripción y decadencia tributarios (art. 146, III, b, CF/88)⁵. Ese papel es actualmente desempeñado por el Código Tributario Nacional (CTN, la Ley General Tributaria brasileña)⁶, que contiene normas generales que rigen tanto los procedimientos de cobro del tributo como los relativos a la devolución de valores pagados indebidamente, además de algunas normas específicas relacionadas con la impugnación de los tributos.

Sin embargo, por tratarse de normas generales y por no haber entrado en detalles procedimentales, el CTN deja margen para que los entes estatales establezcan procedimientos concretos propios, siempre que respeten aquellas reglas generales. Considerando que Brasil posee 27 Estados y más de 5.000 Municipios que pueden disponer diferentemente sobre tales procedimientos, adoptaremos como parangón para el análisis de este artículo las reglas pertinentes a la *União Federal*, que

las primeras. Por otro lado, si una «ley complementar» trata de una materia que no le haya sido reservada por la Constitución, en ese punto tendrá naturaleza de «ley ordinaria» e incluso podrá modificarse por una ley de este último tipo. No obstante, en lo que la Constitución haya reservado a las «leyes complementares», las «leyes ordinarias» deberán observar el contenido de aquellas primeras, so pena de inconstitucionalidad (por usurpación de competencias de la ley complementar) o ilegalidad (por ofensa a la ley complementar).

⁵ «Art. 146. Cabe a la ley complementar:

I - disponer sobre conflictos de competencia, en materia tributaria, entre la União, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios;

II - regular las limitaciones constitucionales al poder de tributar;

III - establecer normas generales en materia de legislación tributaria, especialmente sobre:

a) definición de tributos y de sus especies, bien como, respecto a los impuestos discriminados en esta Constitución, la de los respectivos hechos imponible, bases imponibles y contribuyentes;

b) obligación, liquidación, crédito, prescripción y decadencia tributarios;

c) adecuado tratamiento tributario al acto cooperativo practicado por las sociedades cooperativas.

d) definición de tratamiento diferenciado y favorecido a las microempresas y a las empresas de pequeño porte, incluso regímenes especiales o simplificados en el caso del impuesto previsto en el art. 155, II, de las contribuciones previstas en el art. 195, I e §§ 12 e 13, y de la contribución a que se refiere el art. 239.».

⁶ Ley nº 5.172/66, del 25 de octubre.

normalmente son replicadas, con un u otro matiz, por los demás entes estatales.

PARTE I – PLANTEAMIENTO TEÓRICO DEL SISTEMA DE IMPUGNACIONES

2. JUSTICIA TRIBUTARIA Y LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

2.1. La Función y los Principios Generales del Proceso Tributario en Brasil

El proceso administrativo tributario brasileño se rige principalmente por los *principios de legalidad*, del *debido proceso legal*, de la *amplia defensa* y del *contradictorio* previstos en el artículo 5º, II, LIV y LV, de la CF/88. En ámbito infra-constitucional, considerando la omisión del CTN sobre el tema, el proceso administrativo tributario ha sido regulado históricamente por el Decreto nº 70.235/72, competencia que deriva directamente de los artículos 24, I, 25 e 30 de la CF/88. Posteriormente, las normas del Decreto nº 70.235/72 y de otras leyes que surgieron con el paso del tiempo han sido consolidadas en el Decreto nº 7.574/2011, que utilizaremos como base para esta exposición.

RICARDO LOBO TORRES (TORRES, 2007, p. 557) señala que la concepción original de los idealizadores del Código Tributario Nacional respecto al proceso administrativo fiscal en Brasil era «orgánica y unitaria», de modo que «el proceso fiscal tendría inicio siempre por un acto del contribuyente, que reaccionaba a una decisión autoritaria del Fisco». Para demostrar esa idea inicial *exclusivamente reactiva* y que *contrapone inexorablemente Fisco y contribuyente*, se vale de las enseñanzas de RUBENS GOMES DE SOUZA⁷.

⁷ SOUZA, Rubens Gomes de apud TORRES, 2007, p. 557: «Chegamos assim a uma concepção orgânica e unitária do processo fiscal, que reúne em um mesmo sistema o procedimento administrativo do lançamento e o procedimento jurisdicional do contencioso. Esta conceituação se justifica pela constatação, de certo modo imediatista, de que as fases ofensiva e contenciosa do processo formativo da

Esa idea algo simplista del proceso administrativo es superada por todos los cambios por los cuales pasa el Derecho Público a lo largo del tiempo y por el surgimiento del Estado Democrático de Derecho, que, en las palabras de TORRES, «exige la participación y el consenso». ODETE MEDAUAR refuerza este entendimiento, al decir que la afirmación del *carácter procesal* del procedimiento tributario tiene, entre otras, la consecuencia de someter tal procedimiento a los derechos y garantías fundamentales establecidos por el artículo 5º, LV, de la CF/88, es decir, a la garantía del contradictorio y de la amplia defensa de los contribuyentes, con todas las consecuencias de ahí resultantes (MEDAUAR, 1995, p. 192)⁸.

Gana fuerza, así, el pensamiento de que el proceso administrativo fiscal, más que vuelto a la constitución del crédito tributario (recaudación), tiene el objetivo de dirimir, a la luz del ordenamiento jurídico vigente y de la verdad material, situaciones puntualmente litigiosas que envuelven Fisco y contribuyente, especialmente las divergencias respecto a la realización de hechos imponible, a la cuantificación de la obligación tributaria, a la calificación jurídica de los hechos etc. En otras palabras, el

obrigação tributária visam ambos a uma mesma finalidade única, a saber, a constituição do crédito tributário a favor do Estado, e reciprocamente a constituição da obrigação tributária contra o contribuinte».

⁸ Esta idea también está presente en LÍDIA MARIA LOPES RODRIGUES RIBAS: «O processo administrativo tributário responde a esta questão, potencializando sua atuação como ferramenta a serviço da cidadania democrática, mas que encerra temas a serem enfrentados para sua melhor efetivação.(...) Os paradigmas tradicionais devem ser superados diante das novas exigências de transformações sociais, buscando-se a concretização de justiça social, assente em parâmetros constitucionais, a partir de políticas eficazes que incorporem a participação dos cidadãos nos centros de poder. (...) A administração pública democrática exige o estímulo à participação do cidadão na gestão pública, com transparência dos atos administrativos praticados, com publicidade das decisões das opções consideradas, dos efeitos previstos e das justificativas necessárias. Enquanto o contribuinte de antes mantinha para com o Estado uma situação de sujeição total, em relação ao seu poder impositivo, hoje, o Estado está a serviço da comunidade, passando-se à necessária cooperação do cidadão com a comunidade administrativa» (RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. «Processo Administrativo Tributário em Perspectiva de Cidadania Democrática», in ROCHA, Sérgio André (coord.). Processo Administrativo Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 384-387).

proceso fiscal deviene una herramienta más vuelta a la concretización de una tributación *justa*, adecuada a los dictámenes constitucionales, que auxilie, dentro de su ámbito de actuación, la persecución de los valores e ideales más importantes para la sociedad, como la justicia, la igualdad y la seguridad.

Este cambio conceptual se siente en innumerables países⁹ y no podría pasar desapercibida en Brasil. Ejemplo de esto es que la legislación básica del proceso administrativo fiscal ha sufrido innumerables alteraciones a lo largo del tiempo¹⁰, bien así han surgido leyes aisladas¹¹ que buscan hacer real esta mayor participación y cooperación entre Fisco y contribuyente en la senda administrativa.

Uno de los grandes ejemplos de esta alteración es la nueva lectura que se hace del principio de la *amplia defensa* en la esfera administrativa, que lo ensancha en aras de darle una mayor efectividad. Algunas consecuencias de este ensanchamiento son aportadas por TORRES, como el *derecho a la audiencia previa*, el *derecho irrestricto a las peticiones* y recursos (artículo 5º, XXXIV, a, de la CF/88), el *duplo grado de jurisdicción*, la *motivación* de las decisiones, la necesidad de buscarse la *verdad material*, entre otros (TORRES, 2007, p. 561). Estas alteraciones consustancian un claro paso hacia la ya mencionada participación y cooperación del contribuyente en el

⁹ TORRES, 2007, p. 557, aporta algunos ejemplos: «Alguns países publicaram os seus Estatutos do Contribuinte, como os Estados Unidos (Taxpayer Bill of Rights II, de 1996, complementado pelo Taxpayer Bill of Rights III, de 2003), a Espanha (Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes – LDGC – nº 1/1998) e a Itália (Estatuto dos Direitos do Contribuinte Italiano (EDC), de 31.07.2000), prevendo novo relacionamento entre as repartições fazendárias e os contribuintes».

¹⁰ Mencionamos, como ejemplo, la alteración que la Ley nº 11.196/2005, ha realizado en el artículo 113 del Decreto nº 70.235/72, al prever el carácter vinculante a la jurisprudencia del Consejo de Contribuyentes (segundo grado administrativo), en aras de conferir transparencia y seguridad al contencioso administrativo. También subrayamos la consolidación de todas las normas aplicables a los procesos administrativos en el Decreto nº 7.574/2011, que prácticamente equivale a un código del proceso administrativo tributario federal.

¹¹ Un ejemplo es la previsión del artículo art. 74 de la Ley nº 9.430/1996, que regula un nuevo procedimiento de compensación tributaria y admite que el contribuyente maneje recurso contra la decisión administrativa que no homologue la compensación al Consejo Administrativo de Recursos Fiscales, la instancia máxima en el ámbito administrativo para cuestiones tributarias.

proceso administrativo fiscal, pues le facultan una actuación activa y decisiva en la investigación de las cuestiones tributarias¹².

En este punto, hemos que explorar un poco más algunos de los principios mencionados con anterioridad. El artículo 37 de la CF/88 lista una serie de principios que deben regir todo y cualquier acto de la Administración Pública, entre los cuales se incluye el *principio de legalidad* y, por ende, todos sus corolarios. Al lado de los corolarios más evidentes (como la necesidad de que la Administración obedezca restrictivamente los procedimientos establecidos por Ley etc.), está el *principio de la verdad material*, que establece *no* la *verdad aparente* o *procesal* como fin que la Administración Pública debe buscar, sino la *verdad objetiva*, la *realidad de los hechos*, pues solamente la situación *materialmente verdadera* puede determinar cómo la Administración deberá actuar, cuáles normas legales serán de aplicación en aquella situación realmente comprobada.

Por otro lado, la necesidad de *publicidad* (también presente en el mencionado artículo 37 de la CF/88) y de *transparencia*, como instrumentos que hacen posible un efectivo contradictorio, también la resalta ODETE MEDAUAR (MEDAUAR, 1995, p.126). La autora es tajante en la imposición de «información general» al contribuyente sobre los hechos del proceso, de motivación de las decisiones administrativa, de libertad de acceso a los documentos y elementos del proceso y de prohibición de utilización de elementos que nos estén presentes en los autos¹³.

¹² Em textual: «Na democracia deliberativa e no Estado Cooperativo, a processualidade fiscal, eminentemente dialógica, baseia-se na possibilidade de audiência prévia do contribuinte. Não basta que o cidadão tenha o direito de pleitear a anulação dos atos administrativos abusivos, senão que se torna necessário que seja ouvido previamente à decisão administrativa que lhe é prejudicial. Os interesses envolvidos, a significação econômica dos investimentos e a complexidade dos laudos e das perícias técnicas, além das repercussões sobre o mercado, como acontece no caso que se examina, tudo leva à necessidade da prévia audiência do contribuinte».

¹³ Em textual: «A publicidade no âmbito do processo administrativo fiscal pode ser vista, não só como decorrência da garantia do contraditório assegurada aos contribuintes. A atuação administrativa

Como se ve, la nueva comprensión respecto a la naturaleza y la función del proceso administrativo, que pasa por una revitalización resultante de la inserción de las ideas de participación y cooperación entre Administración y contribuyentes, es un claro ejemplo de las buenas consecuencias prácticas consiguientes de la concepción de que el interés público en el Derecho Tributario no consiste en la máxima recaudación o en la máxima exoneración del contribuyente, sino en una tributación que permita la colecta de recursos en conformidad con el ordenamiento jurídico, es decir, en una tributación justa para la cual el proceso administrativo, con su nueva concepción, es una herramienta esencial.

2.2. El Necesario Derecho de Impugnación a todos los Actos que Afecten Derechos de los Contribuyentes

Esta comprensión también debe tener como consecuencia la garantía de que el contribuyente pueda impugnar todo y cualquier acto que afecte sus derechos. Esto configura al mismo tiempo un *límite* y una *afirmación* respecto al ámbito de impugnación: un *límite*, porque no todos los actos adoptados por la Administración Tributaria en el curso de un procedimiento de exigencia de tributos representan una restricción a los derechos de los contribuyentes y, en ese caso, no hay porque garantizarse la posibilidad de impugnación. En efecto, actos de solicitud de documentos o aclaramientos, de visitas personales a las dependencias de los contribuyentes, si realizados de manera razonable, no suponen, por sí solos, una merma a los derechos particulares y por ende no hay porqué permitirse su impugnación.

“visível” associa-se à prática do Estado Democrático e, vista do ângulo da Administração, propicia clima de maior confiança nas atuações desta e, por conseguinte, leva à maior facilidade na adesão às medidas que edita. Esta “credibilidade administrativa” por certo traz inúmeros benefícios à vida na coletividade, em especial nas relações Fisco-contribuinte».

Por otro lado, esto configura la *afirmación* de que todo y cualquier acto que sí represente una efectiva o potencial restricción de derechos, como la constitución de un crédito tributario, atribuyéndose al contribuyente determinado débito; o la atribución de responsabilidad por deudas tributarias que originalmente son terceros, como en el caso de los administradores de las empresas que supuestamente dejaron de pagar tributos; todos estos sí deben suponer el derecho a impugnación.

2.3. Proceso Tributario y Declaración de Derechos

De la misma forma, la idea de que el proceso administrativo sirve a la seguridad jurídica impone que no se garantice solamente medidas *reactivas* al contribuyente, sino también las *preventivas*. Estos mecanismos procesales suelen ser más comunes en el ámbito Judicial, donde el particular puede obtener del Poder Judicial una posición que pacifique su relación con el Fisco en procesos que discutan (*o no*) cualquier cobranza específica ya materializada, por medio de la declaración (positiva o negativa) de los límites de la relación jurídico-tributaria.

No obstante, esto también debe reflejarse en la esfera administrativa. Aunque en Brasil no exista una relación directa entre la impugnación administrativa y la declaración de derechos del contribuyente, una vez que la impugnación se atañe, siempre, a una específica cobranza, en la práctica la resolución de cobranzas específicas que se hayan basado en situaciones perenes suele tener efectos sobre periodos futuros. Por ejemplo, la resolución de una discusión administrativa respecto al tipo de gravamen aplicable a determinado tipo de servicio prestado por el contribuyente en 2014 solucionará esta específica incidencia, pero seguramente influenciará la solución respecto al tipo de gravamen aplicable sobre el mismo servicio prestado por el contribuyente en 2016, si no hay un cambio normativo entre uno y otro periodo.

Por otro lado, además de asegurarse la posibilidad de impugnación de exigencias de tributos adicionales, en Brasil se concede al contribuyente medios

procesales de declaración de sus derechos, en aras de que el contribuyente conozca con seguridad el modo por el cual la Administración Tributaria interpreta determinada situación concreta de su interés, ya sea para adecuarse a esta interpretación o para contestarla administrativa o judicialmente. Y nos parece evidente que esta interpretación, una vez manifestada, debe tener carácter vinculante para todos los órganos de la Administración al menos respecto a aquel contribuyente y mientras no se emita un nuevo dictamen que eventualmente reforme la posición anteriormente expuesta, promocionando seguridad y confianza.

2.4. La Cuestión de la Autoinculpación

Finalmente, un tema de relieve (y significativamente polémico en Brasil) dice respecto a la autoinculpación. Si por un lado los pactos internacionales¹⁴ y las Constituciones¹⁵ garantizan el derecho del ciudadano de no producir prueba contra sí mismo, por otro la legislación tributaria suele otorgar a la Hacienda el derecho irrestricto de examinar los documentos de los contribuyentes¹⁶ y la obligación de estos (e incluso de terceros) de presentar a la Hacienda las informaciones fiscales relacionadas a las operaciones de que formen parte¹⁷, bien así de conservar los documentos fiscales mientras no trascurrido en plazo de decadencia para la constitución de los créditos tributarios¹⁸.

Este tema gana importancia en Brasil por dos motivos: primeramente, porque la Ley caracteriza la simple negación y la omisión de informaciones como crímenes en contra del orden tributario, incluso cuando estas conductas se producen

¹⁴ Por ejemplo, el artículo 8.2.g de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

¹⁵ En Brasil, artículo 5º, LXIII, de la CF/88, aunque este dispositivo mencione específicamente los «presos».

¹⁶ En Brasil, artículo 195 del CTN.

¹⁷ En Brasil, artículo 197 del CTN.

¹⁸ En Brasil, artículo 195, párrafo único, del CTN.

en el curso de un procedimiento de fiscalización¹⁹. No obstante, *aunque no de manera unánime*, la jurisprudencia brasileña tiende a matizar este tipo penal, restringiendo la configuración de crimen en esta situación a los casos en que hay efectivamente el resultado de la ilegítima supresión o reducción del tributo.

Tal entendimiento se basa tanto en el derecho del contribuyente de no inculparse (que presupone que la simple omisión de informaciones no pueda configurar crimen), como en el hecho de que la ausencia (o falta de idoneidad) de informaciones por parte del contribuyente no impide la liquidación del crédito tributario, una vez que la Hacienda tiene a su disposición la «liquidación por arbitraje» («*arbitramento*»)²⁰, por la cual la Autoridad Tributaria puede arbitrar el valor del tributo debido con base en indicios que desvelen la realidad de las operaciones realizadas por el contribuyente. Este último punto, además, hace que en Brasil la cuestión de la autoinculpación solamente tenga relevancia en términos criminales, una vez que, para fines tributarios (de determinar la existencia de un tributo impagado), la eventual rehúsa del contribuyente de prestar informaciones no impide la liquidación del crédito tributario, pues es contrarrestada por este método de arbitraje disponible al Fisco.

En segundo lugar, la polémica existe porque, en una interpretación que parece haber salido de una tela de Salvador Dalí, hay decisiones judiciales que garantizan a la Hacienda el derecho de no producir prueba contra sí misma, específicamente excusándola presentar fotocopia del procedimiento administrativo que ha dado lugar al crédito tributario que se cobra en un proceso judicial²¹. En otras palabras, si la Hacienda enjuicia un proceso judicial en aras de cobrar determinado débito tributario y la defensa del contribuyente depende de la presentación del

¹⁹ Artículo 1º, V y párrafo único, de la Ley nº 8.137/90.

²⁰ Artículo 148 del CTN.

²¹ STJ, 2ª Turma, REsp 1239257, rel. Min. Mauro Campbell, DJe de 31.03.2011.

proceso administrativo que ha constituido aquél débito, hay decisiones que atribuyen al contribuyente el deber de obtener y presentar este proceso, sin que tal providencia pueda imponerse a la Hacienda, quien, en rigor, ya detiene aquel mismo proceso.

De hecho, aunque éste no sea un entendimiento muy común en la jurisprudencia (pese a que la decisión que mencionamos haya sido emitida por una Corte Superior, el Superior Tribunal de Justicia) y que teóricamente el contribuyente pueda solicitar y obtener las fotocopias administrativamente, nos parece que tal interpretación contraría las ideas básicas que hemos expuesto respecto a la naturaleza del proceso administrativo (y con más motivos, del judicial) tributario, que debe mirar la tributación justa, es decir, la tributación ajustada al ordenamiento jurídico, y no al interés de una de las partes de la relación tributaria, ya sea en favor de la Hacienda o de los contribuyentes. De ahí que, en nuestra opinión, es absolutamente ilegítimo crearse óbices irrazonables a la investigación sobre la validez del débito tributario en cobro, imponiendo al contribuyente una obligación que podría cumplirse con mucho más facilidad por la Hacienda.

3. LA DEVOLUCIÓN DE TRIBUTOS EN BRASIL

3.1. El Derecho a la Devolución de Tributos: supuestos, plazos y medios

El CTN²² garantiza al contribuyente la devolución de tributos en las siguientes hipótesis: (i) cobro o pago espontáneo de tributo indebido o mayor que el debido de cara a la legislación tributaria o a la naturaleza y circunstancias materiales del hecho imponible efectivamente realizado; (ii) error en la identificación del sujeto pasivo, en la determinación del tipo de gravamen, en la liquidación del valor debido o en la elaboración o comprobación de cualquier documento relativo al pago; (iii)

²² Art. 165.

reforma, anulación, derogación o rescisión de una decisión que haya condenado el contribuyente al pago de un tributo.

Esta devolución necesariamente comprende no sólo el tributo pagado indebidamente, sino también los respectivos acrecidos de mora (intereses y penalidades), proporcionalmente al valor de la restitución²³. Además, los valores pagados indebidamente por los contribuyentes les son devueltos con una actualización monetaria que utiliza el mismo índice aplicable al tributo pagado con retraso, es decir, los créditos en contra de la Hacienda se cobran con el mismo factor de actualización que los créditos a su favor.

No obstante, hay un límite importante – y controvertido – a la devolución de tributos pagados indebidamente: en el caso de los tributos que naturalmente son traspasados hacia terceros (i.e., los tributos indirectos), la devolución solamente se hace a quien (i) prueba que ha soportado el encargo, o (ii) está autorizado por la persona que efectivamente lo soportó a recibir los valores pagados indebidamente²⁴. Así que, en estos tributos, el contribuyente de derecho debe probar que no repasó el coste del tributo hacia el contribuyente de hecho (que entonces deja de serlo, por no soportar la carga del tributo), o que está autorizado por éste a obtener la devolución del valor pagado.

El pedido de devolución puede hacerse tanto administrativa como judicialmente. En la senda administrativa, la devolución se hace en dinero en la medida de la disponibilidad de la Hacienda, lo que suele tardar muchos años. En la senda judicial, la ejecución de la devolución se hace de manera diferente si comparada con los juicios civiles y mercantiles. La decisión definitiva sobre el derecho del contribuyente conlleva la emisión de un orden de pago (*precatório*) por el Presidente

²³ Art. 167 del CTN.

²⁴ Art. 166 del CTN.

del Tribunal, que determina a la Hacienda el pago de determinado montante. Aunque existan plazos establecidos constitucional y legalmente para la realización de este pago, es común su incumplimiento de cara a las dificultades presupuestarias de los entes públicos, llevando a nuevos contenciosos y desvelando la ineficiencia del sistema.

En ambos casos, el plazo para requerir la devolución es de 5 años, contados de la extinción del crédito tributario (normalmente, el pago o la compensación del tributo indebido o mayor que el debido) o de la fecha en que devenga definitiva la decisión que reformó, anuló, derogó o rescindió la decisión que había condenado al contribuyente al pago del tributo posteriormente reconocido indebido²⁵. Adicionalmente, en los casos en que el contribuyente requiere la devolución administrativamente y la Administración la niega, es posible ir a juicio para obtener la anulación de la decisión administrativa denegatoria en el plazo de 2 años contados de esta decisión²⁶.

Estos plazos nos parecen adecuados a una protección efectiva del contribuyente en términos de devolución de valores pagados indebidamente, principalmente si consideramos que la Hacienda también dispone de un plazo de 5 años para efectuar el cobro de tributos eventualmente impagados. En otras palabras, además de ser un plazo razonable y suficiente para que el contribuyente tenga tiempo de conocer (o percibir) que ha hecho un pago indebido, este plazo preserva la igualdad de trato entre contribuyentes y Hacienda, sin un privilegio temporal respecto a la exigencia de valores a ellos debidos.

Hemos de señalar que esta devolución tanto puede hacerse en dinero (*restitución*) como por medio de la *compensación* del crédito a favor del contribuyente con débitos del mismo contribuyente. De hecho, específicamente en lo que concierne

²⁵ Art. 168 del CTN.

²⁶ Art. 169 del CTN.

a los tributos federales²⁷, los contribuyentes disponen de un procedimiento específico que les permite compensar, automáticamente y sin dependencia de un previo reconocimiento (por la Administración Tributaria Federal o por el Poder Judicial), sus débitos tributarios con ciertos tipos de créditos tributarios que los contribuyentes posean frente a esta Administración²⁸. Esta compensación puede ser revista por la Administración Tributaria en el plazo de 5 años: si la Administración nada hace tras este plazo, la compensación deviene definitiva; si la Administración discuerda de la compensación, emite una decisión que se puede impugnar administrativa o judicialmente, al igual que cualquier otra cobranza de tributos adicionales.

3.2. La Modulación de los Efectos de Decisiones de Inconstitucionalidad en Materia Tributaria

Sin embargo, hay un tema de relieve respecto a este derecho a la devolución que se hace cada vez más sensible en Brasil, específicamente en los juicios sobre este asunto. Basados en el argumento de que el interés supremo en el Derecho Tributario correspondería a la recaudación, coste lo que coste, los Fiscos brasileños suelen defender tajantemente que la eventual declaración judicial de ilegitimidad de una exacción tributaria no puede llevar, automáticamente, a la imposición de que los valores pagados a ese título sean devueltos a los ciudadanos.

Las Administraciones Públicas argumentan que la devolución de las cuantías recaudadas (ilegítimamente) les impondría un coste excesivo, no previsto en el presupuesto, y pondría en riesgo la prestación de los servicios públicos y de las actividades vueltas a toda la sociedad, quedándose caracterizada la existencia de «razones de excepcional interés social» que validarían la rehusa en devolver al contribuyente aquellas cuantías.

²⁷ Pocos Estados y Municipios poseen sistemas semejantes.

²⁸ Artículo 74 de la Ley nº 9.430/96.

El argumento, *prima facie*, puede seducir. En un país como Brasil, todavía carente de un desarrollo económico satisfactorio y donde la mayoría de la población necesita de la asistencia del Estado, de alguna manera, para tener garantizados sus derechos más básicos, la actuación estatal posee una considerable importancia. Esa constatación de hecho podría llevar a la conclusión de que, en primer lugar, se debe garantizar que el Estado tenga a su disposición los recursos necesarios a la consecución de sus actividades. En ese sentido, devendría desaconsejable que recursos recaudados y ya empleados en actividades nobles, como el saneamiento básico, la educación o la sanidad pública, fueran devueltos a los particulares que han proveído el Estado con tales cuantías, en razón de la ilegitimidad de las exacciones que generaron esa recaudación. Eso tendría sentido porque la garantía de que el Estado funcionara a favor de toda la colectividad sería más importante que el derecho de propiedad del particular, evidentemente irrespetado por una contribución compulsoria ilegítima y, por ello, arbitraria y contraria al Estado Democrático de Derecho.

No obstante, la cuestión no respecta simplemente al derecho de propiedad específico del contribuyente que ha pagado el tributo indebido. La cuestión es mucho más profunda y alcanza los ejes de la sociedad.

En verdad, al decirse que no se devolverá una exacción ilegítima, el mensaje transmitido a todos los individuos es de que el Estado no encuentra límites, ni mismo constitucionales, para imponer su voluntad a los ciudadanos, pues puede incluso exigir que ellos contribuyan independientemente de cualquier amarra jurídica. Luego, el Estado estaría completamente libre para obligar sus ciudadanos a pagar tributos arbitrariamente, sin el necesario amparo en las normas constitucionales y legales vigentes y sin la observancia de los valores y principios constitucionales y de los derechos fundamentales.

En nuestra opinión, debe sopesarse lo siguiente: ¿qué en mejor medida contribuye a la pacificación social, al convivio armonioso entre las personas (públicas o privadas), para el equilibrio entre los agentes sociales (públicos o privados)? En definitiva, ¿qué atiende de mejor manera a los anhelos constitucionales?

(a) permitir que el Estado exija tributos repulsivos al ordenamiento jurídico, pero cuyos recursos serían empleados en acciones estatales nobles; o

(b) obligar el Estado a devolver los recursos indebidamente recaudados, demostrándose que el Estado es el más preocupado en respetar las normas constitucionales, entre ellas los derechos fundamentales de los ciudadanos.

Una respuesta en el sentido de la opción (a) nos parece suicida. Es cuestión de tiempo el total desmantelamiento de un Estado que, bajo la justificativa de costear actividades que beneficiarán a la sociedad y promoverán el atendimento de los derechos fundamentales, ejerza prácticas que, por sí solas, irrespeten aquellos mismos derechos que deberán ser posterior y supuestamente garantizados. Los fines no justifican los medios y esto es un hecho de vida.

De hecho, la opción (b) alcanza directamente el objetivo mayor del Derecho como un todo, pues la sumisión del Estado a las normas impuestas a sus propios ciudadanos garantiza la pacificación social de manera incisiva: acaso el Estado no se someta a las normas impuestas a los individuos, la revuelta se muestra probable, pues la historia humana desvela que la sociedad tolera por poco tiempo la discriminación de regulación entre las conductas de los ciudadanos y las del Estado (o las de aquellos

que detienen momentáneamente el poder), sobre todo cuando está en juego la cuestión tributaria (MARTINS, 2005, p. 248-251)²⁹.

Además, la opción (b) genera en toda la sociedad una sensación de confianza, haciendo que los individuos no se sometan a las normas jurídicas solamente porque *son* obligados, sino porque *se sienten* obligados, una vez que el propio Estado soberano también a ellas se somete. Posibilitar que el Estado irrespete sus propios fundamentos menoscaba su base de legitimación, que es la voluntad colectiva, consciente o inconsciente, de los ciudadanos de que permanezcan organizados bajo el imperio de aquel Estado y de acuerdo con aquellas normas.

4. LA ESTRUCTURA DEL SISTEMA DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

La CF/88 garantiza a todos los ciudadanos el acceso al Poder Judicial, impidiendo que la Ley excluya la apreciación judicial de cualquier lesión o amenaza al derecho de alguien³⁰. En nuestro tema, esto conlleva la consecuencia de que el

²⁹ Em textual: «É evidente que a revolução dos barões contra João Sem Terra por excesso de tributação, em 1214, que deu origem à Magna Carta Baronorum (1215) e definiu o princípio da anualidade - permitindo ao pagador de tributos saber, com base no 'orçamento oficial' do ano anterior, o que seria necessário para a coroa e o que ficaria com o povo no ano seguinte - não pode ser desconhecida, até porque dá origem à Constituição inglesa, completada pelo 'Bill of Rights' de 1688, quando a monarquia parlamentar se instala, no governo de Guilherme de Orange.

Nem poderiam desconhecer a origem da revolução americana, que resultou na independência do país, em 1776, à luz do aumento tributário provocado pelas Leis Townsend ou, ainda, a origem da Revolução Francesa, movimento que teve por estopim o excesso de tributos e os desperdícios de Luís XVI. Embora a Bastilha (onde se encontravam apenas 7 prisioneiros) tenha se tornado o símbolo da luta contra o arbítrio, de rigor, a revolução encontra sua origem na reação popular, insuflada pelos iluministas e deflagrada por líderes políticos, que terminaram sendo suas vítimas.

A própria Inconfidência Mineira, entre nós, tem origem tributária (a derrama).

(...)

E é interessante que, de forma dramática, mas também pouco estudada, o excesso de tributação - sempre acompanhado pela corrupção - teve papel relevante e pouco destacado pelos produtores de reflexão histórica na república romana, na queda do império romano do Ocidente, e na mudança da XVIII para XIX dinastia egípcia.

A maior parte dos historiadores atribui estes momentos de crise e de alterações sensíveis da história, ao crescimento da corrupção e à opressão do povo, sem perceber que tais fatores quase sempre estão vinculados ao excesso de carga tributária».

³⁰ Art. 5º, XXXV.

contribuyente no está obligado a ingresar con una medida administrativa previamente a un juicio en contra de la exigencia tributaria. En otras palabras, el contribuyente tanto puede cuestionar un tributo administrativamente como llevarlo directamente a los Tribunales. Por este motivo, hay que separar la estructura de los sistemas de impugnación tributaria en los ámbitos administrativo (ante los órganos de la Hacienda) y judicial.

4.1. Estructura Básica del Proceso Administrativo

En la fase administrativa, hay básicamente dos instancias y en algunos casos específicos se admite un tercer eslabón de discusión. Tras recibir un acta de exigencia de un tributo, el sujeto pasivo *casi siempre*³¹ puede impugnarlo administrativamente. Esta impugnación la aprecia un órgano colegiado³² formado exclusivamente por representantes de la Hacienda³³, en una sesión cerrada al cual el contribuyente no tiene acceso. Así que, sin sorpresa, la inmensa mayoría de las decisiones proferidas por estos órganos de primera instancia son en favor de la Hacienda.

En caso de decisión que desestime la impugnación, el sujeto pasivo dispone de un recurso que se juzga por un órgano de segunda instancia formado, *paritariamente*, por representantes de los contribuyentes y de la Hacienda³⁴. Esta paridad tiene la evidente intención de garantizar, en alguna medida, la participación ciudadana en la resolución de los conflictos tributarios, en línea con la función

³¹ Como veremos enseguida, hay un procedimiento de exigencia de tributos en que no se garantiza el derecho de impugnación al contribuyente.

³² En la esfera Federal, las «Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento» (DRJs), distribuidas por todo el territorio nacional, directamente subordinadas al «Secretário da Receita Federal do Brasil».

³³ En la esfera Federal, los «Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil».

³⁴ En el ámbito Federal, el «Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)», órgano colegiado, paritario, que forma parte de la estructura del Ministerio de Hacienda, con atribución de juzgar los recursos de oficio (de la propia Autoridad Fiscal) y voluntarios (del sujeto pasivo) interpuestos contra las decisiones de primer grado (de las DRJs). Este órgano se integra por «Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil» y por abogados indicados por grandes confederaciones nacionales que representan los contribuyentes, reglamentados por la Portaria Ministerio de Hacienda nº 343/2015.

fundamental del procedimiento administrativo que hemos mencionado con anterioridad: la de definir, aún en el ámbito de la Hacienda, la tributación justa y legal para el caso concreto. Sin embargo, esta paridad es matizada por una regla de minerva, por la cual, en caso de empate de votos en la apreciación de un recurso, el desempate compete al Presidente de la junta juzgadora, que necesariamente es un representante de la Hacienda – y creemos ser intuitivo el sentido de este voto en prácticamente la totalidad de casos.

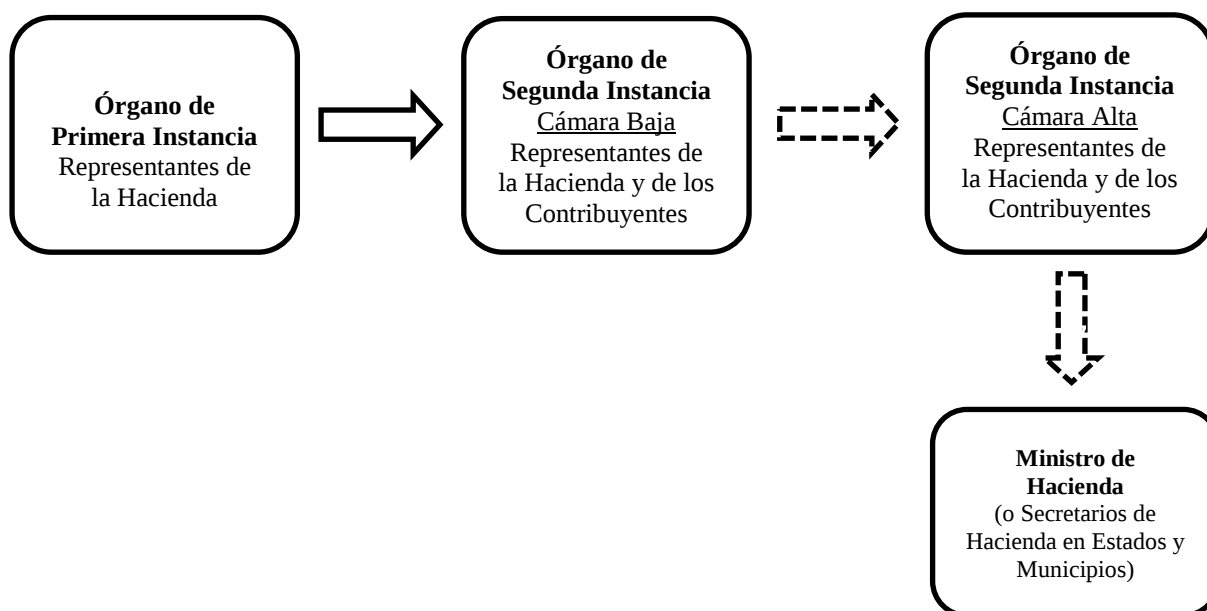
En estas dos primeras etapas, la impugnación es básicamente libre de límites materiales y puede abordar cualquier materia pertinente a la exigencia tributaria. En contra de la decisión de los recursos que acabamos de exponer, hay situaciones específicas (y más restrictas) que autorizan un tercer recurso, dirigido a la Cámara más alta del Órgano juzgador de segunda instancia. Además, en el ámbito Federal³⁵, compete al Ministro de Hacienda, en instancia especial, juzgar recursos contra decisiones del órgano de segunda instancia³⁶, interpuestos por los abogados de la Hacienda, y decidir sobre propuestas de aplicación de equidad presentadas por el Consejo, competencia que no ha sido ejercida en razón de su dudosa legalidad respecto a la posible vulneración de los principios del contradictorio y de la amplia defensa, al tratarse de mecanismo procesal disponible solamente para una de las partes (la Hacienda).

Las hipótesis de cabida de estos recursos y sus otros rasgos esenciales los expondremos oportunamente.

El diagrama abajo puede ayudar en la visualización del sistema procesal *administrativo* brasileño:

³⁵ Algunos Estados y Municipios poseen mecanismos semejantes, cuya apreciación compete a los Secretarios de Hacienda.

³⁶ Reglamentado por la Portaria del Ministerio de Hacienda nº 343/2015.



4.2. Estructura Básica del Proceso Judicial

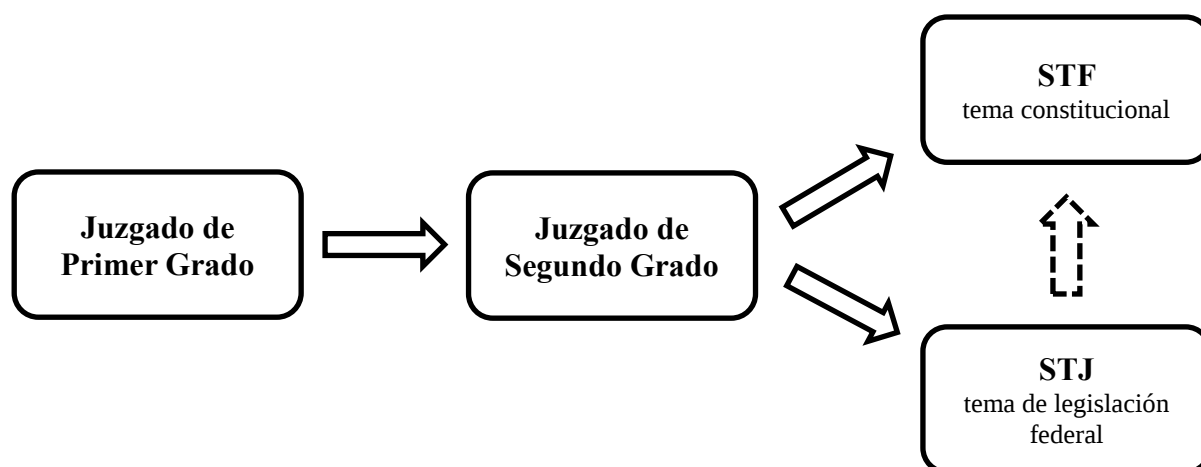
Los procesos judiciales referentes a materias tributarias que pueden ser manejados por los contribuyentes no poseen muchas especificidades respecto a los procesos que discuten otras materias, especialmente en lo que se refiere al flujo de procedimientos y a la estructura de los órganos juzgadores. Hay, sí, algunas especificidades relativas a los tipos de procesos que se encuentran a la disposición del contribuyente, que no son relevantes para el ámbito de este trabajo.

El sistema judicial Brasileño se divide, inicialmente, en dos instancias: el juzgado de primer grado, presidido por un solo juez; y un Tribunal de segundo grado, formado por Cámaras juzgadoras que por su vez suelen ser formadas por entre 3 y 5 jueces. Entre estas dos primeras instancias no hay significativas diferencias en términos de competencia, en la medida que los Tribunales de segundo grado ejercen, principalmente, la función de revisión íntegra de las decisiones de los juzgados de primer grado. La principal diferencia está en que todas las pruebas son producidas frente al juzgado de primer grado, aunque el Tribunal tenga libertad para reevaluar estas

pruebas o para determinar el regreso del proceso al primer grado para que se produzca una específica prueba.

A partir de la decisión del Tribunal de Segundo Grado, la estructura del proceso judicial brasileño se divide en dos, pues, contra esta decisión, las partes pueden interponer dos diferentes recursos: uno dirigido al Superior Tribunal de Justicia (STJ), que puede abordar cuestiones referentes a la legislación federal; otro dirigido al Supremo Tribunal Federal (STF), restricto a materias constitucionales (vulneración de preceptos constitucionales). Los recursos se interponen concomitantemente y, salvo excepciones, primero se juzga el recurso del STJ y después, acaso mantenida la decisión contestada, se analiza el recurso del STF. Hay todavía una complejidad añadida: si el STJ reforma la decisión del Tribunal de Segundo Grado, es posible interponer un nuevo recurso al STF contra la decisión del STJ, si ésta se haya basado en fundamentos constitucionales.

El diagrama abajo puede ayudar en la comprensión del sistema procesal *judicial* brasileño:



4.3. Relación entre la Discusión Administrativa y la Judicial

Hemos dicho que el contribuyente no está obligado a discutir la exigencia tributaria en el ámbito administrativo previamente a llevar el tema al Poder Judicial, de modo que la discusión administrativa no tiene un efecto condicionante sobre la discusión judicial.

Por otro lado, la discusión judicial sí tiene impacto sobre la discusión administrativa. En efecto, si el contribuyente decide llevar la discusión a juicio, esto implica en la renuncia a la esfera administrativa, o sea, la discusión judicial impide el proseguimiento de la discusión administrativa³⁷. El racional de ese sistema nos parece lógico: si los órganos administrativos están sometidos a los dictámenes de los Tribunales Judiciales, no tiene sentido obligarles a analizar un tema que ya está *sub judice* en aquellos Tribunales. Esta obligación conllevaría una ineficiencia operativa y un gasto innecesario a la Autoridad Tributaria, que tendría que analizar un caso que ya lo está analizando un órgano a quien aquella autoridad debe obedecer.

No obstante, la existencia de un proceso judicial y, más específicamente, de decisiones judiciales que hayan suspendido determinado crédito tributario no impide la Autoridad Fiscal de practicar todo y cualquier acto. Al revés, aunque exista una decisión judicial suspensiva de determinada cobranza, la Autoridad Tributaria debe hacer los trámites necesarios a la liquidación y a la consecuente constitución del crédito tributario, en aras de evitar la decadencia de su derecho de constituir tal crédito³⁸. Evidentemente, tras tal constitución, todos los trámites de cobro de esta deuda deben quedar suspendidos hasta un pronunciamiento final del órgano judicial responsable del análisis de la discusión tributaria.

³⁷ Artículo 38, párrafo único, de la Ley nº 6.830/80.

³⁸ Artículo 86 del Decreto nº 7.574/2011.

PARTE II – LAS DINÁMICAS DE LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN EN EL CONTEXTO NACIONAL

5. EL PROCEDIMIENTO PREVIO AL ACTO DE EXIGENCIA DE TRIBUTOS ADICIONALES

Inicialmente, debemos dejar constancia de una importante diferencia entre dos clases de procedimientos de exigencia de créditos tributarios existentes en Brasil. En efecto, en la mayoría de los tributos brasileños, se atribuye a los contribuyentes la obligación de comprobar la realización del hecho imponible, liquidar el tributo devengado y declararlo a las Autoridades Tributarias (autoliquidación). Así que, en los supuestos en los cuales los contribuyentes declaran el montante debido, pero por algún motivo dejan de pagarlo (total o parcialmente), no hace falta un procedimiento previo al Acto de Exigencia y este mismo Acto no es pasible de impugnación, pues se comprende que la declaración del contribuyente es suficiente a la constitución del crédito tributario, como una confesión del débito³⁹. De esa manera, la Autoridad Fiscal puede enjuiciar la cobranza acaso el contribuyente no pague el débito declarado, independientemente de la oportunidad de defensa administrativa, sin perjuicio de que el contribuyente impugne tal cobranza judicialmente.

Por otro lado, en todos los casos en que la Autoridad Fiscal pretende exigir un tributo total o parcialmente no declarado por el contribuyente, se hace necesario un procedimiento previo de fiscalización por el cual la Autoridad busca obtener todas las informaciones y documentos necesarios a la conclusión respecto de la existencia de un débito y a la constitución *ex officio* del crédito tributario. El contribuyente hay que ser informado de este procedimiento y, aunque no haya la obligación legal de que

³⁹ STJ, 1ª Seção, REsp nº 962.379, rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 28.10.2008.

la Administración Tributaria le oiga previamente (el procedimiento puede limitarse a la requisición de documentos, sin demandar aclaramientos por parte del contribuyente), la práctica demuestra que eso suele ocurrir.

En definitiva, es común que, al solicitar documentos a los contribuyentes, las Autoridades Fiscales soliciten también aclaramientos sobre situaciones de hecho, sobre los procedimientos llevados a efecto por el contribuyente, o aun sobre la interpretación del contribuyente sobre los hechos investigados. Y aunque no lo haga, los contribuyentes suelen presentar aclaramientos respecto a todos estos puntos, *los cuales necesariamente se examinan en el acto posteriormente emitido y durante la discusión administrativa*. No obstante, hay que remarcar que la ausencia de esta oportunidad no conlleva la anulación del procedimiento, por ausencia de una obligación legal en este sentido.

En nuestra opinión, sería importante que esta oportunidad al contribuyente para que preste aclaraciones fuera impuesta por Ley, y no sólo una práctica (elogiable, pero no exigible) de la Administración Pública. Aunque esta oportunidad exista en la mayoría de los casos, no podemos olvidar que todavía existen situaciones en que se la ignora, en perjuicio de la defensa del contribuyente y de la propia función del procedimiento administrativo que hemos expuesto con anterioridad (de llegar a la aplicación justa de la tributación). Esta imposición legal podría cumplir la función de reforzar el cambio de cultura en la relación entre la Autoridad Fiscal y los contribuyentes, haciéndola más cooperativa que contenciosa, en beneficio de la seguridad jurídica y del consentimiento al tributo⁴⁰.

6. Los Requisitos para la Exigencia de Tributos Adicionales

⁴⁰ Para un estudio profundo respecto al consentimiento al tributo, véase FILIPPO, Luciano Gomes. *Consentimento ao Imposto e Eficiência Tributaria*. Curitiba: Juruá, 2012.

6.1. Plazo para la Exigencia

El primer requisito que los actos de exigencia de tributos adicionales deben cumplir dice respecto al plazo de decadencia para la constitución del crédito tributario. De acuerdo con el CTN, la Hacienda dispone del plazo de 5 años para tal constitución, pero hay diferencias concernientes al término inicial de este plazo. Para los tributos en general, los 5 años empiezan a contarse a partir del primer día del ejercicio siguiente a aquél en que la liquidación podría realizarse, es decir, el primer día de enero del año siguiente a la realización del hecho imponible⁴¹. Esto también se aplica a los tributos sometidos al procedimiento de autoliquidación, siempre que el contribuyente no haya pagado cualquier valor en el período en cuestión⁴². Ahora bien, si el contribuyente ha pagado, aunque parcialmente, el tributo sometido a autoliquidación, el plazo de 5 años empieza a contarse inmediatamente a partir de la realización del hecho imponible⁴³.

6.2. Requisitos Formales y Materiales

Además, el acto de exigencia de tributos adicionales debe cumplir una serie de requisitos formales y materiales. En ese sentido, la exigencia debe materializarse en un Acta de Infracción o Notificación de Liquidación que debe indicar la *cualificación del contribuyente*, la *ubicación, fecha y hora* del acto; la *descripción de los hechos*, los *preceptos legales infringidos* y la *penalidad aplicable*; la *identificación de la exigencia* y la *intimación* para que el contribuyente la cumpla o la impugne en el plazo de 30 días; y la *firma* del Fiscal competente⁴⁴. En definitiva, el acto debe estar *debida y específicamente fundamentado* y, además, debe acompañarse de todos los

⁴¹ Artículo 173, I, del CTN.

⁴² STJ, 1ª Seção, REsp nº 973.733, rel. Min. Luiz Fux, DJe de 18.09.2009.

⁴³ Artículo 150, §4º, del CTN.

⁴⁴ Artículo 39 del Decreto n. 7.574/2011.

documentos, testimonios, laudos y demás elementos de prueba que sean indispensables a la demostración del hecho que ha motivado la exigencia⁴⁵.

Aunque la legislación imponga expresamente todos estos elementos, la falta de alguno de ellos no necesariamente resulta en la nulidad del acto. En verdad, la jurisprudencia brasileña suele reconocer esta nulidad solamente en los casos en que la ausencia (o deficiencia) de estos elementos impiden o de alguna manera merman el derecho de defensa de los contribuyentes. Esto, evidentemente, resultará fácil de concluir si faltan elementos que desvelen la motivación y fundamentación de la cobranza, por ejemplo, si falta la descripción de los hechos; sin embargo, la falta de la correcta indicación de los preceptos legales puede perjudicar o no la defensa del contribuyente, con dependencia de que estos preceptos puedan (o no) conocerse de otras maneras (por ejemplo, por la descripción de los hechos).

De esa manera, el análisis sobre la nulidad de un acto de exigencia de tributos adicionales en razón de la ausencia de los elementos legalmente establecidos debe hacerse caso a caso, no pudiéndose determinarla *in abstracto*.

6.3. Carga de Prueba

La obligación de que el acto contenga todos los documentos, testimonios, laudos y demás elementos de prueba que sean indispensables a la demostración del hecho que ha motivado la exigencia desvela no sólo que el contribuyente tiene garantizado el acceso a todos estos elementos, sino también que la carga de prueba inicialmente recae sobre la Administración Tributaria.

Si la Administración no cree en la escrituración fiscal del contribuyente, debe probar en qué esta escrituración discrepa de la realidad⁴⁶. Sin embargo, es posible que

⁴⁵ Artículo 38, §1º, del Decreto n. 7.574/2011.

⁴⁶ Artículo 26, párrafo único, del Decreto n. 7.574/2011.

la legislación atribuya tal carga de prueba al contribuyente en casos especiales⁴⁷. Asimismo, compete al contribuyente probar las alegaciones que esgrima en contra de las pruebas presentadas por la Autoridad Fiscal⁴⁸.

Además, hay que subrayar que los órganos juzgadores administrativos pueden determinar la realización de pruebas adicionales acaso las consideren imprescindibles a la resolución del caso⁴⁹.

Finalmente, debemos exponer brevemente el papel que las presunciones juegan en la impugnación tributaria. Si en la senda administrativa hemos visto que inicialmente la carga de prueba inicialmente recae sobre la Administración Tributaria, en el proceso judicial la situación sufre algún cambio en razón de una presunción que beneficia a la Hacienda.

En Brasil, las presunciones relativas (*iuris tantum*) y absolutas (*iuris et de iure*) deben estar previstas en Ley. En la senda tributaria, los principios de legalidad y de verdad material hacen inviable la diseminación ilimitada de presunciones, pues se exige que la actuación de la Autoridad Tributaria esté basada, como regla general, en la realidad efectivamente existente, no en una realidad *presunta*. Sin embargo, hay una importante presunción que afecta directamente el tema de este artículo.

En nuestro país, la deuda tributaria que queda constituida por la declaración del contribuyente o tras el trámite de un proceso administrativo fiscal se registra en un documento llamado «certificado de deuda activa» (*«certidão de dívida ativa»*, CDA). La CDA es el título ejecutivo que la Hacienda puede llevar a juicio para imponer al contribuyente el cumplimiento de su obligación. Así que, como ocurre con los títulos ejecutivos privados, la legislación atribuye a la CDA una presunción relativa de liquidez

⁴⁷ Artículo 27 del Decreto n. 7.574/2011.

⁴⁸ Artículo 28 del Decreto n. 7.574/2011.

⁴⁹ Artículo 35 del Decreto n. 7.574/2011.

y certeza, que «puede ser elidida por prueba inequívoca, a cargo del ejecutado o de tercero a quien aproveche»⁵⁰.

Hasta este punto, nada que criticar. Es coherente con el resto del ordenamiento brasileño que el título ejecutivo tributario detenga la misma presunción relativa que la detienen los títulos ejecutivos particulares. Sin embargo, y pese a que no sea posible entrar en detalles sobre esta discusión en razón de su complejidad, debemos señalar que hay casos en que, jurisprudencialmente, se eleva la presunción de legitimidad de la CDA a un eslabón superior al de las presunciones relativas (aunque todavía inferior a la presunción absoluta), exigiéndose del contribuyente una prueba más rigurosa, más difícil, para que se decida por la ilegitimidad de la deuda plasmada en la CDA, o transfiriéndose para el contribuyente una carga de prueba que originalmente sería de la Hacienda⁵¹.

7. LOS EFECTOS DEL ACTO DE EXIGENCIA DE TRIBUTOS ADICIONALES

7.1. La Notificación y sus Consecuencias

La notificación del acto al sujeto pasivo tiene el efecto de evitar la decadencia del crédito tributario, es decir, impide que ocurra la extinción del derecho del Fisco de constituir el crédito tributario por el transcurso del plazo de decadencia.

⁵⁰ Artículo 204 del CTN y artículo 3º de la Ley nº 6.830/80.

⁵¹ Por ejemplo, el STJ ha establecido el entendimiento por el cual, si el nombre del administrador de la empresa está en una CDA que representa una deuda de la empresa, cabe a este administrador probar que no ha cometido un acto ilícito que podría conllevar su responsabilidad por aquella deuda. En Brasil, los administradores de las empresas solamente son responsables de una deuda tributaria de la empresa acaso esta deuda haya surgido en razón de un acto ilícito de aquel administrador. Esto hace necesario que, en el procedimiento de fiscalización, la Hacienda pruebe que el administrador ha cometido un ilícito, en aras de responsabilizarle por determinado débito. No obstante, la jurisprudencia que mencionamos hace que, aunque esta prueba no exista, si en el momento del registro de la deuda en la CDA simplemente se incluye el nombre del administrador, cabrá a éste demostrar en juicio que (i) no ha participado del procedimiento administrativo previo y/o que (ii) no ha cometido ningún acto tendiente a responsabilizarle por aquella deuda. Esto corresponde, en nuestra opinión, a una indebida exacerbación de la presunción de legitimidad de la CDA, pues un documento simplemente formal y unilateral (la propia CDA) tiene el efecto significativo de transferir la carga de prueba de la Hacienda hacia el ciudadano.

Esta notificación puede hacerse personalmente, por correo o por vía electrónica. En último caso, si estos tres primeros medios no son exitosos, la notificación puede hacerse por «*edita*», que corresponde a la publicación del acto de notificación en la internet de la Autoridad Tributaria, en la repartición tributaria o en la publicación oficial local (algo como el Diario Oficial del Estado en España), materializando una notificación presunta del contribuyente⁵². Creemos que estos medios son compatibles con el efectivo ejercicio del derecho de defensa, mismo en la notificación «presunta» del «*edita*», que se reserva a los casos en que no se logra localizar el contribuyente para efectivamente notificarle.

A partir del momento en que se da la notificación al sujeto pasivo, el crédito tributario deviene exigible, sin perjuicio del derecho de impugnación administrativa. Una consecuencia práctica de esto es que, si el contribuyente no impugna ni paga el tributo exigido, este débito le pone en una situación de irregularidad fiscal, que le impide obtener la «certificación negativa de débitos tributarios», una especie de declaración del Gobierno de que el sujeto pasivo está en situación regular del punto de vista tributario. En Brasil esto constituye una cuestión de gran importancia, porque tal certificación es documento de presentación obligada, por ejemplo, en licitaciones realizadas por órganos públicos, e incluso los órganos privados, como instituciones financieras, suelen exigirla en el momento de conceder un préstamo o algún tipo de crédito.

7.2. La Suspensión del Crédito Tributario por Impugnación Administrativa o Judicial

Si el sujeto pasivo impugna administrativamente la cobranza, esto suspende el crédito tributario hasta la decisión final en la esfera administrativa⁵³, manteniéndole

⁵² Artículo 10 del Decreto n. 7.574/2011.

⁵³ Artículo 151, III, del CTN.

en situación fiscal regular y garantizándole la obtención de la mencionada certificación de regularidad fiscal⁵⁴. Aquí reside una importante diferencia entre la impugnación administrativa y judicial: si en la administrativa la impugnación por sí sola tiene este efecto suspensivo, en la judicial esto ya no ocurre. En efecto, para que una medida judicial del sujeto pasivo en contra de una exigencia fiscal suspenda esta cobranza, el contribuyente debe obtener una orden judicial en este sentido⁵⁵, o garantizar la deuda con dinero u otros bienes puestos a la disposición del órgano judicial encargado de juzgar el caso⁵⁶.

Esta es una diferencia importante especialmente porque la orden judicial que hemos indicado sólo se concede si el juez se convence de la juridicidad de las alegaciones del sujeto pasivo (*fumus boni juris*) y del riesgo de perjuicios irreversibles en caso de no suspensión del débito tributario (*periculum in mora*). En definitiva, la suspensión del débito en el ámbito judicial sin la presentación de garantías supone una carga argumentativa mayor para el sujeto pasivo, que debe convencer al juez, aunque no perentoriamente, de la gran probabilidad de que la exigencia tributaria se considere ilegítima al final del juicio, mientras en la esfera administrativa la suspensión depende solamente de que el sujeto pasivo presente una impugnación dentro del plazo que le es asignado.

La facilidad de la suspensión del débito tributario en el ámbito administrativo pone de relieve que los derechos de los sujetos pasivos son adecuadamente protegidos en esta esfera. De hecho, si la discusión administrativa representa el procedimiento por el cual la propia Hacienda reevalúa el acto de exigencia emitido originalmente, no hace sentido que este acto produzca efectos

⁵⁴ Artículo 206 del CTN.

⁵⁵ Artículo 151, IV y V, del CTN.

⁵⁶ Artículo 206 del CTN.

daños a las actividades de los contribuyentes mientras la propia Hacienda pueda cambiarlo. Así que esta suspensión más fácil, sin la necesidad de presentar garantías o cualquier otra medida de constricción del patrimonio del sujeto pasivo, hace la discusión administrativa atractiva, evitando la coacción indirecta (que podría resultar de un acceso más difícil a la revisión administrativa) a que el contribuyente no impugne la exigencia tributaria.

En lo que toca la suspensión más difícil en el ámbito judicial, también creemos que, *estructuralmente*, el sistema salvaguarda de manera razonable los derechos del sujeto pasivo. En efecto, nos parece adecuado que, si hay indicios algo sólidos de que el crédito tributario es indebido, el débito sea suspendido (por decisión judicial); y si no los hay, también nos parece correcto que el sujeto pasivo esté obligado a presentar una garantía para que obtenga esta suspensión (la garantía no es condición para la impugnación, sino exclusivamente para la suspensión del débito).

Además, estas hipótesis de suspensión administrativa o judicial de los créditos tributarios evitan el surgimiento del odioso *solve et repete* en Brasil, pues en ningún caso se exige que el contribuyente pague el débito que se le imputa para que solamente entonces pueda impugnarlo.

No obstante, tal sistema no es libre de puntos de debilidad, pero los problemas que hemos comprobado a lo largo de nuestra actuación profesional y académica no son estructurales, sino *coyunturales*. En relación con la decisión judicial, la experiencia brasileña demuestra que, en la mayoría de los casos, los jueces suelen establecer un entendimiento largamente conservador y restrictivo a la hora de apreciar los pedidos del contribuyente, ya sea en términos del *fumus boni juris* (exigiendo no la apariencia del buen derecho, sino prácticamente un convencimiento absoluto e irrefutable de que el derecho alegado prevalecerá al final) o del *periculum in mora* (no bastando el hecho de que, si mantenida la exigibilidad del débito, el contribuyente

deberá disponer de parte de su patrimonio para suspenderlo, en perjuicio de su subsistencia o de sus actividades). Nuestra crítica recae especialmente sobre el segundo punto, pues nos parece que, en muchos casos, hay una especie de distanciamiento entre los jueces y la realidad respecto a los reales efectos de la exigencia tributaria en el mundo real de las personas y empresas, pues aquellos muchas veces menosprecian los efectos concretos de tal exigencia sobre las actividades y la vida del sujeto pasivo.

Otra crítica coyuntural que se puede hacer dice respecto a las garantías que el sujeto pasivo debe presentar si necesita suspender un débito tributario. Aunque la legislación establezca un listado de los bienes y derechos que se puede ofrecer⁵⁷, en la inmensa mayoría de los casos la Hacienda sólo se contenta con el dinero, independientemente de que el contribuyente ofrezca otros bienes (aceptados por la Ley) que le causen menos perjuicios. Y la crítica que hacemos es que, también en la mayoría de los casos, los jueces suelen coincidir con la Hacienda en estas exigencias, de manera que, en la práctica, la aceptación del bien ofrecido en garantía pasa a depender, en exclusiva, de la voluntad fiscal, sin la necesaria mediación judicial entre los intereses del sujeto pasivo y de la Hacienda. Esto, evidentemente, pone al contribuyente en una situación de extrema precariedad en términos de protección de derechos, pues hace que la balanza judicial penda para el lado del Fisco en una cuestión de relieve innegable, una vez que la indisponibilidad de recursos financieros hace mucho más daño al día a día de los contribuyentes que la indisponibilidad, por ejemplo, de inmuebles, acciones o incluso títulos de la deuda pública.

7.3. Garantías a la futura ejecución de los actos

⁵⁷ El artículo 11 de la Ley nº 6.830/80 lista el dinero, los títulos de la deuda pública y títulos de créditos con cotización en Bolsa, las piedras y metales preciosos, los inmuebles, los navíos y aeronaves, los vehículos, los muebles y los derechos y acciones.

La legislación brasileña establece una serie de garantías *materiales* a los créditos tributarios, en aras de facilitar su cobro y salvaguardar su efectividad. Entre tales garantías se puede mencionar (i) la previsión de que todos los bienes del sujeto pasivo responden por las deudas tributarias⁵⁸; (ii) la previsión de que cualquier acto de enajenación del patrimonio del contribuyente tras el registro del débito tributario es presumidamente fraudulenta, salvo la hipótesis en que el contribuyente reserva bienes suficientes al cumplimiento de la deuda tributaria⁵⁹; (iii) la posibilidad de que el juez determine la indisponibilidad de todo el patrimonio del contribuyente, acaso él no ofrezca bienes o no se los encuentre tras su notificación judicial⁶⁰, entre otras.

Además, la legislación también establece garantías *procesales* que buscan salvaguardar la efectividad de la exigencia tributaria. En ese sentido, se prevé (i) la posibilidad de establecerse un procedimiento especial de acompañamiento del patrimonio del contribuyente, siempre que la exigencia tributaria supere el 30% de su patrimonio, por medio del cual el contribuyente debe comunicar previamente cualquier enajenación de sus bienes o derechos («*arrolamento de bens e direitos*»)⁶¹; (ii) la posibilidad de que la Hacienda inicie un proceso judicial cautelar («*medida cautelar fiscal*») que conlleve la constricción del patrimonio del contribuyente siempre que él intente transferirlo a terceros o enajenarlos (en el caso del «*arrolamento*») sin la previa comunicación a las Autoridades Fiscales.

En nuestra opinión, estas garantías materiales y procesales están de acuerdo con el artículo 8.2.h de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y con el Artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos. Primero, porque la garantía que queda unilateralmente a cargo de la Hacienda (específicamente el «*arrolamento*

⁵⁸ Artículo 184 del CTN.

⁵⁹ Artículo 185 del CTN.

⁶⁰ Artículo 185-A del CTN.

⁶¹ Artículo 64 y 64-A de la Ley n. 9.532/97; artículos 43 y 44 del Decreto n. 7.574/2011.

de bens e direitos») no es una medida efectivamente restrictiva, sino que impone, en la práctica, solamente un deber de información del contribuyente respecto al movimiento de su patrimonio, sin hacer inviable (*prima facie*) cualquier enajenación o disposición de este patrimonio. Segundo, porque todas las medidas realmente restrictivas respecto al patrimonio del contribuyente dependen (i) de la presencia de requisitos que demuestran el intento de dilapidación del patrimonio del contribuyente (y de la consecuente imposibilidad de que se alcance este patrimonio acaso la deuda sea al final declarada legítima) y (ii) de una decisión judicial (por ende proferida por una parte equidistante del Fisco y del contribuyente) sobre la presencia de los requisitos legales y sobre las consecuencias que deben producirse.

En ese sentido, nos parece que son obedecidas las condiciones impuestas por aquellas normas internacionales, principalmente en la medida en que (i) no hay una presunción de culpa unilateralmente impuesta por las Autoridades Fiscales, (ii) al contribuyente se le conceden todos los medios procesales de defensa en contra de las medidas constrictivas requeridas por la Hacienda y (iii) tales medidas solamente producen efecto tras la apreciación (y su concesión) del Poder Judicial.

7.4. La Duración del Contencioso Administrativo y Judicial

La Constitución Brasileña establece, como derecho fundamental de los ciudadanos, «la razonable duración del proceso y los medios que garanticen la celeridad de su tramitación», tanto en los procesos judiciales como en los administrativos⁶². Esta previsión, introducida en 2004, ha llevado a una importante construcción jurisprudencial, que viene imponiendo a la Administración Pública el respeto a los plazos procesales en caso de una irrazonable tardanza en la apreciación de las peticiones de los contribuyentes⁶³.

⁶² Artículo 5º, LXXVIII, CF/88.

⁶³ STJ, 1ª Seção, REsp nº 1.138.206/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 01.09.2010.

Sin embargo, hay hechos prácticos que restan efectividad a este dispositivo constitucional y a la jurisprudencia que hemos mencionado: el contribuyente muchas veces no fuerza la apreciación más célere de sus peticiones administrativas, con recelo de que la respuesta «forzada» tenga mayor probabilidad de ser contraria a sus pretensiones; y no hay noticias de decisiones que hayan impuesto la apreciación inmediata de procesos *judiciales*, aunque haya una demora excesiva, razón por la cual tal jurisprudencia sólo produce efectos en la senda administrativa.

En ese escenario, la experiencia demuestra que los procesos administrativos tributarios suelen tardar 5 años para que sean definitivamente juzgados en la esfera administrativa⁶⁴. Y en lo que toca los procesos judiciales, estos pueden tardar sin mayores dificultades algo como 7 años hasta que lleguen a una decisión final y definitiva. De ahí que, en una exigencia tributaria que se impugne primeramente en la esfera administrativa y que después se lleve a los Tribunales, la resolución del litigio puede tardar, con normalidad, 12 años.

A nosotros nos parece intuitiva la total ineficiencia de un sistema que sólo proporcione resoluciones con estos plazos tan largos. También nos parece claro que esta ineficiencia perjudica a ambas partes, Hacienda y contribuyentes, que se quedan más de una década en un mar de inseguridad sobre el desenlace del litigio hasta que consigan recibir lo que les es debido.

7.5. Instrumentos Alternativos de Solución de Conflictos

El único instrumento alternativo de solución de conflictos tributarios existente en la legislación tributaria brasileña es el *acuerdo* (*transação*), es decir, la negociación por la cual Hacienda y contribuyente solucionan un litigio tributario mediante concesiones de parte a parte. No hay, a día de hoy, previsión legal que

⁶⁴ Conforme estudio disponible en <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/textos-para-dissertacao/estudo-contencioso.pdf>.

autorice la resolución de litigios tributarios por medio del arbitraje, de la mediación etc. Y mismo respecto al acuerdo, hay importantes críticas doctrinales a su cabida en el ordenamiento jurídico brasileño⁶⁵.

El acuerdo está previsto en el artículo 171 del CTN y sus elementos centrales son los siguientes:

- (a) la posibilidad de acuerdo solamente puede establecerse por Ley, no por otros instrumentos normativos; y es necesariamente facultativo, no se lo puede imponer a los sujetos de la relación tributaria;
- (b) la Ley que faculta el acuerdo debe establecer las condiciones para que se ejerza esta facultad;
- (c) la facultad de pactar debe ofrecerse por la Ley a ambos sujetos de la obligación tributaria, excluyendo la posibilidad de que la voluntad de solamente uno de ellos imponga al otro la obligación de pactar;
- (d) una vez ejercida la facultad de acordar según las condiciones establecidas en Ley, el acuerdo deberá contemplar concesiones mutuas respecto al objeto original de la obligación tributaria, imposibilitando la realización de un acuerdo por el cual solamente uno de los sujetos haga concesiones;
- (e) si el acuerdo tiene la finalidad de terminar un litigio, es su presupuesto lógico la existencia previa de un litigio, lo que excluye la realización de pactos preventivos, es decir, anteriores a la propia existencia de una disputa entre los sujetos de la obligación tributaria;

⁶⁵ Para conocer someramente nuestra visión respecto a estas críticas y sus posibles contestaciones, véase TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. *Transação Tributária com Dação em Pagamento*. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 2, n. 2, 2014.

(f) la celebración del acuerdo conlleva la extinción del crédito tributario;

(g) el acuerdo debe autorizarse por una autoridad apuntada por Ley, quedando claro que otras autoridades pueden desarrollar otras actividades relacionadas al acuerdo (pero que no se confundan con su autorización).

Pese a la existencia de esta previsión legal, las críticas a la propia posibilidad jurídica de realización de acuerdos en cuestiones tributarias en Brasil hacen que tales acuerdos sean absolutamente extraordinarios en nuestro país, correspondiendo prácticamente a una posibilidad legal de nula aplicación.

7.6. Alteración del Acto de Exigencia por la Autoridad Tributaria

A partir de la emisión del acto de exigencia de tributos, su alteración encuentra límites que afectan tanto la esfera administrativa como la judicial. En verdad, después de tal emisión, el acto solamente puede modificarse en razón de *errores de hecho*, pero no en virtud de *errores de derecho*. La distinción entre estas dos situaciones ha sido delimitada por la doctrina y ratificada por la jurisprudencia⁶⁶.

En ese sentido, el *error de hecho* está presente cuando no se conocía la existencia del hecho o era imposible su comprobación a la época de la constitución del crédito tributario. El error de hecho significa considerar ocurrido algo que no ocurrió, analizar un hecho diferente de lo que se ha presentado etc, por ejemplo, liquidando un tributo sobre propiedad inmobiliaria con base en un metraje equivocado (siempre que el real metraje no pudiera conocerse en el momento de la liquidación). Este tipo de error es apto a permitir la revisión de la liquidación (y por ende la modificación del acto de exigencia) por expresa previsión del artículo 149, VIII, del CTN.

⁶⁶ STJ, 1ª Seção, REsp 1.130.545, DJe de 22.02.2011.

Por otro lado, el *error de derecho* corresponde a un equívoco en la valoración jurídica de los hechos y lleva a un cambio en los criterios jurídicos originalmente utilizados por la Autoridad Tributaria. En el error de derecho, la autoridad elige mal la norma aplicable al caso, por ejemplo, liquida el tributo sobre el servicio A utilizando el tipo de gravamen aplicable al servicio B. Este error no autoriza la alteración la liquidación tributaria ni del acto de exigencia porque el CTN (artículo 146) consagra el principio de protección a la confianza del contribuyente, estableciendo que «la modificación introducida (...) en los criterios jurídicos adoptados por la autoridad administrativa en el ejercicio de la liquidación solamente puede producir efectos, respecto a un mismo sujeto pasivo, en relación a hecho imponible realizado posteriormente a su introducción».

De esa manera, si se comprueba un *error de hecho*, la Autoridad puede revisar la liquidación inicial y complementarla, siempre respetado el plazo de decadencia mencionado con anterioridad. Sin embargo, si lo que se comprueba es un *error de derecho*, la Hacienda no puede revisar liquidaciones pasadas, sino solamente aplicar el nuevo criterio jurídico a nuevas liquidaciones todavía no realizadas.

Estos límites afectan la exigencia tributaria tanto en fase administrativa como en judicial. En efecto, aunque la Hacienda pueda sustituir el título que representa el crédito tributario que se ejecuta en un proceso judicial hasta la decisión del juzgado de primer grado⁶⁷, esta sustitución se limita a los casos de *error formal o material*, es decir, errores superficiales en aquel título que no comprometan el contenido del acto de exigencia en que se basa el proceso judicial⁶⁸. En otras palabras, errores de digitación, en la dirección del contribuyente u otros errores que no cambien jurídicamente la exigencia tributaria.

⁶⁷ Artículo 2º, §8º, de la Ley nº 6.830/80.

⁶⁸ STJ, 1ª Seção, REsp 1.045.472, DJe de 18.12.2009.

Por otro lado, errores de hecho o de derecho no pueden corregirse en el curso del proceso judicial, tanto porque los primeros exigen una nueva liquidación y un nuevo acto de exigencia, con la consecuente reapertura del plazo para que el contribuyente lo impugne administrativamente; como porque los segundos siquiera pueden corregirse, conforme hemos expuesto arriba.

8. ACTOS IMPUGNABLES Y LOS PERTINENTES MEDIOS DE IMPUGNACIÓN

8.1. Actos Impugnables

En línea con lo que hemos dicho, la legislación brasileña asegura a los sujetos pasivos el derecho de impugnar administrativamente cualquier acto que afecte sus derechos. Entre ellos se encuentran (i) las actas de exigencia de tributos adicionales y (ii) las decisiones que desestimen pedidos de devolución de tributos pagados indebidamente⁶⁹. En las decisiones sobre consultas formales presentadas por el contribuyente a la Autoridad Tributaria que adopten un entendimiento contrario al del contribuyente, su impugnación en verdad corresponde a un recurso que analizaremos oportunamente.

Aunque no sea el tema central de este artículo, hemos de señalar que, en el ámbito judicial, como también hemos anticipado, todo y cualquier acto puede llevarse a los Tribunales, ante la garantía constitucional de acceso al Poder Judicial. Así que no sólo los actos mencionados arriba pueden ser objeto de un juicio, sino que cualquier iniciativa de las Autoridades Tributarias en el ámbito de un procedimiento de investigación pueden cuestionarse judicialmente. Sin embargo, si el acto no conlleva una restricción a los derechos de los contribuyentes, seguramente los Tribunales negarán trámite al juicio, por ausencia de interés procesal. En definitiva, el contribuyente deberá demostrar que el acto cuestionado conlleva una merma a algún

⁶⁹ En este caso, la legislación utiliza la denominación manifestación de inconformidad en lugar de impugnación, pero la naturaleza es básicamente la misma.

derecho, por ejemplo, que el acto está impidiendo (aunque indirectamente) la realización de sus actividades, o que el acto es desproporcionado respecto a su finalidad etc. Los ejemplos más comunes de este tipo de actos son la confiscación de mercancías durante una fiscalización, la prohibición de realización de trámites aduaneros, es decir, medidas que no representan directamente la exigencia de un tributo, sino el intento de punir al contribuyente por el incumplimiento de una obligación (formal o material).

8.2. Legitimidad para Impugnar

También hemos anticipado que todos los sujetos pasivos implicados en un acto de exigencia de tributos tienen legitimidad para impugnarlo y, para ello, deben ser notificados individualmente⁷⁰. Así que no sólo el contribuyente, sino también las personas que hayan sido apuntadas como responsables del pago del crédito tributario en el acto de exigencia⁷¹ tienen el derecho de impugnarlo administrativamente.

8.3. Condiciones y Elementos Esenciales de la Impugnación

La impugnación administrativa debe hacerse por escrito e integrarse por los documentos que fundamentan las alegaciones de los impugnantes⁷². Evidentemente, la primera condición para que una impugnación produzca sus sendos efectos es la de que sea presentada dentro del plazo de 30 días concedido a los sujetos pasivos⁷³.

Además, la impugnación deberá mencionar (i) la autoridad juzgadora a quien se dirige; (ii) la cualificación del impugnante; (iii) las razones de hecho y de

⁷⁰ Artículo 56, caput y §3º, del Decreto nº 7.574/2011.

⁷¹ Normalmente, esto atinge a las personas elegidas por la legislación como responsables solidarias del pago de los tributos (artículo 124 y 128 del CTN), bien así los socios y administradores de las empresas en el caso de su disolución irregular o de débitos surgidos como resultado de actos ilícitos practicados por tales personas (artículos 134 y 135 del CTN).

⁷² Artículo 56, caput, del Decreto nº 7.574/2011.

⁷³ Artículos 56, §2º (procedimientos de exigencia de tributos) y 120 (procedimientos de devolución de cuantías pagadas indebidamente) del Decreto nº 7.574/2011.

derecho que la fundamentan, los puntos de divergencia con el acto y las pruebas que se está presentando; (iv) las providencias o pericias que el impugnante quiere que se realicen, con exposición de los motivos que las justifican y la formulación de los quesitos que se debe responder; (v) la información sobre si la materia es objeto de discusión judicial, con la presentación de fotocopia del juicio, acaso existente⁷⁴. La ausencia de estos elementos, especialmente de los ítems (i) hacia (iii) puede llevar al no conocimiento de la impugnación.

Es importante subrayar que la impugnación administrativa debe acompañarse de la prueba documental que el contribuyente quiere utilizar, siendo que solamente se permite la posterior presentación de documentos cuando (i) quede demostrada la imposibilidad de su presentación en el momento de la impugnación, (ii) se refiera a hecho sobrevenido, o (iii) se dirija a contraponer razones aportadas posteriormente por el Fisco o por los órganos juzgadores⁷⁵.

8.4. Contenido y Límite de la Decisión Administrativa

Al igual que todos los actos de la Administración Tributaria, la decisión sobre la impugnación del contribuyente debe estar debidamente fundamentada, motivando la estimación o desestimación de aquella impugnación por medio del examen de todos los elementos, razones, documentos y demás pruebas aportadas al proceso tributario. La ausencia de motivación puede conllevar la anulación de la decisión, ya sea en segunda instancia administrativa o en un proceso judicial.

Como resultado del principio de la verdad material, tenemos la opinión de que las Autoridades juzgadoras no están constreñidas por los *fundamentos* de la impugnación. Si el proceso administrativo tributario tiene la función de llegar a la tributación justa, es decir, a la tributación que sea efectivamente aplicable al caso a la

⁷⁴ Artículo 57 del Decreto nº 7.574/2011.

⁷⁵ Artículo 57, §4º, del Decreto nº 7.574/2011.

luz de sus características y peculiaridades, y no a cualquier tributación solamente para promover la obtención de recursos (recaudación coste lo que coste), nos parece una conclusión lógica que el juzgador pueda valerse de razones no utilizadas por el contribuyente, siempre que ellas lleven a aquella tributación justa.

No obstante, lo mismo no ocurre respecto al *objeto* de la impugnación. En efecto, si el contribuyente no impugna una parte de la exigencia, esta parte deviene definitiva y siquiera será analizada por los órganos juzgadores administrativos⁷⁶. En definitiva, si por un lado los *fundamentos* de la impugnación no son los únicos que los juzgadores administrativos pueden usar, por otro estos juzgadores no pueden analizar algo que no ha sido *objeto* de impugnación.

Antes que finalicemos este apartado, debemos registrar un importante límite material impuesto por la legislación al contenido de las decisiones administrativas sobre cuestiones tributarias. Este límite corresponde a la imposibilidad de que tales decisiones dejen de aplicar «tratado, acuerdo internacional, ley o decreto» por razones de inconstitucionalidad⁷⁷. En otras palabras, la decisión administrativa – de cualquier instancia – no puede cancelar la exigencia formulada por la Autoridad Fiscal con base en la supuesta inconstitucionalidad de la norma («tratado, acuerdo internacional, ley o decreto») que la ha servido de fundamentación.

En términos prácticos, esto significa que la decisión favorable al contribuyente solamente puede estar basada en una interpretación diferente de la misma norma aplicada por la Autoridad que ha exigido el tributo (sin declaración de su inconstitucionalidad), en una recalificación de los hechos, en vicios formales o en la ilegalidad de actos normativos que no sean un «tratado, acuerdo internacional, ley o

⁷⁶ Artículo 58 del Decreto n° 7.574/2011.

⁷⁷ Artículo 59 del Decreto n° 7.574/2011.

decreto», es decir, actos normativos emitidos por la propia Autoridad Tributaria (Portarías, Instrucciones Normativas etc.).

Sin embargo, hay algunas excepciones a esta prohibición: la decisión administrativa puede dejar de aplicar «tratado, acuerdo internacional, ley o decreto» por razón de inconstitucionalidad siempre que (i) esta inconstitucionalidad ya haya sido declarada definitivamente por el Plenario del Supremo Tribunal Federal o (ii) existan normas de la propia Hacienda que reconozcan esta inconstitucionalidad.

9. LOS RECURSOS

9.1. La Necesidad de Más de una Instancia de Revisión

Al tratar de los principios de la amplia defensa y del contradictorio, el artículo 5º, LV, de la CF/88 garantiza a los contribuyentes el acceso a todos los «medios y recursos a ellos inherentes». También el CTN contiene previsión importante para la definición de la necesidad o no de más de una instancia de revisión, pues su artículo 151, III, establece que «las reclamaciones y los recursos» suspenden la exigibilidad del crédito tributario. De ahí que ambos los dispositivos indican la salvaguarda no sólo del derecho de reclamar/impugnar, sino también del derecho de apelar y presentar los respectivos recursos a una instancia superior.

Estas previsiones han sido interpretadas por el Supremo Tribunal Federal⁷⁸ exactamente en el sentido de garantizar al sujeto pasivo el duplo grado de jurisdicción en el ámbito administrativo, o sea, la oportunidad de tener su impugnación apreciada por dos instancias como mínimo. Así que tal derecho no puede ser limitado ni directa ni indirectamente por las leyes, que no pueden prohibir la interposición de recursos ni imponer al contribuyente una condición excesiva a su manejo. Esto ha llevado el STF a declarar inconstitucionales leyes que condicionaban el acceso a la segunda instancia

⁷⁸ STF, RE 389.383, rel. Min. Marco Aurelio, DJ de 29.06.2007.

administrativa al depósito, por el contribuyente, de porcentajes que variaban de 30% al 50% del valor del débito en discusión.

9.2. Estructura, Condiciones y Elementos de los Recursos

El sistema de recursos en el ámbito administrativo varía según el tipo de proceso que esté en juego. Así, expondremos de manera segregada los recursos referentes a procedimientos que versen sobre (i) las actas de exigencia de tributos adicionales y los pedidos de devolución de tributos pagados indebidamente y (ii) las consultas formales presentadas por el contribuyente a la Autoridad Tributaria.

9.2.1. En el Procedimiento de Exigencia de Tributos y en el Requerimiento de Devolución de Cuantías Pagadas Indebidamente

En general, la decisión de primera instancia administrativa puede ser objeto de dos recursos: el *recurso de oficio*, manejado compulsoriamente por la Autoridad Fiscal de primera instancia siempre que su decisión exonere el sujeto pasivo del pago del tributo exigido y que el tributo en cuestión supere R\$1.000.000,00⁷⁹; y el *recurso voluntario*, manejado por el sujeto pasivo en contra de las decisiones que le sean contrarias en el plazo de 30 días contados de su notificación respecto a tal decisión⁸⁰.

El recurso de oficio no corresponde propiamente a un recurso, pues no hay la formulación de argumentos o de razones contrarias a la decisión de primera instancia. En verdad, se trata del simple envío automático del proceso a segunda instancia⁸¹, para que ésta pueda reevaluar el caso conforme presentado al órgano juzgador de origen. Asimismo, las decisiones favorables a pedidos administrativos de devolución presentados por contribuyentes no están sujetas al recurso de oficio⁸².

⁷⁹ Artículo 70 del Decreto n° 7.574/2011.

⁸⁰ Artículo 73 del Decreto n° 7.574/2011.

⁸¹ Artículo 70, §1º, del Decreto n° 7.574/2011.

⁸² Artículo 71 del Decreto n° 7.574/2011.

La decisión de segunda instancia que analiza el recurso de oficio o el recurso voluntario puede ser objeto de recurso especial dirigido a la Cámara Alta del órgano de segunda instancia⁸³, manejado por la Hacienda o por el contribuyente en el plazo de 15 días de la notificación de tal decisión⁸⁴. Este recurso solamente tiene cabida cuando la decisión atacada haya dado a la ley tributaria una interpretación divergente de la que haya sido dada por otra Cámara del órgano juzgador de segunda instancia. En efecto, estos órganos suelen componerse por múltiples Cámaras Bajas, bien así por la propia Cámara Alta. Así, es posible que una Cámara llegue a conclusiones divergentes de otra (o de la Cámara Alta) respecto al mismo tema, y esta divergencia abre espacio para la interposición del recurso especial, con la finalidad de uniformizar el entendimiento de la corte administrativa.

La decisión final proferida por el órgano de primera instancia (acaso no interpuesto recurso voluntario)⁸⁵, por las Cámaras Bajas (cuando no es posible o, aunque posible, no se interpone el recurso especial)⁸⁶ o por la Cámara Alta (en apreciación de recurso especial)⁸⁷ tiene el efecto de (i) acaso favorable a la Hacienda, negar definitivamente la restitución o constituir definitivamente el crédito tributario, que pasa a poder ejecutarse por la Hacienda, incluso a través de las medidas judiciales pertinentes⁸⁸; y (ii) acaso favorable al contribuyente, de exonerarlo definitivamente de aquella exigencia⁸⁹ o reconocer definitivamente el derecho a la devolución de las cuantías pagadas indebidamente.

9.2.2. En la Consulta Presentada por el Sujeto Pasivo

⁸³ En el ámbito federal, la Cámara Superior de Recursos Fiscales del CARF (CSRF).

⁸⁴ Artículo 79 del Decreto n° 7.574/2011.

⁸⁵ Artículo 80, I, del Decreto n° 7.574/2011.

⁸⁶ Artículo 80, II, del Decreto n° 7.574/2011.

⁸⁷ Artículo 80, III, del Decreto n° 7.574/2011.

⁸⁸ Artículo 81 del Decreto n° 7.574/2011.

⁸⁹ Artículo 85 del Decreto n° 7.574/2011.

El contribuyente puede presentar *consultas tributarias*⁹⁰ a la Administración Fiscal, respecto a la aplicación de la legislación tributaria que le sea aplicable, en aras de obtener conocimiento previo en relación a los criterios administrativos pertinentes a la situación consultada y, por ende, de promover seguridad jurídica y confianza en la relación entre Fisco y contribuyentes. La consulta debe atañerse a un hecho determinado⁹¹, es decir, no puede hacerse de manera totalmente abstracta, y debe presentarse por escrito⁹² (GOMES, 2014, p. 57).

Una vez formulada, la consulta impide la instauración de un procedimiento de fiscalización relativo a la materia consultada, desde la presentación de la consulta hasta el 30º día posterior a la notificación del contribuyente sobre la decisión definitiva. Por otro lado, la consulta (i) no puede tocar tema que haya sido o esté siendo objeto de fiscalización o de consultas previas⁹³, (ii) no suspende el plazo para el pago del tributo ni para la presentación de declaraciones tributarias y (iii) no impide la instauración de procedimientos relativos a tributos o materias no alcanzados por la consulta⁹⁴.

Por tratarse de un procedimiento voluntario y no contencioso, y por no representar *ab initio* cualquier restricción a los derechos de los contribuyentes, las consultas suelen solucionarse en única instancia, en decisiones proferidas por órganos descentralizados⁹⁵ o centralizados⁹⁶ de la Autoridad Fiscal.

⁹⁰ La «consulta tributaria» encuentra previsión en el artículo 5º, XXXIII, de la CF/88; artículo 161 del CTN; Decreto Federal nº 70.235/72; Ley nº 9.430/96; Portaria del Ministerio de Hacienda nº 125/2009; Decreto nº 7.574/11; Ley nº 11.457/07 e Instrucción Normativa RFB nº 1.396/13.

⁹¹ Artículo 88 del Decreto nº 7.574/2011.

⁹² Artículo 91 del Decreto nº 7.574/2011.

⁹³ Artículo 94, II, III y IV del Decreto nº 7.574/2011.

⁹⁴ Artículo 80 del Decreto nº 7.574/2011.

⁹⁵ Delegaciones o Superintendencias regionales.

⁹⁶ Órganos centrales cuyas decisiones son dotadas de efectos vinculantes a los otros órganos de la misma administración fiscal. En el ámbito Federal, se trata de la Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

Si la solución dada a la consulta diverge de la solución dada por otro órgano de la Hacienda sobre el mismo tema y sobre la misma norma jurídica, el sujeto pasivo puede interponer recurso especial de divergencia en el plazo de 30 días⁹⁷. La decisión respecto a este recurso llevará, necesariamente, a la emisión de un acto por la Administración Tributaria, en aras de uniformizar el entendimiento hacendario sobre aquel asunto⁹⁸.

PARTE III – LAS DINÁMICAS DE LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL

10. LAS CONTROVERSIAS INTERNACIONALES EN MATERIA FISCAL

Incluso en los países en los que se regula el Procedimiento Amistoso o *Mutual Agreement Procedure* (MAP), el instituto no ha sido capaz de resolver todos los casos en su totalidad o de una manera adecuada. La OCDE y el G20 son conscientes de su importancia para abordar la solución de controversias, en el sentido de reexaminar y posiblemente promover un reajuste de normas y prácticas fiscales internacionales para hacer el MAP más eficaz, tal como se refleja en el Plan de Acción 14 (*Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*) del Proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*)⁹⁹.

⁹⁷ Artículo 101 del Decreto nº 7.574/2011.

⁹⁸ Artículo 101, §5º, del Decreto nº 7.574/2011.

⁹⁹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective. ACTION 14: 2015 Final Report. Foreword: International tax issues have never been as high on the political agenda as they are today. The integration of national economies and markets has increased substantially in recent years, putting a strain on the international tax rules, which were designed more than a century ago. Weaknesses in the current rules create opportunities for base erosion and profit shifting (BEPS), requiring bold moves by policy makers to restore confidence in the system and ensure that profits are taxed where economic activities take place and value is created. Following the release of the report Addressing Base Erosion and Profit Shifting in February 2013, OECD and G20 countries adopted a 15-point Action Plan to address BEPS in September 2013. The Action Plan identified 15 actions along three key pillars: introducing coherence in the domestic rules that affect cross-border activities, reinforcing substance requirements in the existing international standards, and improving

El 19 de julio de 2013, la OCDE, a petición de los líderes del G-20, propuso el Proyecto BEPS, el cual estableció quince planes de acción con el fin de combatir la erosión de la base imponible, implementada a través de la transferencia artificial de beneficios empresariales, basado en los siguientes principios: sustancia económica, propósito mercantil, norma general anti-elusión, combate a la subcapitalización e intercambio de información a nivel mundial.

Según el Informe Final del Plan de Acción 14, que aborda el tema del presente informe del ILADT, publicado el 05 de octubre de 2015, los países involucrados reconocen que los cambios introducidos por el Proyecto BEPS en su

transparency as well as certainty. Since then, all G20 and OECD countries have worked on an equal footing and the European Commission also provided its views throughout the BEPS project. Developing countries have been engaged extensively via a number of different mechanisms, including direct participation in the Committee on Fiscal Affairs. In addition, regional tax organisations such as the African Tax Administration Forum, the Centre de rencontre des administrations fiscales and the Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, joined international organisations such as the International Monetary Fund, the world Bank and the United Nations, in contributing to the work. Stakeholders have been consulted at length: in total, the BEPS project received more than 1 400 submissions from industry, advisers, NGOs and academics. Fourteen public consultations were held, streamed live on line, as were webcasts where the OECD Secretariat periodically updated the public and answered questions. After two years of work, the 15 actions have now been completed. All the different outputs, including those delivered in an interim form in 2014, have been consolidated into a comprehensive package. The BEPS package of measures represents the first substantial renovation of the international tax rules in almost a century. Once the new measures become applicable, it is expected that profits will be reported where the economic activities that generate them are carried out and where value is created. BEPS planning strategies that rely on outdated rules or on poorly co-ordinated domestic measures will be rendered ineffective. Implementation therefore becomes key at this stage. The BEPS package is designed to be implemented via changes in domestic law and practices, and via treaty provisions, with negotiations for a multilateral instrument under way and expected to be finalised in 2016. OECD and G20 countries have also agreed to continue to work together to ensure a consistent and co-ordinated implementation of the BEPS recommendations. Globalisation requires that global solutions and a global dialogue be established which go beyond OECD and G20 countries. To further this objective, in 2016 OECD and G20 countries will conceive an inclusive framework for monitoring, with all interested countries participating on an equal footing. A better understanding of how the BEPS recommendations are implemented in practice could reduce misunderstandings and disputes between governments. Greater focus on implementation and tax administration should therefore be mutually beneficial to governments and business. Proposed improvements to data and analysis will help support ongoing evaluation of the quantitative impact of BEPS, as well as evaluating the impact of the countermeasures developed under the BEPS Project. (Disponibile en www.oecd-library.org. Acceso en 14/08/2015)

conjunto pueden provocar inseguridad jurídica y que, si no se toman las medidas adecuadas, podrá aumentar en el corto plazo la doble imposición y los conflictos interpretativos sujetos a MAP y/o arbitraje.

En este contexto, los países, reconociendo la importancia de eliminar la doble imposición como un obstáculo al comercio y operaciones transfronterizas, se han comprometido a un *minimum standard* en cuanto a la resolución de conflictos derivados de convenios para evitar la doble imposición de la renta internacional (CDI).

En concreto, esta norma contenida en el art. 25 del CMOCDE, y que es objeto del Informe Final del Plan de Acción 14 del Proyecto BEPS, incluye un fuerte compromiso político a favor de una resolución más rápida y eficaz de los conflictos a través del MAP. Según el informe, el compromiso implica también en el establecimiento de un mecanismo de acompañamiento eficaz para asegurar que la norma se cumpla y que los países avancen hacia una resolución rápida de conflictos interpretativos de los CDIs. Por otra parte, un gran número de países se ha comprometido a adoptar en un corto espacio de tiempo el arbitraje obligatorio y vinculante en sus CDIs.

Aunque el BEPS sea un problema global, incluso en Brasil, el país ya ha adoptado una serie de medidas en la legislación doméstica para combatir la erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios empresariales, reduciendo significativamente los efectos del problema. Así, los reflejos del BEPS, en especial del Plan de Acción 14, en la legislación brasileña deben ser limitados y específicos, puesto que la normativa brasileña ya incluye medidas específicas anti-elusión.

11. LA IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA EN ACTOS EMANADOS DE ADMINISTRACIONES DE ESTADOS DISTINTOS

Brasil no tiene un gran histórico de conflictos relacionados con la interpretación y aplicación de los CDIs. Los principales casos analizados por los

Tribunales se refieren a los siguientes tópicos: aplicación del artículo 7 de los CDIs («beneficios empresariales») para bloquear la regla brasileña de imposición automática sobre los beneficios empresariales acumulados por las sociedades coligadas y controladas en el extranjero; aplicación del artículo 7 de los CDIs («beneficios empresariales») para evitar la incidencia de retención de impuestos en el pago de servicios técnicos sin transferencia de tecnología; aplicación del artículo 24 («no discriminación») en el caso de CDI firmado con Suecia para evitar la tributación en la fuente sobre los dividendos que no están sujetos al impuesto cuando pagados a los residentes en Brasil; aplicación del artículo 2 («impuestos visados») para incluir en el ámbito de los CDIs la Contribución Social sobre el Beneficio Empresarial, la Contribución de Tecnología y las Contribuciones Sociales para el PIS y COFINS.

Aunque los CDIs brasileños se acerquen del modelo de la ONU (CMONU) con respecto a determinadas categorías de renta, hay un entendimiento generalizado en el sentido de que siguen, de una manera general, el modelo de convenio de la OCDE (CMOCDE). La propia RFB, en más de una ocasión, se ha manifestado en este sentido. En la Solución de Consulta COSIT nº 18/2013 se ha explicado que los CDIs brasileños «generalmente se basan en el modelo de Convenio de la OCDE». Ya en la Solución de Divergencia COSIT nº 8/2013 fue incluso más asertiva respecto a la influencia de la CMOCDE sobre los CDIs brasileños¹⁰⁰.

Debe señalarse, sin embargo, que los CDIs firmados por Brasil siguen la tradición de América Latina en buscar mayores poderes fiscales del país de la fuente y,

¹⁰⁰ En textual: «acordos ou convenções para evitar a dupla tributação, deve ser interpretado como uma regra especial, e, portanto, têm precedência sobre a política interna de cada Estado, pois isso seria contrário, em relação ao caso. A este respeito, a tributação Convenção Modelo de rendimentos e patrimônio da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), um modelo que foi a base para os acordos para evitar a dupla tributação dos quais o Brasil é signatário, tem dois métodos para a eliminação da dupla tributação».

en este sentido, se aparta de la lógica de la CMOCDE, que se centra sobre la imposición en el país de residencia. De todos modos, desde la comprensión que los CDIs están basados en la CMOCDE, es común que los comentarios a este modelo se utilicen como apoyo para la fundamentación de las decisiones administrativas y judiciales, así como en obras doctrinales. Cabe recordar que Brasil no es miembro de la OCDE, así, no se atribuye a los comentarios a la CMOCDE cualquier carácter vinculante. La posición también ha sido sintetizada por Alberto Xavier, al afirmar que «el peso de comentario interpretativo no puede ir más allá del que se reconoce a la mejor doctrina» (XAVIER, 2010, p. 136).

Por lo tanto, en Brasil, ni los contribuyentes y ni la Administración Tributaria están familiarizados con el MAP, ya que el tema jamás ha sido regulado por la normativa interna, a pesar de la previsión expresa del MAP en los CDIs celebrados por el país y de no existir prohibición expresa en la normativa interna.

Se debe señalar que los CDIs celebrados por Brasil también no incluyen los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia (*Advance Pricing Arrangements – APA*) o cualquier otro tipo de APA que pueda referirse a la interpretación y aplicación de los tratados, por ejemplo, la definición de establecimiento permanente, asignación de beneficios a un establecimiento permanente, definición y valoración de precios de transferencia, definición de regalías, servicios técnicos y asistencia técnica.

La CMOCDE trata el tema del MAP en el artículo 25¹⁰¹, que contiene tres especies distintas de MAP: (i) MAP en el sentido estricto o individual, párrafos 1 y 2, es

¹⁰¹ ARTICLE 25 (CMOCDE, 2014)
MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years

decir, iniciado por el contribuyente y que pretende evitar la imposición que se encuentre en desacuerdo con las reglas del CDI; (ii) MAP interpretativo, párrafo 3, que tiene por supuesto la resolución de dificultades o dudas que surjan de la interpretación del CDI, iniciada por los Estados contratantes y que pretende superar las diferencias relacionadas con las disposiciones del CDI; y (iii) MAP integrativo, la segunda frase del apartado 3, para la eliminación de la doble imposición en los casos que no han sido objeto del CDI (ROCHA, 2013, pp. 588/589; XAVIER, 2010, p. 164/165; TORRES, 2001, pp. 688/691).

from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.

5. Where,

a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State, any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph. (Disponível em www.oecd.org. Acesso em 14/08/2015)

Los MAPs son procedimientos preventivos, bilaterales e informales. En general, las cláusulas del procedimiento amistoso presentes en los CDIs celebrados por Brasil difieren un poco de la regla de la CMOCDE.

Con respecto al párrafo 1, casi todos los CDIs brasileños, con excepción de los CDIs celebrados con Chile, Corea del Sur, Finlandia, Ucrania y Trinidad y Tobago se omiten con respecto a la referencia al artículo de la no discriminación (art. 24). Existen también diferencias en cuanto a la fecha límite para la presentación del caso por el contribuyente: mientras la mayoría de los CDIs no establecen fecha (Austria, Canadá, Chile, Corea del Sur, Dinamarca, España, Filipinas, Francia, Hungría, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Paraguay, Checa y Eslovaca y Suecia); otros requieren que la fecha límite para la presentación del caso sea aquella prevista en la normativa interna de los Estados contratantes (África del sur, Perú y Ucrania); y algunas establecen una fecha específica, que puede ser de dos años (Argentina, Bélgica, Ecuador y Portugal), tres años (China y Finlandia) o cinco años (Países Bajos y la India).

En cuanto al apartado 2, casi todos los CDIs firmados por Brasil no tienen la sentencia final, según la cual «cualquier acuerdo alcanzado debe ser implementado, independientemente de los plazos previstos por la normativa interna de los Estados convenidos». La redacción completa, como en la CMOCDE, sólo se encuentra en los tratados celebrados con Finlandia, India y Portugal.

Con respecto al párrafo 3 de los CDIs celebradas por Brasil, la mayoría omite la sentencia final constante en el mismo dispositivo de la CMOCDE, que establece que los Estados convenidos pueden también consultarse con miras a eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el CDI. La excepción consiste en los CDIs con Argentina, Austria, Canadá, China, Corea del Sur, Dinamarca, Ecuador, España, Finlandia, Francia, India, Japón y Suecia Luxemburgo.

En cuanto al apartado 4, los CDIs celebrados por Brasil no proporcionan la posibilidad de que las autoridades competentes se organicen en comités (Canadá, Chile, China, Filipinas, Holanda, Hungría, Israel, Italia, Japón, México, Noruega, Perú, Portugal, Checa y Eslovaca y Ucrania).

La autoridad competente, tal como se la define en el art. 3 de los CDIs celebrados por Brasil, es el Ministro de Hacienda, el Secretario de la RFB o sus representantes autorizados, que representan las autoridades de la Administración Tributaria, lo que puede resultar en una menor predisposición a la solución de las controversias siempre que el resultado pueda generar pérdida de recaudación relevante para el Estado brasileño.

Los acuerdos celebrados en el ámbito de los MAPs vinculan a la Administración Tributaria, puesto que expedido por las autoridades de los Estados contratantes (SANTIAGO, 2006, p. 260). Esta afirmación se deriva del principio de la buena fe que debe regir la aplicación de los CDIs, basada en el art. 26 («*Pacta sunt servanda*»), en el sentido de que todo tratado en vigor obliga a las partes, que deben observarlo de buena fe. Se fundamentan también en el principio de la unidad de criterio que debe gobernar la actuación de la Administración Tributaria, con base en los principios de seguridad jurídica y la protección de la confianza legítima (GOMES, 2010, p. 58; GOMES, 2011, págs. 161/162).

Los acuerdos celebrados en el marco de los MAPs se incluyen en la regla a que se refiere la letra «a» del ítem 3 del art. 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (CVDT), que establece que se tomará en cuenta, junto con el contexto, todo acuerdo ulterior entre las partes sobre la interpretación del Tratado o la aplicación de sus disposiciones (XAVIER, 2010, p. 168; SANTIAGO, 2006, p. 265).

Aunque inexistente normativa interna a reglamentar el MAP, este instrumento de solución consensuada ya ha sido utilizado informalmente por las

autoridades fiscais brasileiras. Se tratava de la definición de la naturaleza jurídica de los rendimientos ingresados en el contexto del CDI celebrada entre Brasil y España, para el cual se editó el *Ato Declaratório Interpretativo* ADI SRF nº 4/2006. El artículo 3¹⁰² del ADI SRF nº 04/2006 ha venido a corregir la interpretación del *Ato Declaratório Normativo* ADI SRF nº 1/2000, en el sentido de excluir esta categoría de rendimientos del concepto de otros rendimientos (art. 21) para inserirlos en el artículo 12 (*royalties*).

Más recientemente el Superior Tribunal de Justiça¹⁰³ ha tratado del tema en el caso COPESUL, donde se postulaba la no exigibilidad del Impuesto sobre la Renta retenido en la Fuente sobre el pago de servicios técnicos, sin transferencia de tecnología, que le eran prestados por sociedades canadienses e alemanas. El principal argumento era en el sentido de que tanto el CDI Brasil-Canadá¹⁰⁴ cuanto el CDI Brasil-

¹⁰² Art. 3º. Com relação a royalties e a serviços técnicos, deve ser observado o seguinte:

I - incluem-se no conceito de royalties, para fins de aplicação da Convenção, todos os serviços técnicos ou de assistência técnica, independentemente de que, em si mesmos, suponham ou não transferência de tecnologia, à exceção do disposto no inciso II;

II - aplica-se o art. 14 da Convenção («Profissões independentes») aos serviços técnicos de caráter profissional relacionados com a qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas;

III - não se aplica, em nenhuma hipótese, o art. 22 da Convenção («Rendimentos não expressamente mencionados») aos serviços técnicos prestados por uma empresa de um Estado contratante no outro Estado contratante;

IV - considera-se reduzido o âmbito de aplicação do art. 7º da Convenção («Lucros das empresas») no tocante aos serviços compreendidos nos incisos I, II e III.

¹⁰³ STJ, 2ª Turma, REsp nº 1.161.467, rel. Min. Castro Meira, DJe de 01.06.2012: «TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO».

¹⁰⁴ CDI recepcionado por el Decreto Legislativo nº 28, de 12.11.1985 y Decreto nº 92.318 de 23.01.1986.

Alemania¹⁰⁵ preveían la tributación de estos rendimientos en el art. 7º («beneficio empresarial»).

La Corte ha decidido que el art. 7º de los CDIs Brasil-Alemana y Brasil-Canadá debe prevalecer sobre la regla inserta en el art. 7º de la Ley nº 9.779/99 (artículos 708 e 710 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta-RIR/99), ya que el CDI, como norma internacional, es especial y se aplica, exclusivamente, para evitar la doble imposición entre Brasil y los otros dos países signatarios. Explicitó que la antinomia supuestamente existente entre la norma del CDI y el derecho tributario interno se soluciona por la regla de la especialidad, aunque la normativa interna sea posterior a la internacional. Basó su decisión en la *ratio* del artículo 98¹⁰⁶ del CTN, afirmando que las normas implicadas en el conflicto deben interpretarse a la luz del principio de *lex specialis derogat generalis*, no existiendo propiamente la revocación o derogación de la norma interna por reglamento internacional pero sólo la suspensión de la eficacia que alcanza tan solo las situaciones que involucren los sujetos y los elementos de extranjería descritos en la norma de la Convención.

En este caso, la normativa interna pierde su aplicabilidad en ese caso específico, pero no pierde su existencia o validez en relación con el sistema normativo interno. Hay una «abrogación funcional» (TORRES, 2001, p. 688/691), lo que hace las normas internas inaplicables aquellas situaciones previstas en el tratado internacional, involucrando determinadas personas, situaciones y relaciones jurídicas específicas, pero que no requiere la derogación, *stricto sensu*, de la norma para las demás situaciones jurídicas que contengan elementos no relacionados a los Estados contratantes.

¹⁰⁵ CDI recepcionado por el Decreto nº 92, de 05.11.1975 y Decreto nº 76.988, de 06.01.1976, actualmente denunciado por fuerza del Ato Declaratório Executivo SRF nº 72, de 22.12.2005.

¹⁰⁶ Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Después de esta decisión, el Abogado General de Hacienda emitió el informe PGFN/CAT Nº 2.363/2013, a través del cual llegó a la conclusión de que las remesas al exterior derivadas de contratos de asistencia técnica y servicios técnicos sin la transferencia de tecnología se enmarcan en el art. 7 («beneficios empresariales») de los CDIs celebrados por Brasil, no en el art. 21 («Ingresos no mencionados expresamente»). Sin embargo, tal informe señala los casos en los que el protocolo o el propio texto convencional autorizan a la calificación de la remuneración por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica en el contexto del art. 12 («royalties»), en los cuales es posible la imposición tributaria.

En la secuencia, la Administración Tributaria publicó el ADI RFB nº 5/2014, adoptando el informe del Abogado General de Hacienda, añadiendo el art. 14 (profesiones o servicios independientes) para el caso de prestación de servicios técnicos y de asistencia relacionados con la cualificación técnica de una persona o grupo de personas.

La mayoría de los CDIs¹⁰⁷ celebrados por Brasil contiene protocolos que subordinan a los ingresos derivados de la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica al régimen aplicable a los pagos de regalías (art. 12). Téngase en cuenta, por otra parte, que la redacción de estas cláusulas es cada vez más genérica, por ejemplo, los protocolos a los CDIs concluidos con Canadá¹⁰⁸ y Venezuela¹⁰⁹. Estas

¹⁰⁷ África do Sul, Argentina, Canadá, China, Chile, Corea do Sul, Dinamarca, Ecuador, España, Filipinas, Holanda, Hungría, India, Italia, Israel, Luxemburgo, México, Noruega, Perú, Portugal, República Checa, República Eslovaca, Ucrania, Trinidad e Tobago e Venezuela.

¹⁰⁸ 8. Com referência ao artigo XII, parágrafo 3. Fica entendido que a expressão “por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico” mencionada no parágrafo 3 do artigo XII inclui os rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos.

¹⁰⁹ 3. Com referência ao Artigo 12, parágrafo 3. As disposições do parágrafo 3 do Artigo 12 da Convenção se aplicam a qualquer espécie de pagamentos recebidos pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica.

cláusulas demuestran la clara intención de la Administración Tributaria de asignar más fuerza al criterio de la fuente, como política fiscal en la celebración de estos acuerdos.

En definitiva, el ADI RFB nº 5/2014 proclama que, en otros casos, los rendimientos derivados de la prestación de servicios técnicos serán clasificados en el art. 7 («beneficios empresariales»), lo que representa un cambio significativo en los criterios jurídicos adoptados por las autoridades fiscales brasileñas como un acto de buena fe y transparencia, en el sentido de que, ausente la determinación expresa en los protocolos de los convenios, promover conformación con la interpretación que prevalece en la literatura internacional sobre la clasificación de estas rentas.

De todos modos, como las redacciones de los protocolos de los CDIs celebrados por Brasil no son uniformes, es esencial el examen casuístico del contrato de prestación de servicios y asistencia técnica a la luz de cada CDI para la correcta categorización de los ingresos en las reglas distributivas de competencia.

En definitiva, en la ausencia de precedentes judiciales, y consideradas las afirmaciones acerca del tema de la conformación constitucional y convencional, la doctrina mayoritaria sostiene no vincular el poder judicial los acuerdos celebrados en los MAPs.^{110 111}

12. EL ARBITRAJE COMO FORMA DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS INTERNACIONALES

Es frecuente que la interpretación y aplicación de las normas derivadas de los CDIs generen divergencias entre las autoridades fiscales de los países contratantes. En estos casos, la ausencia de mecanismos que conduzcan a la solución efectiva de

¹¹⁰ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 168.

¹¹¹ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos Fundados em Convenções Contra a Dupla Tributação da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 251/252.

controversias termina por debilitar el carácter preceptivo de estos acuerdos, haciendo inviable el logro de efectos deseados cuando de la conclusión de tales actos¹¹².

Considerada la soberanía de los Estados, estos son libres para ejercer su jurisdicción fiscal con arreglo a los objetivos de sus constituciones. Dada la diversidad de criterios capaces de dar lugar a la obligación tributaria, como el principio de la fuente y el principio de la residencia, no es raro que dos Estados entiendan poseer competencia para tributar el mismo supuesto de hecho. La hermenéutica moderna acepta la existencia de más de un mandamiento en el mismo texto legal, por lo que se pueden extraer varias interpretaciones posibles y legalmente válidas, lo que viabiliza la existencia del MAP y del arbitraje.

La complejidad de los sistemas fiscales, la apertura de la lengua y el uso de conceptos jurídicos indeterminados hacen crecer el litigio en derecho tributario internacional, en particular en la interpretación y aplicación de los CDIs, donde las posturas de los Estados contratantes y de los contribuyentes, justificadas desde el punto de vista de la argumentación jurídica, pueden resolverse a la luz de la negociación, conciliación, mediación, arbitraje o transacción, sin que las posiciones unilaterales de los Estados representen *hermeneutic override* de los CDIs.

La Convención modelo de la OCDE, en su artículo 25, además del MAP, trata del arbitraje obligatorio en el caso del MAP no resolver el conflicto o no establecer una solución en un plazo de dos años. En Brasil, no se admite el arbitraje para la resolución de conflictos tributarios internos, además, incluso la transacción, aunque prevista en el CTN, no ha sido largamente reglamentada ni utilizada. Importante registrar que el arbitraje, en la forma como prevista en el art. 25 de la CMOCDE, es subsidiario del MAP, porque sólo tiene curso después de la instauración y del fracaso del procedimiento

¹¹² ROCHA, Sérgio André. Interpretação de Tratados para evitar a bitributação da renda. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 134.

amistoso. Por lo tanto, ya está presente un problema, porque siendo subsidiaria, sólo se la puede solicitar tras la frustración del MAP.

Así que si el arbitraje tiene como objetivo ofrecer a los contribuyentes mejores instrumentos para la aplicación eficaz de los tratados, dos hipótesis surgen como forma de darle eficacia: (i) o ella deja de ser subsidiaria para ser establecida directamente por el contribuyente después de su solicitud; (ii) o el MAP se convierte en obligatorio, no discrecional, para el Estado que recibe su solicitud. Debe destacarse que el arbitraje no se establece automáticamente con la frustración del MAP, porque el contribuyente debe solicitarlo de modo expreso, en plazo que se puede configurar en cada CDI, siendo que la CMOCDE sugiere dos años a contar del principio del procedimiento amistoso.

Como ocurre con el MAP, el contribuyente solicita a la Administración Tributaria local el arbitraje, que será aprobado por los Estados, lo que implica que el contribuyente no tiene medios para iniciarlo por sí mismo. En este contexto, surge la pregunta de si los Estados, una vez solicitado el arbitraje por el contribuyente, pueden o no resistir en cuanto a su continuación.

El arbitraje puede derivar de un compromiso arbitral o de una cláusula arbitral prevista en el propio CDI. En el compromiso arbitral existe un conflicto puesto, en el cual las partes, voluntariamente, pero después de la deflagración del conflicto, deciden resolverlo por intermedio del arbitraje. La cláusula arbitral es compromisoria, es decir, desde la firma del tratado las partes, también voluntariamente, ya asumen el compromiso de someterse al arbitraje en el supuesto de deflagración del conflicto. En este caso, el pacto arbitral se hace antes de cualquier problema concreto.

La CCMOCDE adopta la cláusula de arbitraje, por lo menos en lo referente a los Estados contratantes, compromiso *ex ante*, de la adopción del arbitraje en caso de controversia que ha generado el MAP sin resolver en dos años. Si ésta es la forma

adoptada en los CDIs, entonces los Estados contratantes no pueden dejar de proceder al arbitraje si lo solicita el contribuyente. Después de todo, va a ser norma jurídica vinculante a la que el Estado se ha sometido voluntariamente en ocasión de la firma y ratificación de la Convención.

Por esta razón, desde la CMOCDE, Alberto Xavier llega a la conclusión de que el arbitraje para el contribuyente es «derecho subjetivo de esa persona capaz de desencadenar, por sí mismo, el mecanismo de arbitraje, independientemente de la autorización de las autoridades fiscales de ambos Estados».¹¹³

El modelo de Convenio no prevé un procedimiento a ser seguido (*v.g.*, número de árbitros, formalidades, procedimientos), de modo que los Estados contratantes tienen amplia libertad para definir cómo se hace el arbitraje. SCHOUERI¹¹⁴ advierte que si esta libertad es positiva sobre la elección de la mejor manera de establecer el arbitraje, también trae incertidumbre a los contribuyentes que no tienen una garantía de participación prevista en el Tratado. Sin embargo, en sus observaciones, la OCDE sugiere la participación efectiva de los contribuyentes, proporcionando razones escritas, alegatos, etc., lo que no aparta la posibilidad de merma a la garantía al *due process of law*.

Sobre el tema, concluye XAVIER¹¹⁵ que «esto no es una cuestión de simple obligación de medio, como en el procedimiento amistoso, sino una obligación de resultado, que consagra el verdadero derecho de las empresas a la eliminación de la doble imposición».

¹¹³ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 191.

¹¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Arbitragem no Direito Tributário Internacional*. Revista *Direito Tributário Atual*. São Paulo, nº 23, 2009, P. 308.

¹¹⁵ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 195.

En la CMOCDE, la decisión del panel arbitral, aunque sea vinculante para los Estados contratantes, no lo es para el contribuyente, existiendo destaque expresado en este sentido. Así, ante el laudo arbitral, las Administraciones Tributarias de los dos Estados están obligadas a seguir la decisión, puesto que asumieron el arbitraje por cláusula arbitral en el CDI. Si al final del arbitraje un Estado concluye que la interpretación correcta del Tratado va en contra de sus intereses, debería denunciar al CDI, que dejará de tener efecto a partir de este momento. Para el período anterior a la denuncia, las relaciones jurídicas establecidas en virtud de las normas del Tratado deben ser respetadas, ya que el mismo vigió normalmente hasta entonces. En cuanto al contribuyente, si no está de acuerdo con el laudo arbitral, es legalmente libre para discutir el tema en el poder judicial.

Sin embargo, nada impide que el propio Tratado, al prever la cláusula compromisoria de arbitraje, condicione su accionamiento a la renuncia al recurso al poder judicial por el contribuyente respecto al tema sometido al arbitraje. Esta medida sugerida por la OCDE y por la doctrina es beneficiosa porque evita la coexistencia de decisiones contradictorias, evitando también que se empiece un procedimiento largo y costoso como el arbitraje sin garantía de que el resultado pondrá fin a la controversia.

Además, recuérdese que en 2004 la OCDE ha promovido, a través del *centro de política tributaria y administración* (CTP), un proyecto cuyo objetivo era mejorar el funcionamiento de los MAPs en el marco de los CDIs existentes en aquel momento, de forma a hacerlos más eficaces.

Esta iniciativa dio lugar en 2007 al *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures* (MEMAP), que estableció las *mejores prácticas* para la elaboración del MAP relacionadas con la transparencia, publicidad, eficacia, rapidez e independencia. Además el MEMAP no pretendió encaminar cambios, restricciones o ampliaciones a

los derechos contemplados en los CDIs ya celebrados, previendo sólo recomendaciones a las autoridades competentes de un Estado miembro.

Por lo tanto, se revela que mucho antes del Proyecto BEPS los países miembros de la OCDE ya se preocupaban con buscar una alternativa para dar eficacia a los CDIs, lo que se creía ser posible a través del arbitraje internacional, puesto que desde la revisión en 2008, la CMOCDE ya ofrecía el arbitraje en el §5 del artículo 25.

Más recientemente, en el marco del proyecto BEPS, el Plan de Acción 14 ha examinado medidas para *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*, cuyo informe final fue publicado el 5 de octubre de 2015. Las directrices de este informe repiten en gran parte lo que el MEMAP había anticipado, como medidas de transparencia, publicidad, efectividad e independencia para la autoridad competente, entre otros, con el fin de traer soluciones efectivas a los conflictos relacionados con CDIs, incluso en la ausencia del arbitraje.

El gran mérito de esta acción del BEPS es proponer cambios a ser implementados por los países, tanto a través de modificaciones en el CDI como por innovaciones en el derecho interno, segregado en dos categorías: *estándar mínimo* y *las mejores prácticas*, las cuales dependen de compromiso político de los Estados para implementarse. Este proceso de implementación se acompañará por el *monitoring mechanism* previsto en el Plan de Acción 14, tal cual ya ha sido implementado por ocasión del MEMAP.

Aunque el informe final de Plan de Acción 14 del Proyecto BEPS haya omitido la recomendación del arbitraje entre los métodos de resolución de conflictos relativos a la interpretación y aplicación de los tratados, el documento noticia que está en gestación una regla de arbitraje vinculante y obligatoria a ser insertada en el instrumento multilateral previsto en el Plan de Acción 15.

El Informe Final pretende dar más efectividad al mecanismo, sugiriendo algunas modificaciones, como las siguientes: (i) modificar el párrafo 1 del art. 25 para permitir que la solicitud del MAP se haga a la autoridad fiscal de cualquiera de los Estados contratantes; y (ii) mientras el CDI no permita que la solicitud se pueda hacer de esa manera, implementar una notificación bilateral o procedimiento de consulta para casos donde la autoridad competente que hubiera recibido el MAP no considere la objeción de los contribuyentes.

Tales cambios, acaso implementados, pueden forzar el MAP, pues el contribuyente tendrá los medios para involucrar en el procedimiento el otro Estado contratante que, ojalá, vendrá a tomar medidas para garantizar su plena efectividad.

El arbitraje, no sólo debido a la mejor calidad técnica de las decisiones en casos de alta complejidad, pero también debido a la velocidad necesaria para la dinámica actual de las relaciones económicas y políticas, así como la flexibilidad del procedimiento, puede ser una excelente manera de solución de controversias en la interpretación y aplicación de los CDIs.

13. EL ARBITRAJE EN LOS CONVENIOS INTERNACIONALES FIRMADOS POR BRASIL

El arbitraje como medio de solución de controversias en el campo de los CDIs no encuentra previsión en la red de tratados celebrados por Brasil, aunque no exista prohibición expresa en el plano constitucional o legal. Exactamente en este sentido, Heleno Taveira Torres¹¹⁶ señala que la existencia de métodos alternativos de resolución de conflictos no encuentra obstáculos en la Constitución, en la medida en

¹¹⁶ TORRES, Heleno Taveira. «Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco. (org.) Transação e arbitragem no âmbito tributário. Homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2008, P. 305.

que no hay ningún dispositivo constitucional que imposibilite su institución. Es, pues, una cuestión de política fiscal, de discrecionalidad, que deriva de las prácticas nacionales de negociación de tratados.

Como no existe tradición ni simpatía de la Administración Tributaria respecto a la viabilidad de medios alternativos para resolver controversias fiscales en el país, estas perspectivas se han reflejado en el contexto de los CDIS celebrados por Brasil, que no incluyeron el arbitraje en la red de tratados de Brasil.

En definitiva, los argumentos de oposición al arbitraje son los siguientes: (i) el principio de legalidad, necesario incluso para la exención del tributo, puesto que el tributo es cobrado mediante actividad administrativa plenamente obligatoria, de modo que el tributo no está disponible para las autoridades fiscales, no es posible renunciarlo según determine el laudo arbitral; (ii) la falta de legitimidad del laudo arbitral y también del MAP mismo, porque los tratados, según la CRFB/88, deberán ser firmados por el Presidente y ratificados por el Congreso Nacional. De esta manera, las decisiones sobre paneles de arbitraje, así como los acuerdos obtenidos en el MAP, podrían representar nuevas obligaciones contraídas internacionalmente a través de personas no legitimadas por la Constitución; (iii) el principio de la tutela judicial efectiva, art. 5, XXXV de la CRFB/88, de donde se podría extraer que los laudos arbitrales no son definitivos, ya que se puede recurrir al poder judicial.

Aunque el MAP no haya sido regulado en el derecho interno, hay proyecto de ley en el Congreso Nacional que pretende instituir la transacción como método alternativo de solución de controversias, siendo que el arbitraje ha sido eliminado de este proyecto a lo largo de su tramitación.

Queda claro que la adopción del arbitraje en los tratados firmados por Brasil requerirá una serie de ajustes en la legislación, porque, a día de hoy, el CTN no establece que la solicitud de inicio de un procedimiento de transacción, arbitraje o

MAP daria lugar a la suspensión de la decadencia o de la exigibilidad del crédito tributario, razón por la cual la Hacienda quedaría libre para seguir con el cobro aunque la existencia del crédito tributario estuviera en discusión en el ámbito de una transacción, arbitraje o MAP. Esto es así porque en ausencia de previsión del arbitraje y del MAP en el art. 151 del CTN, no habría alternativa a la Administración Tributaria que no proceder con el acta y la persecución del tributo que entendiera debido.

Del mismo modo, el arbitraje y el MAP deben aparecer como causas de extinción del crédito tributario en el art. 156 del CTN¹¹⁷. Todavía se puede argumentar que la decisión de las autoridades administrativas en el MAP puede ser una decisión administrativa a los efectos del art. 156, IX, del CTN. No obstante, entendemos que en este procedimiento no hay propiamente una decisión, puesto que se trata de un método diplomático y no judicial de solución de conflictos. Ya la decisión arbitral, definitivamente no está en la lista del art. 156, razón por la cual, por las normas generales en materia tributaria, incorporadas en el CTN, no tendría la fuerza para extinguir el crédito tributario (OKUMA, 2005, p. 410)¹¹⁸.

¹¹⁷ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

¹¹⁸ En textual: «A decisão proferida em procedimento amigável, que é solucionado pelas autoridades administrativas competentes assemelha-se às decisões administrativas irrecorríveis proferidas no processo administrativo fiscal regulado pelo Decreto 70.235/72. Assim, a decisão do procedimento amigável será enquadrada no art. 156, IX do Código Tributário Nacional, culminando na extinção total

Además, en el caso las cláusulas compromisorias en el CDI, el objeto del arbitraje deberá centrarse exclusivamente en la interpretación de las normas del tratado, es decir, acerca de quién es el Estado contratante competente para exigir el tributo. Otros problemas existentes en el caso concreto, tales como decadencia, prescripción, defectos formales, interpretación correcta de la legislación nacional, ámbito de aplicación del tratado, etc., no pueden ser objeto de juicio arbitral, puesto que no se relacionan con las normas convencionales. En este caso, sería necesario crear un procedimiento en el que, después de la sentencia dictada por el arbitraje, la discusión del acta pudiera seguir su marcha regular para poder evaluar las demás cuestiones involucradas en el cobro de los créditos tributarios.

14. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

14.1. Ámbito Doméstico

En nuestro juicio, al menos en términos *estructurales*, los sistemas impugnación tributaria en el ámbito de la legislación interna brasileña respetan adecuadamente los derechos de los contribuyentes, garantizándoles plena oportunidad de defensa y de manifestación. Sin embargo, creemos ser posible introducir mejoras en tales estructuras, especialmente por medio de: (i) la inclusión de un derecho a audiencia previa de los contribuyentes, que vincule a la Administración Tributaria y que sea condicionante de la legitimidad del procedimiento de cobro de tributos; y (ii) la reglamentación de métodos alternativos para la solución de conflictos

ou parcial do crédito tributário. (...) Todavía a inclusão da arbitragem internacional como modalidade de extinção do crédito tributário deverá ser acompanhada da respectiva alteração legislativa. Nada obsta que o legislador venha a incluir no rol do art. 156 do Código Tributário Nacional a decisão proferida em arbitragem internacional, reconhecendo-a como causa extintiva da obrigação tributária. Tampouco haverá obstáculo à alteração legislativa que arrole o procedimento amigável e a arbitragem internacional no rol das causas de suspensão do art. 151 do Código Tributário Nacional. »

tributarios (la transacción ya prevista en el CTN) o la creación de otros medios alternativos como el arbitraje.

Por otro lado, como hemos señalado a lo largo de este estudio, los sistemas impugnación tributaria brasileños poseen puntos débiles en términos *circunstanciales* (*coyunturales* o de *aplicación*). Es decir, aunque las estructuras garanticen formalmente el derecho a la amplia defensa y al contradictorio y el acceso a órganos juzgadores dotados de mecanismos de imparcialidad (especialmente en el judicial, pero incluso en el ámbito administrativo, con la formación paritaria de los órganos de segunda instancia), hay cuestiones que merman la eficiencia de estos sistemas y la protección de los derechos de los contribuyentes en la práctica. Algunos ejemplos de esta afirmación son representados principalmente por (i) el voto de desempate concedido al representante de la Hacienda en la segunda instancia administrativa; (ii) las mayores exigencias de convencimiento que, en la práctica, los jueces suelen exigir de los contribuyentes para la anulación de una cobranza tributaria; (iii) los intentos de la Hacienda, en algunos casos acogidos por el Judicial, de modular los efectos de las decisiones que determinan la devolución de tributos ingresados indebidamente; y (iv) el largo tiempo de duración de los procesos administrativos y judiciales tributarios.

Algunas de esas cuestiones pueden contrarrestarse a través de medidas estructurales, como una revisión del voto de minerva del representante de la Hacienda en la segunda instancia administrativa (por ejemplo, estableciendo una alternancia de estos votos entre representantes de la Hacienda y de los contribuyentes), o como un estímulo a los métodos alternativos de solución de conflictos tributarios (que podrían evitar el inmenso volumen de litigios tributarios o por lo menos disminuir su plazo de duración). No obstante, estas cuestiones dependen fundamentalmente de un cambio de mentalidad de aquellos que medían las relaciones entre Hacienda y contribuyentes (ya sea en el ámbito administrativo o judicial), quienes deberían (i) abandonar

prejuicios respecto a la existencia de un interés previamente superior a todos los otros y (ii) comprender que el mejor interés de la Hacienda y del contribuyente no está en la recaudación o en la total elusión, sino en una tributación ajustada a los principios constitucionales y a las características de cada caso concreto.

14.2. Âmbito Internacional

El MAP ha sido incapaz de resolver todos los casos, la totalidad o de una manera oportuna incluso en países donde existe regulación en la legislación nacional.

En cuanto a los términos del procedimiento amistoso presente en los CDIs celebrados por Brasil, éstos difieren un poco de la norma contenida en la CMOCDE. A pesar de constar de los CDIs celebrados por Brasil, el MAP no encuentra ninguna normativa en el derecho interno y jamás se ha utilizado oficialmente por la Administración Tributaria, lo que debilita el instituto como un mecanismo para la resolución de los conflictos derivados de la interpretación y aplicación de los CDIs.

Considerada la ausencia de regla de derecho interno para regular los efectos de los acuerdos resultantes de los MAPs, el contribuyente puede socorrerse del poder judicial para hacer valer sus derechos, como consecario de la tutela judicial efectiva (art. 5, XXXV, CRFB/88).

El arbitraje como instrumento de solución de conflictos hermenéuticos en el campo del CDI no se prevé en la red de tratados firmados por Brasil, aunque no exista prohibición de su institución en el nivel constitucional o legal. Es por lo tanto materia de política fiscal resultante de la práctica nacional de negociación de tratados, aislando el país de una práctica internacional que ha ganado fuerza internacionalmente.

La OCDE y el G20 son conscientes de la importancia de abordar la resolución de conflictos, con el fin de volver a examinar y, posiblemente, promocionar un

realineamiento de las normas internacionales y prácticas fiscales para hacer más eficaz el MAP, tal como se refleja en el Plan de Acción 14 del Proyecto BEPS.

De acuerdo con el informe final del Plan de Acción 14, publicado el 5 de octubre de 2015, los países involucrados reconocen que los cambios introducidos por el Proyecto BEPS en su conjunto pueden causar inseguridad jurídica y que si no se toman las medidas adecuadas, podrían incrementarse en el corto plazo la doble imposición y las controversias sometidas a MAPs.

En este contexto, los países, reconociendo la importancia de eliminar la doble imposición como una barrera para el comercio y la inversión transfronteriza, se comprometieron a un estándar mínimo en la resolución de los conflictos derivados de acuerdos para evitar la doble imposición de la renta. Además, un gran número de países se ha comprometido con introducir en un breve periodo de tiempo el arbitraje obligatorio y vinculante en sus convenios para evitar la doble imposición.

Por otro lado, Brasil ha proporcionado al Subcomité de BEPS para los países en Desarrollo de las Naciones Unidas en 2014 las prácticas y las estructuras más comunes que se utilizan a nivel nacional, no apuntando el Plan de Acción 14 como una de las preocupaciones más importantes.

Aunque el BEPS sea un problema mundial, el país ha adoptado una serie de medidas en la legislación nacional para combatir la erosión de la base tributaria y la transferencia de beneficios, lo que reduce significativamente los efectos del problema, no siendo el MAP o el arbitraje una de sus prioridades.

Esto nos lleva a la conclusión de que las consecuencias de los resultados del Proyecto BEPS, en especial en Plan de Acción 14, deben ser limitadas y específicas respecto a la eficacia del MAP o la posible introducción de arbitraje, salvo si el país celebre el Acuerdo Multilateral mencionado por el Plan de Acción 15.

No parece adecuado a Brasil, así como a los países de América del Sur, que tienen una red de tratados con base en la tributación en la fuente, adoptar medidas en este momento en cuanto al Proyecto BEPS, tales como la modificación de la legislación nacional o la renegociación de los tratados, mismo porque existe un camino a la renegociación de los tratados, que es la adhesión al Acuerdo Multilateral previsto en el Plan de Acción 15, cuyas consecuencias, sin embargo, son impredecibles en lo que toca la seguridad jurídica.

Por esta razón, los países en desarrollo no deberían apoyar inmediatamente las sugerencias hechas en los otros planes de acción, ya que éstas pueden contrarrestar los intereses fiscales nacionales, que se basan en la tributación en la fuente, en consonancia con la política fiscal brasileña de negociación de CDIs de las últimas décadas.

De hecho, se puede decir que difícilmente el país irá adherir totalmente al proyecto BEPS, y lo más probable es una adhesión puntual, *cherry picking*, con respecto a lo que parezca más interesante y compatible con la realidad nacional, lo cual puede resultar, en términos prácticos, en la materialización del riesgo de que los Estados apliquen unilateralmente sólo unas pocas medidas, específicamente aquellas que les favorezcan.

A medida que la OCDE pretende extraer a través del Proyecto BEPS un sistema coherente y armónico, con quince acciones que interactúan y se interrelacionan, la implementación unilateral y aleatoria de sólo unas pocas medidas podría implicar el riesgo de asimetrías fiscales que mantendrán el problema de la erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios, agravados por la aparición de nuevas situaciones de doble imposición, aumentando en consecuencia la inseguridad jurídica para los contribuyentes.

REFERÊNCIAS

- GOMES, Marcus Lívio. A Consulta Tributária Vinculante. In: Gomes, Marcus Lívio; QUEROIZ, Luís César Souza. (Org.). **Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento**. 1ªed. Rio de Janeiro: GZ, 2014, v.1.
- GOMES, Marcus Lívio. **A interpretação da Legislação Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- GOMES, Marcus Lívio. **Extinção do Crédito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.
- GOMES, Marcus Lívio. **Instrumentos para a la unificación de criterios en matéria tributaria**. Barcelona: Atelier Libros Jurídicos, 2011.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma Teoria do Tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- MEDAUAR, Odete. Processualização e Publicidade dos Atos do Processo Administrativo Fiscal. In: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga (org.). **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Dialética, 1995.
- RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Processo Administrativo Tributário em Perspectiva de Cidadania Democrática. In: ROCHA, Sérgio André (coord.). **Processo Administrativo Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- ROCHA, Sérgio André. **Interpretação de Tratados para evitar a bitributação da renda**. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- SANTIAGO, Igor Mauler. **Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos Fundados em Convenções Contra a Dupla Tributação da Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Arbitragem no Direito Tributário Internacional. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, nº 23, 2009.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; SILVA, Natalie Matos. Brazil. PISTONE, Pasquale et. al. (Coords.). **The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties**. New York: Cambridge University Press, 2012.

- TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. Transação Tributária com Dação em Pagamento. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 2, n. 2, 2014.
- TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. 2001, São Paulo: RT, 2001.
- TORRES, Heleno Taveira. «Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco. (org.) **Transação e arbitragem no âmbito tributário. Homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2008.
- TORRES, Ricardo Lobo. O Direito à Ampla Defesa e a Processualidade Tributária. In: ROCHA, Sérgio André (coord.). **Processo Administrativo Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- VITA, Jonathan Barros. As Convenções para Evitar a Dupla Tributação Brasileiras: Técnicas de Negociação e Análise Estrutural Segundo os Modelos OCDE e ONU. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, n. 24, 2010.
- XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.