

MINISTERIO DE HACIENDA DE BRASIL
SECRETARIA DE INGRESOS FEDERALES

MEMORIA SOBRE LA ADMINISTRACIÓN Y SISTEMA TRIBUTARIO BRASILEÑO

Publicado en:

 **IP ImpuestosPanama.com**
Su Consultor Jurídico Tributario Via Web



Clari Maria Fantinel Dornelles
Novo Hamburgo - Mayo/2007

INTRODUCCIÓN

Brasil es el quinto país de mayor extensión territorial del mundo y el primero del hemisferio sur, con una superficie de 8,514 millones de km². A excepción de Chile y Ecuador, Brasil tiene límites con todos los países de Suramérica. Además, posee más de 15,7 mil kilómetros de fronteras terrestres y 7,3 mil kilómetros de fronteras marítimas (Océano Atlántico). La población actual de Brasil es estimada en aproximadamente 169,59 millones de habitantes, distribuidos por el territorio nacional de manera bastante irregular.

Como un país federal con fuerte grado de descentralización, el Brasil, concede autonomía administrativa a todos sus niveles de gobierno: la Unión, también conocida como Gobierno Federal; 26 Estados, el Distrito Federal y 5.560 Municipios.

1 LA BASE JURÍDICA DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

La ordenación jurídica tributaria está basada en la Constitución y complementada por medio de los siguientes actos legales establecidos en el proceso legislativo: Enmienda a la Constitución; Leyes Complementares; Leyes Ordinarias; Leyes Delegadas; Medidas Provisorias; Decretos Legislativos y Resoluciones. Se incluyen también, los Tratados Y las Convenciones Internacionales.

De acuerdo con lo establecido en la Constitución Federal de 1988, el federalismo brasileño está protegido por cláusula pétrea, o sea, solo podrá ser abolido por el poder constituyente originario, no pudiendo ser extinta por medio de Enmiendas Constitucionales.

La Enmienda Constitucional es un acto legal del legislativo que tiene el poder de alterar la Constitución desde que obtenga la aprobación de tres quintos del Congreso Nacional.

1.1 La Constitución

Las directrices básicas del Sistema Tributario Nacional son establecidas por la Constitución que dispone, para la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, sobre los principios generales, limitaciones al poder de tributar, competencia privativa y repartición de los ingresos.

En este contexto, la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios son suministrados de autonomía política, administrativa y financiera, estando sus atribuciones, limitaciones y competencias definidas en la Constitución Federal.

La autonomía político-administrativa, característica esencial de nuestro sistema federativo, le concede a cada esfera de gobierno la posibilidad de instituir los siguientes tributos:

- **Impuestos:** siempre que posible tendrán carácter personal y serán graduados según la capacidad económica del contribuyente, facultado a la administración tributaria, especialmente para conferir efectividad a esos objetivos, respetados los derechos individuales y conforme el tenor de la ley, el patrimonio, las rentas y las actividades económicas del contribuyente.
- **Tasas,** en razón del ejercicio del poder de policía o por la utilización efectiva o potencial, de servicios públicos específicos y divisibles, prestados al contribuyente o puestos a su disposición, resultantes de obras públicas, siendo que su base imponible no podrá ser propia de impuestos;
- **Contribución para Mejoramientos,** resultantes de obras públicas.

Es asegurada todavía, competencia exclusiva de la Unión, instituir préstamos compulsorios (para atender a gastos extraordinarios, resultantes de calamidad pública, de guerra externa o inversión pública de carácter urgente y de relevante interés nacional) y contribuciones sociales. Además de eso la Unión tiene competencia para instituir impuestos no previstos por la Constitución, desde que sean no-cumulativos y no tengan hecho imponible o base imponible propios de aquellos ya existentes.

1.1.1 LÍMITES AL PODER DE TRIBUTAR

Con el objetivo de proteger las garantías aseguradas a los contribuyentes, la Constitución impone límites al poder de tributar, siendo vedado a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios:

- exigir o aumentar tributo sin ley que lo establezca;
- instituir tratamiento desigual entre contribuyentes que se encuentren en situación equivalente, prohibida cualquier distinción en razón de ocupación profesional o función por ellos ejercida, independientemente de la denominación jurídica de las rentas, títulos o derechos;
- cobrar tributos:
 - a) en relación a hechos imposables ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiera instituido o aumentado;
 - b) en el mismo ejercicio financiero en que haya sido publicada la ley que los instituyó o aumentó;
- utilizar tributo con efecto de confiscación;
- establecer limitaciones al tránsito de personas o bienes, por medio de tributos inter-estadales o intermunicipales, exceptuada la cobranza de peaje por la utilización de vías conservadas por el Poder Público;
- instituir impuestos sobre:
 - a) patrimonio, renta o servicios, unos de los otros;
 - b) templos de cualquier culto;
 - c) patrimonio, renta o servicios de los partidos políticos, inclusive sus fundaciones, de las entidades sindicales de los trabajadores, de las instituciones de educación y de asistencia social, sin fines lucrativos, atendidos los requisitos de la ley;
 - d) libros, periódicos y el papel destinado a su impresión.

1.2 LA LEY

La actual Constitución Federal promulgada en 1988, acogió la Ley Complementar n.º 5.172 de 1966, conocida como Código Tributario Nacional (CTN), que dispone sobre el Sistema Tributario Nacional e instituye normas generales de derecho tributario aplicables a la Unión, Estados, Distrito Federal y Municipios.

En cuanto a la materia tributaria pertenece a la ley complementaria:

- Disponer sobre conflictos de competencia, en materia tributaria, entre la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios;
- Regular las limitaciones constitucionales al poder de tributar;
- Establecer normas generales en materia de legislación tributaria, especialmente sobre: definición de tributos y de sus especies, como también, en relación a los impuestos discriminados en la Constitución, de los respectivos hechos imposables, bases imposables y contribuyentes, obligación, registro, crédito, prescripción y decadencia.

1.3 REGLAMENTOS Y DECRETOS

La legislación tributaria, de acuerdo con el Código Tributario Nacional, comprende el conjunto de leyes, tratados y convenciones internacionales, decretos y normas complementares que versen sobre tributos y relaciones jurídicas a ellos pertinentes.

2 EL CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

2.1 PRINCIPIOS DE LA JURISDICCIÓN TRIBUTARIA.

La Constitución establece, para cada una de los entes federados, competencia para instituir los siguientes impuestos:

I. Competencia Privativa de la Unión:

- importación de productos extranjeros (II);
- exportación, para el exterior, de productos nacionales o nacionalizados (IE);
- renta y ganancias de cualquier naturaleza (IR);
- productos industrializados (IPI);
- operaciones de crédito, cambio y seguro, o relativas a títulos o valores mobiliarios (IOF);
- propiedad territorial rural (ITR); e
- grandes fortunas, bajo el tenor de Ley Complementaria.

Compete todavía, exclusivamente a la Unión instituir:

- contribuciones sociales;
- contribución de intervención en el dominio económico, y
- contribución de interés de las categorías profesionales o económicas.

Las contribuciones sociales instituidas por la Unión, administradas por la Secretaría de Ingresos Federales, son las siguientes:

- Contribución para el Programa de Integración Social y para el Programa de Creación del Patrimonio del Funcionario Público (Pis/Pasep);
- Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social (Cofins);
- Contribución Social sobre la Ganancia Neta de las Personas Jurídicas (CSLL);
- Contribución Provisional sobre la Transacción Financiera o Transmisión de Valores y de Créditos y Derechos de Naturaleza Financiera (CPMF);
- Contribución Social incidente sobre hoja de pago y sobre el trabajo autónomo.

II. Competencia Privativa de los Estados y del Distrito Federal:

- Transmisión *causa mortis* y donación de cualquier bien o derecho (ITCD);
- Operaciones relativas a la circulación de mercancías y sobre la prestación de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación, aunque que las operaciones y las prestaciones de servicios tengan inicio en el exterior (ICMS);
- Propiedad de vehículos automotores (IPVA).

III. Competencia Privativa de los Municipios:

- Propiedad predial y territorial urbana (IPTU);
- Transmisión *inter vivos*, cualquiera que sea el título, por acto oneroso, de bienes inmuebles, por naturaleza o accesión física, y de derechos reales sobre inmuebles, excepto los de garantía, como también cesión de derechos a su adquisición (ITBI);
- Servicios de cualquier naturaleza (ISS).

2.2 SUJETOS PASIVOS

Sujeto Pasivo de la obligación principal es la persona (natural o jurídica) obligada al pago de tributo o penalidades pecuniarias.

Del Sujeto Pasivo se puede decir:

Contribuyente, cuando tenga relación personal y directa con la situación que constituya el respectivo hecho imponible;

Responsable, cuando, sin ponerse en la condición de contribuyente, su obligación resulta de disposición expresa en ley.

Si la ley no dispone de forma contraria, las convenciones particulares, relativas al pago de tributos, no se pueden oponer a la Hacienda Pública, para modificar la definición legal del Sujeto Pasivo de las obligaciones correspondientes.

2.3 FORMAS DE TRIBUTACION: AUTOLIQUIDACION U OTRAS.

“Registro” es el procedimiento administrativo necesario a la constitución del crédito tributario, privativo de la autoridad fiscal que debe observar lo siguiente: verificar la ocurrencia del hecho imponible de la obligación correspondiente, determinar la materia tributable, calcular el valor del tributo debido, identificar el Sujeto Pasivo y, de acuerdo con el caso, proponer la aplicación de la penalidad cabida.

Las modalidades de registro previstas en la legislación tributaria brasileña, son las siguientes:

I. REGISTRO POR DECLARACION

Es efectuado con base a la declaración del Sujeto Pasivo o de tercero, cuando uno u otro, en la forma de la legislación tributaria, presta a la autoridad administrativa información sobre la materia de hecho, indispensables a su efectividad.

II. REGISTRO DE OFICIO

Es efectuado por la autoridad administrativa sin la participación del Sujeto Pasivo y en la ocurrencia de los siguientes casos:

- a) cuando la declaración no es prestada, por quien de derecho, en el plazo y la forma de la legislación tributaria;
- b) cuando se compruebe falsificación, error u omisión en cuanto a cualquier elemento definido en la legislación tributaria como siendo de declaración obligatoria;
- c) cuando se compruebe acción u omisión del Sujeto Pasivo, o de tercero legalmente obligado, que dé lugar a aplicación de penalidad pecuniaria; y
- d) cuando deba ser apreciado hecho no conocido o no probado por ocasión del registro por declaración

III. REGISTRO POR HOMOLOGACION

Ocurre en cuanto a los tributos cuya legislación atribuya al Sujeto Pasivo el deber de anticipar el pago sin previo examen de la autoridad administrativa. Se efectiva por el acto en que, dicha autoridad, tomando conocimiento de la actividad ejercida por el obligado, expresamente la homologa.

El plazo para la homologación será de cinco años, a partir de la ocurrencia del hecho imponible, caso la ley no fije plazo.

2.4 FACULTADES FISCALIZADORAS

La competencia y los poderes de las autoridades administrativas, previstas en la legislación tributaria, para fiscalización de su aplicación abarca a las personas naturales o jurídicas, que sean contribuyentes o no, inclusive las que gocen de inmunidad tributaria o de exención de carácter personal.

De acuerdo con el Código Tributario Nacional, para los efectos de la legislación tributaria, no tiene aplicación cualesquiera de las disposiciones que excluyan o limiten el derecho de examinar mercancías, libros, archivos, documentos, papeles y efectos comerciales o fiscales de los comerciantes, industriales o productores, o de la obligación de estos de exhibirlos.

Los libros obligatorios de contabilidad comercial y fiscal y los comprobantes de los registros en ellos efectuados serán conservados hasta que ocurra la prescripción de los criterios tributarios (cinco años).

2.5 INFRACIONES TRIBUTARIAS Y REGIMEN SANCIONADOR

2.5.1 INFRACIONES ADMINISTRATIVAS

I. MULTA DE MORA

El impuesto pago espontáneamente, fuera de los plazos legales de vencimiento, se sujeta a acrecimientos relativos a multa de mora: 0,33% por día de atraso, limitado al 20%. El número de los días en retraso es calculado contándose los días a partir del día útil siguiente al vencimiento del tributo hasta el día en que ocurra su pago. Si el porcentaje calculado es mayor que el 20%, se abandona y se utiliza el 20% como multa de mora, contándose en el primer día útil siguiente al vencimiento del tributo hasta el día en que ocurra su pago. Si el porcentaje encontrado es mayor que el 20%, se abandona y se utiliza el 20% como multa de mora.

II. INTERESES DE MORA

Además de la incidencia de la multa, el impuesto no pago dentro de los plazos legales es acrecido de los intereses de mora a partir del primer día del mes siguiente al vencimiento.

Los intereses de mora son equivalentes a la tasa referencial del Sistema Especial de Liquidación y Custodia (SELIC) para títulos federales, acumulada mensualmente.

En el mes que sea efectuado el pago, el porcentaje de los intereses será del 1%. Se aplica la tasa de intereses mora sobre el valor del tributo o contribución debida.

III. MULTA DE OFICIO

En los casos de registro de oficio, donde el contribuyente fiscalizado es intimidado a pagar el tributo por medio del Auto de Infracción o Notificación de Registro, son aplicadas las siguientes multas sobre el total o la diferencia del impuesto debido:

- a) El 75%, en los casos de falta de pago y en los casos de declaración inexacta; y
- b) El 150%, en los casos de evidente intento de fraude, independientemente de otras penalidades administrativas o criminales cabidas.

Caso el contribuyente no atienda a la intimación para prestar esclarecimientos en el plazo determinado, las multas de oficio pasarán a ser del 112,5%, en el caso del ítem “a” y al 225%, en el caso del ítem “b”.

Habrá reducción del 50% de las multas de oficio al contribuyente que, debidamente notificado, efectúe el pago del débito en el plazo legal para impugnación, o sea, treinta (30) días después de a fecha del conocimiento del registro.

2.5.2 ILÍCITOS PENALES

De acuerdo con el tenor de la ley, constituye “crimen contra la orden tributaria” suprimir o reducir tributo, o contribución social y cualquier accesorio, por medio de las siguientes conductas:

I - Omitir información, o prestar declaración falsa a las autoridades de Hacienda;

II - Defraudar la fiscalización tributaria, insiriendo elementos inexactos, o omitiendo operaciones de cualquier naturaleza, en documento o libro exigido por la ley fiscal;

III - Falsificar o alterar nota fiscal, factura, duplicata, nota de venta, o cualquier otro documento relativo a la operación tributable;

IV - Elaborar, distribuir, suministrar, emitir o utilizar documento que se sepa o deba saber falso o inexacto;

V - Negar o dejar de dar, cuando obligatorio, nota fiscal o documento equivalente, relativo a la venta de mercancía o prestación de servicio, efectivamente realizada, o darla en desacuerdo con la legislación.

Penas: Reclusión de 2 (dos) a 5 (cinco) años, y multa.

2.6 PROCEDIMIENTO DE RECLAMACIÓN

El procedimiento administrativo fiscal para exigencia del crédito tributario tiene inicio con cualquier una de las siguientes acciones:

- el primer acto de oficio, escrito, practicado por servidor competente, certificado el Sujeto Pasivo de la obligación tributaria o su prepuesto,
- la aprehensión de mercancías, documentos o libros; y
- el inicio de despacho aduanero de producto importado.

La exigencia del crédito tributario será formalizada en **auto de infracción** o **notificación de registro** distinto para cada tributo.

El registro regularmente notificado al sujeto pasivo solo puede ser alterado en virtud de:

- impugnación del sujeto pasivo;
- recurso de oficio;
- iniciativa de oficio de la autoridad administrativa.

Formalizada la exigencia, a través de la labranza del auto de infracción o notificación de registro, tres hipótesis son posibles:

- sujeto pasivo cumplir la exigencia a través del pago o pedido de parcelación;
- sujeto pasivo impugnar la exigencia;
- en rebeldía: en la ausencia del contradictorio; el no-comparecimiento del sujeto pasivo al proceso.

I. Impugnación del Registro

Si el contribuyente deudor de la obligación cuestiona el registro, se inicia la fase litigiosa, que se desenvuelve en la esfera administrativa por intermedio del Proceso Administrativo Fiscal o, todavía, en la esfera judicial, observando todos los trámites legales determinados por el Poder Judicial.

A los litigantes, en Proceso Judicial o Administrativo y a los acusados en general son asegurados el contradictorio y amplia defensa, con los medios y recursos a ella inherentes.

La impugnación es el instrumento a través del cual el contribuyente cuestiona el registro efectuado a su nombre por la autoridad fiscal.

La impugnación debe ser presentada por escrito, por el contribuyente, al órgano preparador del proceso en el plazo de treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que se da conocimiento de la intimación, dando origen al contencioso fiscal, cuyo flujo de juzgamiento y cobranza explicaremos adelante. .

2.7 LA PRESCRIPCIÓN Y LA DECADENCIA

La **prescripción** corresponde a la pérdida del derecho de acción de cobranza por el fisco por el decurso del tiempo.

La acción para cobranza del crédito tributario prescribe en cinco años, contados a partir de la fecha de su constitución definitiva.

La prescripción se interrumpe:

I - por la citación personal hecha al deudor;

II - por el protesto judicial;

III - por cualquier acto judicial que constituya en mora el deudor;

IV - por cualquier acto inequívoco aunque extrajudicial, que importe en reconocimiento del débito por el deudor.

La **decadencia** corresponde a la caducidad del derecho del fisco de registrar el crédito tributario por no haberlo hecho en el plazo determinado.

De acuerdo con el Código Tributario Nacional, el derecho del Fisco constituir el crédito tributario se extingue después de 5 (cinco) años, contados:

I - del primer día del ejercicio siguiente a aquel en que el registro podría haber sido efectuado;

II - de la fecha en que se torne definitiva la decisión que hubiera anulado, por vicio formal, el registro hecho anteriormente;

Tal derecho se extingue definitivamente con el decurso del plazo en él previsto, contado de la fecha en que tendría sido iniciada la constitución del crédito tributario por la notificación, al sujeto pasivo, de cualquier medida preparatoria indispensable al registro.

2.8 OTROS ASPECTOS RELEVANTES DE LA LEY

En el 2001 fueron editadas dos Leyes Complementares que son de vital importancia para el Fisco brasileño:

I. La norma ante-elisión

La Ley Complementar ni 104, de enero de 2001, introdujo algunas alteraciones en el Código Tributario Nacional, entre las cuales la que ha despertado mayor interés es la de inclusión del texto, albergando la denominada norma “anti-elisión”, con la redacción abajo:

"La autoridad administrativa podrá desconsiderar actos u negocios jurídicos practicados con la finalidad de disimular la existencia del hecho imponible del tributo o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, observados los procedimientos a ser establecidos en ley ordinaria."

II. Sigilo Bancario y la Administración Tributaria Federal

La Ley Complementar ni 105, de 10 de enero de 2001, que dispone acerca del sigilo de las operaciones de las instituciones financieras, introdujo significativas modificaciones en el instituto del sigilo bancario.

En lo que respecta al sigilo bancario con relación al Fisco federal, la ley describe los procedimientos adecuados para la obtención de informaciones sobre la actividad financiera de los clientes de las instituciones financieras, de manera a no violar cualquier precepto constitucional. La nueva ley describe en su ciería instrumentos capaces de atender al interés público y social, además de ponerse en sintonía con el principio del razonamiento, pues de un lado, preserva la garantía de los derechos individuales previstos en la Constitución, y por otro lado, no obsta la actuación del fisco, vital a la defensa del interés del Erario y la sociedad.

De acuerdo con la Ley, las autoridades y los agentes fiscales tributarios de la Unión, de los Estados y de los Municipios pueden examinar documentos, libros y registros de las instituciones financieras, mas solamente cuando haya proceso administrativo instaurado el procedimiento fiscal en curso y tales exámenes sean considerados indispensables por la autoridad administrativa competente.

3 PRINCIPALES IMPUESTOS NACIONALES

En el 2 de mayo de 2007 la administración tributaria fue unificada en uno sólo órgano: la “Receita Federal do Brasil”. Antes, la recaudación y fiscalización de la Contribución Social para la Seguridad Social incidente sobre hoja de pago y sobre el trabajo autónomo era de responsabilidad de un órgano específico. Ahora, todos los impuestos y contribuciones federales son de responsabilidad de la “Receita Federal do Brasil”.

3.1 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

El impuesto será debido a medida que los rendimientos y ganancias de capital sean devengados, sin perjuicio de la presentación anual de la declaración de rendimientos, en la cual se determinará el saldo del impuesto a pagar o el valor a ser restituido, después de la compensación del impuesto de renta en la fuente.



I. Hecho gravado

Adquisición de la disponibilidad económica o jurídica de:

- a) renta, entendida como el producto o capital, del trabajo o de la combinación de ambos;
- b) pensiones de cualquier naturaleza, entendidos como los acrecimientos patrimoniales no comprendidos en el ítem anterior.

II. Sujetos Pasivos

Las personas naturales domiciliadas o residentes en el Brasil, titulares de disponibilidad económica o jurídica de renta, pensiones de cualquier naturaleza, inclusive de rendimientos y ganancias de capital.

Son también contribuyentes del impuesto de la renta las personas naturales residentes o domiciliadas en el exterior que devenguen rendimientos o pensiones en el Brasil.

La ley puede atribuir a la fuente pagadora de las pensiones tributables la condición de responsable por el impuesto cuya retención y pago le sean pertinentes.

III. Modalidades de Rendimientos

Para efecto de tributación los rentas son clasificados en:

a) Rendimientos Tributables

Los rendimientos provenientes del trabajo asalariado, las remuneraciones por trabajo prestado en la forma de empleo, cargo comisionado o función gratificada, cualesquier pensiones o ventajas recibidos, tales como: sueldos, estipendios, honorarios, ventajas, vacaciones, gratificaciones, intereses, premios, comisiones, corretajes, etc.

Son además tributables los rendimientos del trabajo no asalariado, tales como: honorarios y remuneraciones provenientes del ejercicio de profesiones liberales o no, comerciales, de los agentes y representantes sin vínculo laboral, de los emolumentos de los substitutes de la justicia y de los derechos de autor (cuando explorados directamente por el autor o creador del bien o de la obra).

b) Rendimientos Exentos o No Tributables

Son aquellos que no entran en el cómputo de los rendimientos brutos, tales como:

- los rendimientos producidos por libreta de ahorros;
- el valor de los bienes adquiridos por donación o herencia;
- las indemnizaciones por accidentes de trabajo;

La indemnización y el finiquito pago por despidos o rescisión de contrato de trabajo, como también el valor recibido por los empleados y directores, referentes a depósitos, intereses y corrección monetaria acreditados en las cuentas vinculadas bajo el tenor de la legislación del Fondo de garantía por Tiempo de Servicio (FGTS).

c) Tributación Exclusiva en la Fuente/Tributación Definitiva

Son aquellos rendimientos tributados en la fuente o que sufren tributación definitiva en el momento del recibimiento y que son computados como reducción del impuesto debido, resultante en la declaración anual rendimientos.

Son ejemplos de rendimientos tributados exclusivamente en la fuente/tributación definitiva:

- Rendimientos provenientes de aplicaciones financiera de renta fija;
- Remesa de intereses, bonificaciones y dividendos al exterior;
- Rendimientos provenientes de premios y sorteos en general;
- Primas;
- Ganancias de capital en la alienación de bienes o derechos;
- Ganancias netas en renta variable (Bolsa de valores, de mercancías, de futuros y semejantes).

IV. Base Imponible

La base imponible del impuesto debido, será la diferencia entre todos los rendimientos recibidos durante el año - calendario (excepto los exentos o no tributables, tributados exclusivamente en la fuente o sujetos a la tributación definitiva) y las deducciones permitidas.

a) Principales deducciones de la base imponible:

- Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social de la Unión, de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios;
- dependientes (en los límites y en las condiciones establecidas en ley);
- pensión alimenticia (cuando resultante de decisión judicial o acuerdo homologado judicialmente);
- pensiones de mayores de 65 años;
- gastos escriturados en el Libro Caja (en el caso del contribuyente recibir rendimientos del trabajo no asalariado);
- gastos médicos;
- gastos con educación; y
- contribuciones para los fondos de jubilación.

Sin embargo, independientemente del valor de los rendimientos tributables en la declaración, recibidos en el año-calendario, el contribuyente podrá optar por un descuento simplificado (descuento patrón), que consistirá en la deducción de veinte por ciento de esos rendimientos, limitada a R\$ 11.167,20, dispensada, en ese caso, la comprobación de los gastos y la indicación de su especie. Por este mecanismo, la persona natural que tenga rendimientos tributables a declarar tiene la opción de presentar la Declaración de Ajuste Anual de forma simplificada.

IV. Tasas del Impuesto



Después de la determinación de la base imponible el contribuyente debe verificar el impuesto debido mediante la utilización de una Tabla Progresiva Anual resultante de la suma de las tablas progresivas mensuales. Las tasas en la tabla progresiva son 15% y 27,5%.

Por ser un tributo de alto poder recaudatorio, el impuesto a la renta de los individuos se constituye en uno de los principales financistas de las acciones del Estado, creando las condiciones para que se promuevan políticas públicas dirigidas para las poblaciones de los estratos más bajos de renta. De esta forma se observa una transferencia indirecta de los que tienen más para los que tienen menos, a través de las acciones/servicios del Estado.

La aplicación, en la legislación del tributo a la renta de los individuos, del principio de progresividad, refuerza significativamente el papel redistributivo del sistema, por medio del cual se tributa más pesadamente los que presentan mayor disponibilidad de renta, exonerándose los de menor potencial contributivo o exentando las camadas sociales de menor renta.

Si el criterio de la progresividad fuese establecido a partir de la renta bruta de los individuos, él podría llevar a serias injusticias y a la propia negación del objetivo de distribución de renta, una vez que los individuos con una misma renta no tienen necesariamente la misma capacidad contributiva, a vista de los diferentes encargos personales y necesidades de gastos. Por eso la necesidad de considerarse la renta disponible, o sea, la renta bruta deducida de algunos gastos con necesidades fundamentales, como alimentación, salud, educación y otros.

VI. Plazo de Pago

El saldo del impuesto a pagar (impuesto debido menos el impuesto pagado mensual) podrá ser dividido en hasta seis (06) cuotas.

3.2 IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS DE SOCIEDADES (IRPJ)

I. Hecho imponible

Adquisición de la disponibilidad económica o jurídica de:

- renta, entendida como el producto o capital, del trabajo o de la combinación de ambos;
- pensiones de cualquier naturaleza, entendidos como los acrecimientos patrimoniales no comprendidos en el ítem anterior.

La incidencia del impuesto depende de la denominación de la renta o del rendimiento, de la localización, condición jurídica o nacionalidad de la fuente, del origen y de la forma de recibimiento.

En la hipótesis de renta o rendimiento oriundos del exterior, la ley establecerá las condiciones y el momento en que se dará su disponibilidad, para la finalidad de incidencia del impuesto a la renta.

II. Sujetos Pasivos

Son contribuyentes del impuesto las personas jurídicas y las empresas individuales (empresario individual).

Se consideran personas jurídicas:

las personas jurídicas de derecho privado domiciliadas en el País, sean cual sean sus finalidades, nacionalidades o participantes en el capital,

las filiales, sucursales, agencias o representaciones en el País de las personas jurídicas con sede en el exterior;

los comitentes domiciliados en el exterior, en cuanto a los resultados de las operaciones realizadas por sus mandatarios o comisarios en el Brasil.

Contribuyente del impuesto es el titular de la disponibilidad de la renta o de las pensiones de cualquier naturaleza, sin perjuicio de atribuir a la ley esa condición al poseedor, a cualquier título, de los bienes productores de renta o de las pensiones tributables..

III. Base Imponible

Es la ganancia que, de acuerdo con la legislación está dividida en ganancia real, arbitrada o presumida de la renta o de las pensiones tributables.

El IRPJ será determinado con base en la ganancia real, presumida o arbitrada, por períodos de verificación trimestrales.

IV. Reglas generales de determinación de la base imponible del impuesto:

a) Personas Jurídicas obligadas al régimen de tributación con base en la Ganancia Real:

a.1) Son aquellas cuya receta total, o sea, la suma general de la receta bruta mensual, de las demás recetas y ganancias de capital, de las ganancias netas obtenidas en operaciones realizadas en los mercados de renta variable y de los rendimientos nominales producidos por aplicaciones financieras de renta fija, de la parcela de las recetas obtenidas en las exportaciones a las personas vinculadas o a los países con tributación favorable que exceder al valor ya apropiado en la contabilidad de la empresa, en el año-calendario anterior, sea superior a limite de R\$ 48.000.000,00 (veinticuatro millones de reales), o de R\$ 4.000.000,00 (dos millones de reales) multiplicado por el número de meses del periodo, cuando inferior a doce meses;

a.2) cuyas actividades sean de bancos comerciales, bancos de inversiones, bancos de desarrollo, cajas de crédito, sociedades de crédito, financiamiento e inversión, sociedades de crédito inmobiliario, sociedades correctoras de títulos, valores mobiliarios y cambio, distribuidoras de títulos y valores mobiliarios, empresas de arrendamiento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados y de capitalización y entidades de previdencia privada abierta;

a.3) que tengan ganancias, rendimientos o ganos de capital oriundos del exterior;

a.4) que, autorizadas por la legislación tributaria, gocen de beneficios fiscales relativos a la exención o reducción del impuesto;

a.5) que, en el transcurso del año-calendario, hayan efectuado pago mensual del impuesto a la renta, determinado sobre la base imponible estimada, bajo el tenor de la Ley;

a.6) que exploren las actividades de prestación acumulativa y continua de servicios de asesoramiento crediticio, mercadeo, gestión de crédito, selección y riesgos, administración de cuentas a pagar y a recibir, compras de derechos a créditos resultantes de ventas mercantiles a plazo o de prestación de servicios (factoring).

La base imponible del impuesto de la renta es verificada según registros contables y fiscales efectuados sistemáticamente de acuerdo con las leyes comerciales y fiscales. La verificación de la ganancia real es hecha en libro contable específico, mediante adiciones y exclusiones a la ganancia neta del período de verificación (trimestral o anual) del impuesto y compensaciones de perjuicios fiscales autorizadas por la legislación del impuesto a la renta.

La persona jurídica sujeta a la tributación con base en la ganancia real podrá optar por el pago del impuesto mensualmente, determinado sobre la base imponible estimada, mediante la aplicación, sobre la receta bruta obtenida mensualmente, de los porcentajes definidos en legislación específica. A ese valor deberán ser acrecidos las ganancias de capital, los rendimientos y las ganancias netas obtenidas en aplicaciones financieras, las demás recetas y los demás resultados positivos, conforme establecido en ley.

b) Ganancia Presumida

La ganancia presumida es una forma de tributación simplificada para determinación de la base imponible del impuesto a la renta y de la Contribución Social sobre la Ganancia Líquida de las personas jurídicas que no estén obligadas, en el año-calendario, a la verificación de la ganancia real.

La persona jurídica, que haya obtenido receta bruta de hasta R\$ 48.000.000,00, en el año inmediatamente anterior, podrá adoptar esa forma de verificación del impuesto, debiendo ser verificado en periodos trimestrales.

La ganancia presumida será el valor determinado por la suma de las siguientes parcelas:

- el valor resultante de la aplicación de los porcentajes definidos en Ley, sobre la receta bruta obtenida en la actividad;
- las ganancias de capital, los rendimientos y ganancias netas obtenidos en aplicaciones financieras, las demás recetas y los demás resultados positivos, conforme establecido en ley específica.

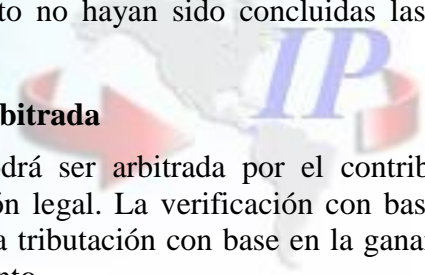
No podrán optar por el régimen de tributación con base en la ganancia presumida las personas jurídicas que desempeñen actividades de compra y venta, división de tierras, incorporación y construcción de inmuebles, en cuanto no hayan sido concluidas las operaciones inmobiliarias para las cuales haya registro de costo.

c) Ganancia Arbitrada

La ganancia podrá ser arbitrada por el contribuyente y por la Administración Tributaria, de acuerdo con la previsión legal. La verificación con base en la ganancia arbitrada abarcará todo el año-calendario, asegurada la tributación con base en la ganancia real o presumida relativa a los trimestres no sometidos al arbitramento.

La persona jurídica podrá solamente arbitrar la ganancia, con el objetivo de determinar el impuesto, cuando conocida la receta bruta, desde que ocurridas las hipótesis previstas en ley. En este caso, la ganancia arbitrada será el valor determinado por la suma de las siguientes parcelas:

- el valor resultante de la aplicación de los porcentajes de que trata la legislación, sobre la receta bruta definida por Ley, obtenida en el trimestre sometido al arbitramento;



- las ganancias de capital, los rendimientos y ganancias netas obtenidos en aplicaciones financieras, las demás recetas y demás resultados positivos determinados en ley específica.

IV. Tasa y Adicional

a) Tasa general: el 15% (quince por ciento) sobre la ganancia real verificada por las personas jurídicas en general, sea su finalidad comercial o civil;

b) Adicional: el 10%

Está sujeta al adicional de impuesto la parcela de la ganancia real, presumida o arbitrada que exceda al resultado de la multiplicación del valor de R\$ 20.000,00 por el número de meses del respectivo periodo de verificación.

La tasa del adicional es única para todas las personas jurídicas, inclusive instituciones financieras, sociedades aseguradoras y asemejadas.

3.2.1 PRECIOS DE TRANSFERENCIA (TRANSFER PRICING)

Para efecto de la legislación del impuesto de renta, bien como de la Contribución Social sobre el Lucro Líquido (CSLL), la deducción de costes de bienes, servicios y derechos importados y el reconocimiento de recetas y rendimientos derivados de la exportación, en operaciones practicadas por persona física y/o jurídica, residente o con domicilio en Brasil, con persona física o jurídica residente o con domicilio en el exterior, considerada vinculada, interpuesta persona o aún residente en países de tributación favorecida, estarán sujetas a las normas de precios de transferencia.

Las operaciones relativas a exportaciones sujetas al ajuste de precios de transferencias, tendrán sus recetas de exportación determinadas según un de los siguientes métodos:

- Método del Precio de Venta en las Exportaciones (PVEx);
- Método de Precio de Venta al por mayor en el País de Destino Disminuido del Lucro (PVA);
- Método del Precio de Venta al por menor en País de Destino Disminuido del Lucro (PVV);
- Método del Coste de Adquisición o de Producción más Tributos y Lucro (CAP).
- Los costes, gastos y encargos relativos a bienes, servicios y derechos, constantes de los documentos de importación o de adquisición, en las operaciones efectuadas con persona vinculada, interpuesta persona o residente y con domicilio en países con tributación favorecida, solamente serán deducibles en la determinación de la ganancia real y de la base de cálculo de la CSLL, hasta el valor que no exceda al precio determinado por uno de los métodos:
 - Método de los Precios Independientes Comparados (PIC);
 - Método del Precio de Revenda menos Lucro (PRL);
 - Métodos del Costo de Producción más Lucro (CPL).

La legislación aún prevé ajuste de precios de transferencia relativamente a los intereses pagados o acreditado a la persona vinculada, interpuesta persona o residente y con domicilio en países de tributación favorecida.

Se considera país de tributación favorecida aquel que:

- No tributa la renta o que la tribute a la alícuota inferior a veinte por ciento; o aún,
- Cuya legislación interna oponga sigilo relativo a la composición societaria de personas jurídicas o de su titularidad.

3.2.2 **TRIBUTACIÓN EN BASES MUNDIALES (TBU)**

Las ganancias, rendimientos y ganos de capital percibidos en el exterior serán computados en la determinación de la ganancia real de las personas jurídicas en el balance levantado en 31 de diciembre de cada año, conforme dispuesto en legislación específica.

A partir del 1° de octubre de 1999, las ganancias verificadas en exterior pasarán a componer la base de cálculo de la Contribución Social sobre el Lucro Líquido.

A partir del 1° de enero de 2002, en conformidad con las alteraciones introducidas por la Ley Complementar que añadió dispositivos al Código Tributario Nacional, que autoriza que la ley establezca las condiciones y el momento en que se dará la disponibilidad de las recetas y de los rendimientos oriundos del exterior, y con el dispuesto en medida provisoria, las ganancias percibidas por Controlada o Coligada en el exterior serán considerados disponibilizados para la Inversora, en Brasil, en la fecha del balance en la cual hubieren sido verificados en el exterior, independientemente de la distribución efectiva.

3.3 **LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

3.3.1 **EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO**

En Brasil los impuestos que pueden ser encuadrados en la modalidad de impuesto sobre el patrimonio, teniendo en vista que el mismo sirve de base para su incidencia, son:

- propiedad territorial rural (ITR);
- propiedad predial y territorial urbana (IPTU);
- por naturaleza o accesión física, y de derechos reales sobre inmuebles, excepto los de garantía, como también cesión de derechos a su adquisición (ITBI);
- transmisión *causa mortis* y donación de cualquier bien o derecho (ITCD);
- propiedad de vehículos automotores (IPVA).

3.3.1.1 *IMPUESTO SOBRE LA PROPIEDAD TERRITORIAL RURAL (ITR)*

La propiedad sobre inmueble rural (fuera del perímetro urbano) es tributada por Impuesto sobre la Propiedad Territorial Rural (ITR) de competencia de la Unión.

I. Hecho Gravado: La propiedad, el domicilio útil o la pose de inmueble por naturaleza, localización fuera de la zona urbana del Municipio.

II. Base de Cálculo: es el valor fundiario.

III. Sujeto Pasivo: es el propietario del inmueble, el titular de su dominio útil, o su poseedor a cualquier título.

El impuesto no incide sobre las pequeñas glebas rurales, cuando el propietario, que no posea otro inmueble las explore solo o con su familia.

La verificación del ITR es efectuada por el contribuyente, debiendo para tal aplicar sobre el Valor de la Tierra desnuda Tributable - VTN la alícuota correspondiente, considerados del área total del inmueble y el Grado de Utilización.

El ITR es un impuesto que incide sobre la propiedad y tiene carácter predominantemente regulatorio de la política agraria que sufrió sustanciales alteraciones en su conformación, especialmente volcadas a ese fin.

El objetivo principal de las alteraciones fue desestimular la improductividad de las tierras, que pasaran a ser tributadas, en el margen, con alícuotas de hasta 20%. En contrapartida, las pequeñas propiedades que tuvieran alto grado de utilización de las as tierras estarán sujetas a impuesto a la alícuota de 0,03% sobre el valor de la tierra desnuda (VTN).

Una innovación también importante en la nueva legislación del ITR fue la adopción de la sistemática de lanzamiento por homologación, pasando el tributo a ser calculado por el propio contribuyente. Por la legislación anterior, el lanzamiento del impuesto, visando la complejidad de su cálculo, era efectuado de oficio por la SRF, a partir de las informaciones declaradas por el contribuyente y constantes de sus catastros.

3.3.1.2 *IMPUESTO SOBRE LA PROPIEDAD PREDIAL Y TERRITORIAL URBANA (IPTU)*

La propiedad relativa a los inmuebles urbanos sufre incidencia del Impuesto sobre la Propiedad Predial y Territorial Urbana (IPTU) de competencia de los Municipios.

El impuesto, sobre la propiedad predial y territorial urbana es de competencia de los Municipios.

I. Hecho Gravado: la propiedad, el dominio útil o la pose de bienes inmóviles por naturaleza o por accesión física, como definido en la ley civil, localizado en zona urbana del Municipio.

II. Base de Cálculo: el valor venal del inmóvil.

III. Sujeto Pasivo: el propietario del inmóvil, el titular de su dominio útil, o su poseedor a cualquier título.

Para los efectos de este impuesto, se entiende como zona urbana a ser definida en ley municipal; observado el requisito mínimo de la existencia de mejoramientos.

3.3.2 **IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Los impuestos sobre sucesiones y donaciones también inciden sobre el patrimonio de las personas físicas.

3.3.2.1 **IMPUESTO SOBRE LA TRANSMISIÓN INTERVIVOS, A CUALQUIER TÍTULO, POR ACTO ONEROSO, DE BIENES INMÓVILES (ITBI)**

El ITBI compete al municipio de la situación del inmueble transmitido, o sobre que versaren los derechos cedidos, mismo que la mutación patrimonial decora de sucesión abierta en extranjero.

I. Hecho Gravado:

- a) la transmisión, a cualquier título, de la propiedad o del dominio útil de bienes inmóviles por naturaleza o por accesión física, como definidos en ley civil;
- b) la transmisión, a cualquier título, de derechos reales sobre inmóviles, excepto los derechos reales de garantía;
- c) la cesión de derechos relativos a las transmisiones referidas en los incisos I e II.

El ITBI no incide sobre la transmisión de los bienes o derechos cuando:

- a) efectuada para su incorporación al patrimonio de la persona jurídica en pagamiento de capital en ella suscrito;
- b) decurrente de la incorporación o de la fusión de una persona jurídica por otra o con otra.

II. Base de Cálculo: es el valor venal de los bienes o derechos transmitidos.

III. Alícuota: no excederá los límites fijados en resolución del Senado Federal, que distinguirá, para efecto de aplicación de alícuota más baja, las transmisiones que atiendan a la política nacional de habitación.

IV. Sujeto Pasivo: es cualquier de las partes en operación tributada, como determinar la ley.

3.3.2.2 **IMPUESTO SOBRE TRANSMISIÓN CAUSA MORTIS Y DONACIONES DE CUALESQUIERA BIENES O DERECHOS (ITCD)**

El impuesto de competencia estadual compete:

I - relativamente a bienes inmuebles y respectivos derechos, compete al Estado de la situación de los bienes, o al Distrito Federal

II - relativamente a bienes muebles, títulos y créditos, compete al Estado donde se procese el inventario o listado, o donde haya domicilio o donador, o al Distrito Federal;

III - tendrá competencia para su institución regulada por ley complementar:

- a) si el donador tiene domicilio o residencia en el exterior;
- b) si el *de* cuyos posee bienes, era residente o domiciliado o tuvo su inventario procesado en el exterior;

IV - tendrá sus alícuotas máximas fijadas por el Senado Federal;

I. Hecho Gravado:

d) La transmisión por muerte o por donación de cualesquiera bienes o derechos.

En las transmisiones causa mortis, ocurren tantos hechos generadores distintos cuantos sean los herederos o legatarios.

II. Base de Cálculo: es el valor venal del los bienes o derechos transmitidos.

III. Alícuota: no excederá los límites fijados en resolución del Senado Federal, que distinguirá, para efecto de aplicación de alícuota más baja, las transmisiones que atiendan a la política nacional de viviendas.

IV. Contribuyente: es cualquiera de las partes en la operación tributada, como dispone la ley de la entidad tributante.

3.4 OTRAS FIGURAS DE LA TRIBUTACIÓN DIRECTA

3.4.1 *Impuesto Retenido en la Fuente*

En Brasil es bastante utilizada la forma de retención del impuesto por la fuente pagadora, que queda responsable por el recogimiento. En algunos casos el impuesto retenido en la fuente constituye anticipación del debido en la declaración de rendimientos de la persona física o del impuesto verificado en el encerramiento del período, en el caso de persona jurídica. En otros, constituye tributación definitiva o exclusiva en la fuente.

Como ejemplo en cada uno de los casos, se destacan:

- **Anticipación del impuesto debido:** Rendimiento del trabajo (personas físicas), Rendimiento del Capital Mobiliario (personas jurídicas tributadas con base en la ganancia real)
- **Tributación definitiva / exclusiva en la fuente:** Rendimiento del capital mobiliario (personas físicas y personas jurídicas no tributadas con base en la ganancia real) y Rendimientos de residentes o con domicilio en el exterior (personas físicas y jurídicas), Rendimientos provenientes de premio y sorteos.

La legislación del Impuesto sobre la Renta e Ingresos (ganancia) de cualquier Naturaleza determina que el tributo es debido a la medida en que las rentas vayan siendo obtenidas o disponibilizadas. Esto significa que nuestro Impuesto de Renta trabaja bajo el régimen de “bases corrientes”.

Esta es la principal justificativa para la retención en la fuente del tributo incidente tanto sobre los rendimientos del trabajo como sobre los rendimientos de capital (aplicaciones financieras).

Restitución del impuesto retenido a más: De esas retenciones, la de mayor expresión y que merece una discusión especial es la relativa a los rendimientos del trabajo asalariado. Merece atención, no sólo por su carácter casi “inevitable” (sin posibilidad del no pago), más principalmente por el volumen de devoluciones que acarrea. Esto porque, a pesar del régimen de retención en la fuente perseguir solamente la aplicación del concepto de “tributación en bases corrientes”, el nivel de retención se ha dado arriba del nivel de impuesto debido.

Esto depende del hecho de que, aunque la legislación admita las deducciones, en la declaración anual de ajuste, de los gastos relativos a la educación y salud, opcionalmente, del descuento padrón modelo de 20% sobre la renta bruta, tales deducciones no son consideradas para el cálculo de la retención en fuente. Para este cálculo solamente son admitidos los gastos con la seguridad social pública, los gastos con planes de salud cobradas en la hoja de pago del empleado y las deducciones por dependientes.

3.5 IMPUESTO SOBRE EL VOLUMEN DE VENTAS O VALOR AGREGADO

En Brasil no existe un impuesto específico sobre el valor agregado relativo a ventas o consumo. Los impuestos que por sus características, más se aproximan son el “Impuesto sobre Productos Industrializados” (IPI), el “Impuesto sobre Operaciones Relativas a la Circulación de Mercancías y Servicios de Comunicación y Transporte Intermunicipal y Interestatal” (ICMS) y las contribuciones “Contribución para el Programa de Integración Social y para el Programa de Formación del Patrimonio del Servidor Público” (PIS/PASEP) y “Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social” (COFINS), en la modalidad no cumulativa.

El IPI y el ICMS son abordados a seguir mientras el PIS/PASEP y la COFINS son abordados en el ítem 3.7.

3.5.1 IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

I. Naturaleza

Es un impuesto de competencia de la Unión que incide sobre productos industrializados, nacionales y extranjeros. De acuerdo con la Constitución Federal, el IPI posee las siguientes características:

- a) es un impuesto selectivo, en función de la esencialidad del producto,
- b) no cumulativo, siendo compensado lo que fue debido en cada operación con el monto cobrado en las anteriores.

Incide sobre los productos industrializados, nacionales y extranjeros, obedecidas a las especificaciones y los términos constantes de la Tabla de Incidencia del Impuesto sobre Productos Industrializados (TIPI).

El producto industrializado es el resultante de cualquier operación definida como industrialización, aunque incompleta, parcial o intermediaria de acuerdo al definido en la legislación vigente.

II. Hecho Generador:

- a) su despacho aduanero, cuando de procedencia extranjera;
- b) a su salida de los establecimientos industriales;
- c) a su remate, cuando confiscado o abandonado y llevado a remate.

Para los efectos del IPI, se considera industrializado el producto que haya sido sometido a cualquier operación que le modifique la naturaleza o la finalidad, o le perfeccione para el consumo

III. Base de Cálculo:

I - en caso de despacho aduanero, el precio normal, que el producto, o su similar, alcanzaría, al tiempo de la importación, en una venta en condiciones de libre concurrencia, para la entrega en el puerto o lugar de entrada del producto en el País; acrecido del montante:

- a) del impuesto sobre la importación;
- b) de las tasas exigidas para entrada del producto en el País;
- c) de los encargos cambiables efectivamente pagos por el importador o de él exigido.

II - en caso de salida de mercancías de los establecimientos:

a) en la falta del valor a que se refiere la alinea anterior, el precio corriente de la mercadería, o su similar, en el mercado al por mayor de la plaza del remitente;

III - en caso de remate, cuando confiscado o abandonado llevado a remate, el precio del remate.

IV. Sujeto Pasivo:

- a) El importador o a quien la ley a él equiparar;
- b) El industrial; el establecimiento equiparado a la industrial en los términos de la ley; e los que consumieren o utilizaren en otra finalidad, o remetieren a personas que no sean empresas periodistas o editoriales, el papel destinado a la impresión de libros, diarios y periódicos, cuando alcanzados por la inmunidad constitucional.

3.5.2 IMPUESTO ESTADUAL SOBRE OPERACIONES RELATIVAS A LA CIRCULACIÓN DE MERCANCÍAS Y SERVICIOS DE COMUNICACIÓN Y TRANSPORTE INTERMUNICIPAL Y INTERESTATAL - ICMS

El ICMS, impuesto de competencia de los estados, incide sobre las operaciones relativas a la circulación de mercancías.

I. Hecho Generador:

- a) la salida de mercancías del establecimiento comercial, industrial, o productor;
- b) la prestación de transporte interestatal, intermunicipal y de comunicación, aunque las operaciones y las prestaciones incidan el exterior;
- c) la transmisión de la propiedad de mercancías, cuando estas no transiten por el establecimiento del transmisor; y
- d) la entrada de mercancía importada del exterior, así como los servicios prestados en el exterior, cabiendo el impuesto al estado donde está situado el establecimiento destinatario de la mercadería o del servicio.

II. Base de Cálculo:

- el valor de la operación o de la prestación de los servicios, incluidos los intereses, seguros y demás importancias debitadas o cobradas de los destinatarios das mercancías o usuarios de los servicios.
- el valor total de la operación, cuando hayan sido fornecidas mercancías con servicios no comprendidos en competencia tributaria de los municipios.

No integran la base de cálculo del impuesto los valores correspondientes al IPI, cuando la operación, realizada entre contribuyentes, configurar hecho generador del IPI y de lo ICMS al mismo tiempo.

II. El Impuesto no Incide:

- a) Sobre la salida consecuente de la venta al por menor, directamente al consumidor, de géneros de primera necesidad, definidos como tales por acto del Poder Ejecutivo estadual;
- b) Sobre la alienación fiduciaria, en garantía;
- c) Sobre la salida de vasijas utilizadas en el transporte de la mercancía, siempre que tenga de retornar al establecimiento del remitente.

Sobre el suministro de materiales por los jornaleros de obras hidráulicas o de construcción civil, cuando adquiridos de terceros.

IV. Sujeto Pasivo

Se considera contribuyente del ICMS cualquier persona física o jurídica que realice con habitualidad, o en volumen que caracterice intuito comercial, operaciones de circulación de mercancías o prestaciones de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación, aunque las prestaciones se inicien en el exterior.

La Ley Complementar, que definió las normas generales del ICMS, establece que la Ley Estadual podrá atribuir al contribuyente del impuesto o al depositario a cualquier título la responsabilidad por su pagamiento, hipótesis en que el contribuyente asumirá la condición de **sustituto tributario**. La atribución de esa responsabilidad se dará solamente en relación a las mercancías y servicios previstos en la ley de cada Estado.

Por el instituto de la sustitución tributaria, se verifica a la transformación de un tributo plurifásico por naturaleza (como es el caso de los tributos sobre el valor agregado) en tributo monofásico, esto es, entre los varios agentes que interfieren en determinada cadena de producción/distribución, la legislación elige aquel que, por ofrecer mayor seguridad en el cumplimiento de la obligación tributaria, será el sujeto pasivo responsable por el recogimiento de todo el tributo relativo aquella cadena productiva, incluso sobre hechos generadores que deban ocurrir posteriormente.

La Ley Complementar establece también que:

- La exoneración y la no-incidencia (excepto en las exportaciones) acarrearán anulación del crédito relativo a las operaciones anteriores y no implicará crédito para compensación con el montante debido en las operaciones o prestaciones siguientes.
- El impuesto no incidirá sobre operaciones que destinen a otros Estados petróleo - incluso lubricantes, combustibles líquidos y gaseosos de él derivados - y la energía eléctrica; sobre el oro cuando definido en ley complementar como activo financiero o instrumento de cambio; sobre operaciones con libros, diarios, periódicos y el papel destinado a su impresión, entre otros.

El lanzamiento del ICMS es hecho “por homologación”, o sea, el contribuyente registra sus operaciones en Libros de Entradas, de Salidas y de Verificación de ICMS, y recoge el impuesto

mensualmente, independiente de la actuación del Fisco. El lanzamiento podrá también ser “de oficio”, en los casos previstos en la Ley.

El ICMS constituye un impuesto sobre consumo, de base amplia y generalizado, de carácter predominantemente fiscal (recaudatorio), y que incide sobre el valor agregado de las transacciones económicas. Es un tributo indirecto, repercutiendo sus efectos contra el tercero (contribuyente de hecho) que adquiere la mercancía, esto es, el contribuyente directo (de derecho) no arca con el costo del impuesto.

La constitución Federal define que el ICMS podrá ser selectivo en función de la esencialidad de las mercancías, sin embargo hay limitaciones a esa facultad. Al Senado Federal, mediante iniciativa del Presidente de la República o de la parcela calificada de los Senadores (un tercio o mitad más uno, dependiendo del caso) compete establecer las alícuotas aplicables a las operaciones y prestaciones interestatales, así como las alícuotas mínimas y máximas en las operaciones internas. Según la Resolución 22/89 del Senado Federal, las alícuotas son las siguientes:

- a) 7% o 12% para mercancías que hacen parte de los productos de necesidad básica;
- b) 17% o 18% para los demás productos;
- c) 25% para productos no esenciales;
- d) 7% en las operaciones interestatales con destinatario contribuyente del ICMS, en las operaciones originadas en las Regiones Sur y Sureste (menos en el Estado del Espíritu Santo) y destinadas a los contribuyentes con el domicilio fiscal en las Regiones Norte, Nordeste, Centro Oeste y en el Estado de Espíritu Santo;
- e) 12% en las operaciones interestatales con destinatario contribuyente del ICMS, en las operaciones originadas en las demás Regiones y en el Estado del Espíritu Santo.

3.6 OTRAS FIGURAS TRIBUTARIAS DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

3.6.1 CONTRIBUCIÓN DE INTERVENCIÓN EN EL DOMINIO ECONÓMICO (CIDE) - COMBUSTIBLES

I. Hecho Generador: Instituida por la Ley a Cide combustible, incide sobre la importación y a la comercialización de petróleo y sus derivados, gas natural y sus derivados, y alcohol etílico combustible.

II. Contribuyente

El productor, el formulador y el importador, persona física o jurídica, que realiza operaciones de importaciones y de comercialización en mercado interno de:

- gasolinas y sus corrientes;
- diesel y sus corrientes;
- querosenes de aviación y otros querosenes;
- óleos combustibles (*fuel-oil*);

- gas licuado de petróleo, incluso el derivado de gas natural y de nafta;
- alcohol etílico combustible.

III. Base de Cálculo

Es la unidad de medida estipulada en la ley para los productos importados y comercializados en el mercado interno y las alícuotas específicas estarán determinadas en la ley, pudiendo ser reducidas o restablecidas por el Poder Ejecutivo.

El contribuyente puede deducir el valor de la Cide, pago en la importación o en la comercialización en el mercado interno, de los valores de la Contribución para el Pis/Pasep y de la Cofins debidos en comercialización en el mercado interno, conforme límites establecidos en Ley, siendo que esos límites también pueden ser reducidos o restablecidos por el Poder Ejecutivo.

3.6.2 **CONTRIBUCIÓN DE INTERVECIÓN EN EL DOMINIO ECONOMICO (CIDE) - REMESAS PARA EL EXTERIOR**

Tiene por fin atender el Programa de Estímulo a la Interacción Universidad Empresa para el Apoyo a la Innovación. Es debida por la persona jurídica:

- detenedora de licencia de uso o adquirente de conocimientos tecnológicos,
- signataria de contratos que impliquen transferencia de tecnología, firmados con residentes o con domicilio en el exterior;
- signataria de contratos que tengan por objeto servicios técnicos y de asistencia administrativa y semejantes a ser prestados por residentes o con residencia en el exterior;
- que pague, acredite, entregue, emplee o remita royalties, a cualquier título, a los beneficiarios residentes o con residencia en el exterior.

Se consideran contratos de transferencia de tecnología para fines de incidencia de la Cide - Remesas para el Exterior, los contratos relativos a la exploración de patentes o de uso de marca y los de suministro de tecnología y prestación de asistencia técnica.

A Cide - Remesa para o Exterior incide sobre los valores pagos, acreditados, entregues, empleados o remitidos, a cada mes, a residentes o domiciliados no exterior. A título de remuneración consecuente de obligaciones mencionadas anteriormente. A alícuota de la contribución es de 10%.

3.6.3 **IMPUESTO DE IMPORTACIÓN (II)**

El impuesto de importación, de competencia da Unión es comprendido como impuesto regulador del comercio exterior, y su participación en el total de la recaudación tributaria brasileña hay variado alrededor de 5%, en los últimos cinco años.

Desde la edición de la Decisión ni 22 Del Consejo Del Mercado Común – fue adoptada a Tarifa Externa Común - TEC, donde están fijadas, de común acuerdo entre los participantes del MERCOSUR, las alícuotas vigentes para el comercio extra bloque. En este sentido, el nivel del impuesto allí

representado deja ser un indicador estrictamente brasileño, y preannuncia la posibilidad de las políticas macroeconómicas comerciales integradas.

Todavía es importante mencionar que, en consecuencia de acuerdos comerciales realizados en el ámbito de la ALADI que establece preferencias arancelarias entre los países signatarios, las alícuotas que constan en la TEC no reflejan la realidad impositiva en el comercio entre los países miembros de esa asociación.

La base de cálculo para la imposición del tributo es el valor aduanero de la mercancía, con los ajustes previstos en el Acuerdo de Valoración Aduanera, de la Organización Mundial de las Aduanas - OMA.

Regímenes Especiales de Tributación

La parte de la tributación establecida para el comercio normal está prevista en el ordenamiento tributario, tributación simplificada para:

- Pequeñas encomiendas; Equipaje; Comercio fronterizo; Zona Franca de Manaus; Remesas de Salvamento; y
- Transporte acelerado (courier); Miembros de la diplomacia y de las representaciones internacionales.

3.6.4 IMPUESTO DE EXPORTACIÓN (IE)

El impuesto, de competencia de la Unión, sobre la exportación, para el extranjero, de productos nacionales o nacionalizados tiene como hecho generador la salida de estos productos del territorio nacional.

La base de cálculo de impuesto es:

- I - cuando la alícuota sea específica, la unidad de medida adoptada por ley tributaria;
- II - cuando la alícuota sea *ad valorem*, el precio normal que el producto, o su similar, alcanzaría, al tiempo de la exportación, en una venta en condiciones de libre competencia.

Se considera la entrega como efectuada en el puerto o lugar de la salida del producto, deducidos los tributos directamente incidentes sobre la operación de exportación y en las ventas efectuadas a plazo superior a las corrientes en el mercado internacional en el coste del financiamiento.

La ley puede adoptar como base de cálculo la parcela del valor o del precio, excedente de valor básico, fijado de acuerdo con los criterios y dentro de los límites por ella establecidos.

El Poder Ejecutivo puede, en las condiciones y en los límites establecidos en ley, alterar las alícuotas o las bases de cálculo del impuesto, a fin de ajustarlos a los objetivos de la política de cambio y del comercio exterior.

Contribuyente del impuesto es el exportador o quien la ley a él equiparar.

La receta líquida del impuesto se destina a la formación de reservas monetarias, en la forma de la ley.

3.6.5 **IMPUESTO SOBRE OPERACIONES DE CRÉDITO, CAMBIO Y SEGURO O RELATIVAS A TÍTULOS O VALORES MOBILIARIOS (IOF)**

El IOF incide sobre:

- operaciones de crédito realizadas: por instituciones financieras; por empresas que ejercen las actividades de prestación cumulativa y continua de servicios de asesoría crediticia, mercadológica, gestión de crédito, selección de riesgos, administración de cuentas a pagar y a recibir, compra de derechos acreditados resultantes de ventas mercantiles a plazo o de prestación de servicios(*factoring*);
- entre las personas jurídicas o entre las personas jurídica y persona física;
- operaciones de cambio;
- operaciones de seguro realizadas por aseguradoras;
- operaciones relativas a títulos y valores mobiliarios;
- operaciones con oro activo financiero o instrumento de cambio.

El IOF no incide sobre la operación de crédito externo, sin perjuicio de la incidencia sobre la operación de cambio.

Las **bases de cálculo** y las alícuotas de los IOF son:

a) operaciones de crédito:

La alícuota máxima es de 1,25% al día y incide sobre el valor de las operaciones de crédito. El Ministro de Estado de la hacienda, visando los objetivos de las políticas monetarias y fiscal podrá establecer alícuotas diferenciadas para esas operaciones.

b) operación de cambio:

La alícuota del IOF es de 25% y la base de cálculo del IOF es el montante en moneda nacional, recibido, entregue el puesto a la disposición, correspondiente al valor, en moneda extranjera, de la operación de cambio.

c) operaciones de seguro

La base de cálculo del IOF es el valor de los premios de seguro pagados y la alícuota es de 25%.

d) Operaciones relativas a títulos o a valores mobiliarios

La base de cálculo del IOF es el valor: a) de adquisición, rescate, cesión o repactuación de títulos y valores mobiliarios; b) de la operación de financiamiento realizada en bolsas de valores, de mercancías, de futuros y semejantes; c) de adquisición o rescate de cuotas de fondos de inversión y de clubes de inversores; d) del pagamiento para la liquidación de las operaciones de adquisición, rescate, cesión o repactuación de títulos y valores mobiliarios, cuando esas hayan sido inferiores a 95% del valor inicial de la operación.

La alícuota máxima es de 1,25% al día.

e) operaciones con oro activo financiero o instrumento de cambio

El oro activo financiero o instrumento de cambio se sujeta, exclusivamente, a la incidencia del IOF, siendo que el impuesto incide en la primera adquisición del oro, activo financiero o instrumento de cambio, efectuada por institución autorizada integrante del Sistema Financiero Nacional.

La alícuota es de 1% y la base de cálculo del IOF es el precio de adquisición del oro, desde que dentro de los límites de variación de la cotización vigente en el mercado doméstico, en el día de la operación.

3.7 LA SEGURIDAD SOCIAL COMO TRIBUTO

De acuerdo con la Constitución Federal, la Seguridad Social será financiada por toda la sociedad, de forma directa y indirecta, en los términos de la ley, mediante recursos provenientes de los presupuestos de la Unión, de los Estados, del Distrito Federal de los Municipios, y de las **Contribuciones Sociales** abordadas a seguir.

En Brasil la recaudación de las contribuciones sociales es destinada totalmente a la área de Seguridad Social, que comprende las actividades de asistencial social, seguridad y salud. Las contribuciones sociales pueden incidir sobre tres bases tributables diferentes: planillas, facturación y utilidades.

3.7.1 CONTRIBUCIÓN PARA EL FINANCIAMIENTO DE LA SEGURIDAD SOCIAL (COFINS)

Son contribuyentes de la Cofins las personas jurídicas de derecho privado y las que les son equiparadas en los términos de la ley por la legislación del impuesto de renta, incluso las empresas públicas, las sociedades de economía mixta y sus subsidiarias.

La Cofins incide sobre la facturación mensual, que corresponde a la receta bruta, así entendida la totalidad de las recetas percibidas por la persona jurídica, siendo irrelevante el tipo de actividad por ella ejercida y la clasificación contable adoptada para esas recetas, observadas las exclusiones admitidas en ley específica.

Hay dos modalidades de COFINS:

- “Cumulativa”: cada contribuyente aplica una alícuota (3%) sobre la totalidad de sus ingresos mensuales. No hay créditos admisibles. Esta modalidad es vedada para los contribuyentes que están sujetos a la ganancia real en el impuesto de renta (IRPJ) y opcional para los demás;
- “No-cumulativa”: cada contribuyente aplica una alícuota (7,6%) sobre la totalidad de sus ingresos mensuales pero puede deducir los valores de tributo que están en sus entradas, aplicando la misma alícuota en los valores pagos en mercancías, insumos, electricidad, etc. En esta modalidad el tributo tiene proximidad al modelo del IVA. Esta modalidad es obligatoria para los contribuyentes que están sujetos a la ganancia real en el impuesto de renta (IRPJ), con algunas excepciones. Para los demás contribuyentes, esta modalidad es opcional.

3.7.2 **CONTRIBUCIÓN SOCIAL SOBRE EL LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Se aplica a la CSLL las mismas normas de verificación y de pagamiento establecidos para el impuesto de renta de las personas jurídicas, mantenidas la base de cálculo y las alícuotas previstas en la legislación en vigor.

a) Lucro (ganancia) Real

Las personas jurídicas tributadas por la ganancia real trimestral deberán verificar la CSLL trimestralmente, siendo que la **base de cálculo** corresponde al resultado contable del período ajustado por las adiciones determinadas, por las exclusiones admitidas, y por las compensaciones de base de cálculo negativa hasta el límite definido en la legislación específica vigente a la época de la ocurrencia de los hechos generadores.

El valor de la CSLL verificado no podrá ser deducido para efecto de determinación de la ganancia real y ni de su propia base de cálculo.

Las personas jurídicas tributadas en la forma de la ganancia real anual deben pagar la CSLL, mensualmente, determinada sobre la base de cálculo estimada, que será el valor resultante de la aplicación del porcentual de 12% sobre el ingreso bruto mensual, conforme definida en legislación específica, acrecidos de los valores relativos a las ganancias de capital, de las demás recetas y de los demás resultados positivos definidos en la ley.

Los valores de CSLL efectivamente pagados, calculados sobre la base de cálculo estimada mensualmente, en el transcurrir del año calendario, podrán ser deducidos del valor de la CSLL verificada en el balance levantado en 31 de diciembre del año calendario (ajuste anual).

Los valores relativos al ajuste de los precios de transferencia y de las ganancias, rendimientos y ganancias de capital percibidos en el exterior, por intermedio de filiales, sucursales, controladas y coligadas serán computados en el balance levantado en 31 de diciembre del año calendario.

b) Lucro (ganancia) Presumido y Lucro Arbitrado

La persona jurídica tributada por la ganancia presumida o por la ganancia arbitrada debe verificar y pagar la CSLL trimestralmente. En ese caso, la base de cálculo de la CSLL será la suma de los siguientes valores:

- el valor correspondiente a 12% del ingreso bruto percibido en el trimestre,
- los valores correspondientes a los demás resultados y ganancias de capital así definidos en los términos de la legislación específica.

Los valores relativos al ajuste de los precios de transferencia serán computados en el 31 de diciembre del año-calendario.

3.7.3 **CONTRIBUCIÓN PROVISORIA SOBRE MOVIMIENTO O TRANSMISIÓN DE VALORES Y DE CRÉDITOS Y DERECHOS DE NATURALEZA FINANCIERA (CPMF)**

Hecho Gravado:

a) el lanzamiento a **débito**, por institución financiera, en cuentas corrientes de depósito, en cuentas corrientes de préstamos, en cuenta de depósito de caja de ahorros, de depósito judicial y de depósitos en consignación de pagamiento;

b) el lanzamiento a **crédito**, por institución financiera, en cuentas corrientes que presenten **saldo negativo**, hasta el límite de valor de la reducción del saldo deudor;

c) la liquidación o pagamiento, por institución financiera, de cualesquiera créditos, derechos o valores, por **cuenta y orden de terceros**, que no tengan sido acreditados, en nombre de los beneficiario, en as cuentas referidas en los incisos anteriores;

d) el lanzamiento, y cualquier otra forma de movimiento o transmisión de valores y de créditos y derechos de la naturaleza financiera, **no relacionados en los incisos anteriores**, efectuados por los bancos comerciales, bancos múltiples con cartera comercial y las cajas económicas;

e) la liquidación de operaciones contratadas en los **mercados organizados de la liquidación futura**;

f) cualquier otro movimiento o transmisión de valores y de créditos y derechos de naturaleza financiera que, por su finalidad, reuniendo características que permitan presumir la existencia de **sistema organizado** para la efectiva, produzca os **mismos efectos** previstos en los incisos anteriores, independientemente de la persona que la efectué, de la denominación que pueda tener y de la forma jurídica o de los instrumentos utilizados para realizarla.

Alícuota: 0,38%

La experiencia brasileña con ese “impuesto del tipo débito bancario” esta siendo apuntada como bien sucedida por analistas internacionales y impuestos semejantes esta siendo implementadas en diversos países de la América Latina. Además de eso, la importancia de la CPMF como instrumento de combate a la evasión y como único tributo a incidir sobre la economía informal esta siendo de manera progresiva destacada.

La CPMF es un tributo de recaudación automática y de difícil evasión, ella alarga de forma considerable a base tributable capturada, alcanzando las ventas no declaradas / no facturadas y las transacciones realizadas en la economía informal.

3.7.4 Contribuciones para el Programa de Integración Social y para el Programa de Formación del Patrimonio del Servidor Público (Pis/Pasep)

Las contribuciones para el Pis/Pasep son destinadas a la promoción de la integración del empleado en la vida y en desarrollo de las empresas y a formación del patrimonio del servidor público.

Son contribuyentes de las Contribuciones para el Pis/Pasep las personas jurídicas de derecho privado y las que les son equiparadas en los términos de la ley por la legislación del impuesto de renta, incluso las empresas públicas, las sociedades de economía mixta y sus subsidiarias.

Hay dos modalidades de contribución, a seguir:

- Pis/Pasep sobre el Facturación en régimen “cumulativo”: la base de cálculo es el facturación mensual, que corresponde a la receta bruta, así entendida la totalidad de los recetas percibidas de la persona jurídica, siendo irrelevante el tipo de actividad por ella ejercida y la clasificación contable adoptada para esas recetas, observadas las exclusiones admitidas en la ley específica. La alícuota es 0,65% y no hay créditos admisibles;
- Pis/Pasep sobre el Facturación en régimen “no cumulativo”: cada contribuyente aplica una alícuota (1,65%) sobre la totalidad de sus ingresos mensuales pero puede deducir los valores de tributo que están en sus entradas, aplicando la misma alícuota en los valores pagos en mercancías, insumos, electricidad, etc. En esta modalidad el tributo tiene proximidad al modelo del IVA. Esta modalidad es obligatoria para los contribuyentes que están sujetos la ganancia real en el impuesto de renta (IRPJ), con algunas excepciones
- Pis/Pasep hojas de Salarios, cuya base cálculo es el total de la hoja de pagamiento mensual de los empleados de la persona jurídica y la alícuota es de 1%.

4 PAPEL DE LA CONTABILIDAD O REGISTROS CONTABLES EN LA GESTIÓN DE LOS DISTINTOS IMPUESTOS

Cabe al Fisco investigar, diligenciar, demostrar y probar la ocurrencia, o no, del hecho jurídico tributario, en el sentido de realizar el debido proceso legal, la verdad material, el contradictorio y la amplia defensa. Al sujeto pasivo, sin embargo, compete, igualmente, presentar los elementos que prueban el derecho alegado, bien así elidir la imputación de la irregularidad apuntada.

Por ocasión del procedimiento de la fiscalización el auditor fiscal debe juntar todos los elementos necesarios a la comprobación de la infracción, demostrando, en el proceso, la escrituración hecha en los libros o la omisión de registro obligatorio.

Los libros contables y fiscales del sujeto pasivo y de terceros generalmente son fuentes importantes de comprobación de la ocurrencia de la infracción tributaria. La infracción puede ser verificada directamente en los libros o por medio del confronto entre libros y otros documentos.

Los libros y documentos podrán ser examinados fuera del establecimiento del sujeto pasivo, desde que labrado Término escrito de retención por la autoridad fiscal.

Constituyendo los libros prueba de la práctica de ilícito penal o tributario, los originales deben permanecer retenidos y las copias autenticadas deberán ser anexadas a los procesos de representación fiscal para fines penales y de exigencia de crédito tributario.

Además de los libros fiscales exigidos por la legislación del Impuesto de Renta y de los exigidos por órganos fiscalizadores diversos, otros también traerán subsidios a la fiscalización, como el Registro de Atas de Asambleas Generales (en caso de S/A), el Libro

Registro de Huéspedes, e Libro de Movimiento de Combustibles, el Libro de Movimiento de Vehículos, el Libro Registro de Duplicatas, etc.

La infracción también puede ser verificada por el examen de los documentos o por medio del confronto entre documentos diversos con libros contables y fiscales. El Auditor - Fiscal debe juntar los

elementos necesarios a la comprobación de la infracción, insiriendo en el proceso los documentos directamente relacionados a la infracción, tales como: contratos, facturas y duplicatas, conocimientos de transporte, recibos, guías de pagamiento, etc. Otros documentos (aunque no contabilizados, en el caso de persona jurídica) también pueden servir de prueba, se demostraren claramente la ocurrencia de determinado hecho económico o jurídico, tales como: certificaciones y escrituras, "slips" contables, bloques de anotaciones, fichas de clientes y proveedores, etc.

Se destacan aún las **notas fiscales**, que son los documentos instituidos por la administración tributaria para controlar la ocurrencia de los hechos generadores, tales como la circulación de mercancías y el ingreso de las recetas. La nota fiscal es el principal documento que legaliza una operación comercial de compra y venta de mercancías, servicios y bienes de producción, bien así en la circulación entre establecimientos distintos. Por intermedio de la nota fiscal, hay la transferencia de propiedad del bien o el reconocimiento de la prestación del servicio para fines civiles, comerciales y fiscales.

En consecuencia de la necesidad de agilizar el proceso de venta directa al consumidor, principalmente en supermercados y pequeñas empresas, los Estados permiten la emisión de cupón fiscal en substitución a la nota. También es permitida la emisión de notas fiscales al consumidor final en aparatos especiales, denominados Terminales Punto de Venta (PDV).

En hipótesis de la infracción envolviendo un elevado volumen de las notas fiscales a ser anexadas, y desde que no se trate de ilícito penal, se va admitir la inclusión en proceso de muestras de las notas fiscales, desde que sea en cantidad suficiente para la formación de convicción de las infracciones. La ausencia de las notas fiscales será suplida por la relación conteniendo los datos de las notas fiscales irregulares, acrecido, opcionalmente, por la copia del libro registro de las salidas de libro registro de entradas.

La SRF, disponibiliza también en la página en la Internet, el aplicativo "Informaciones a la SRF", que permite las personas jurídicas repasar al Auditor - Fiscal archivo magnético conteniendo las informaciones necesarias para alimentar las planillas de Bases de Cálculo. Los valores constantes de la escrituración podrán también ser entregues por la persona jurídica a través de archivo generado en el programa "Informaciones a la SRF", disponibilizado por la SRF en su página en la Internet.

Caso la persona jurídica disponibilice los valores escriturados en archivo magnético, debe el Auditor - Fiscal proceder a la verificación de la integridad de los datos disponibilizados, a través de los exámenes y del confronto de estos datos con los constantes en la escrituración contable o fiscal.

5 LA TRIBUTACIÓN REGIONAL

5.1 PRINCIPALES FIGURAS TRIBUTARIAS - IMPORTANCIA ARRECADATORIA

En el nivel intermediario de gobierno, a los 27 fiscos estatales, responsables por la administración de los tributos de su competencia. Tiene en sus manos el impuesto de mayor recaudación del País y una de las bases tributarias más dinámicas de la economía - el ICMS (Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y Servicios).

Consecuentemente, prácticamente no explora a los demás impuestos, haciendo con que el ICMS sea responsable, en la media, por 93% de la recaudación estatal (2005). Sin embargo, ese impuesto se

tornó, en los últimos años, un de los principales instrumentos de atracción de inversiones extranjeros, generando competición tributaria entre los Estados de la federación. Vale resaltar que todas las leyes de exoneraciones o incentivos fiscales deben ser aprobadas por unanimidad Por el Consejo Nacional de la Política de la hacienda (CONFAZ), órgano que representa las Secretarías de la hacienda de todos los Estados brasileños.

Es un impuesto de recaudación expresiva, constituyendo la principal fuente de recursos propios para los Estados. Es el impuesto más importante del país en volumen de recaudación, teniendo representado, en 2005, cerca de 22% de la carga tributaria bruta de los tres niveles de gobierno (incluyendo las contribuciones para la Previdencia Social); en relación al PIB, su recaudación representó en promedio 8% en el mismo año.

Los otros impuestos de los Estados son:

- Impuesto de Transmisión *causa mortis* y donación de cualquier bien o derecho (ITCD);
- Impuesto sobre la Propiedad de vehículos automotores (IPVA).

5.2 COMPETENCIAS TRIBUTARIAS DE LAS ADMINISTRACIONES REGIONALES

La Administración Tributaria en Brasil se caracteriza por una multiplicidad de órganos con funciones típicas de Administración Tributaria, fruto principalmente de su estructura federativa de organización política.

Además de la Unión, los demás miembros de la Federación - Distrito Federal Estados y Municipios - mantienen Administraciones Tributarias propias, en el ámbito de los tributos de sus competencias, ejerciendo cada una de ellas todas las funciones inherentes a una Administración Tributaria.

Dando soporte a sus actividades, a la Administración Tributaria en el Brasil tiene se valido largamente de la “tercerización” de tareas-medio, como, por ejemplo, a la impresión, distribución o venta de formularios por empresas privadas, así como la recepción de declaraciones y el recibimiento de tributos por intermedio de la red bancaria.

Para algunos productos específicos (cigarrillos, bebidas, combustibles, productos farmacéuticos, automóviles y otros), es aún usado, tanto por la SRF como por los Fiscos Estaduales, el instituto de la “sustitución tributaria”, que convierte tributos típicamente plurifásicos - como el IPI y el ICMS - en monofásicos.

5.3 FORMAS DE LA INTEGRACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN NACIONAL Y REGIONAL

La integración de la tributación de la Unión con los Estados y Municipios se da por medio de las transferencias tributarias.

Las transferencias tributarias constitucionales de la Unión para los Estados y Municipios pueden ser clasificadas en transferencias directas (repase de parte de la recaudación para determinado gobierno) o transferencias indirectas (mediante la formación de fondos especiales). Sin embargo, independientemente del tipo, las transferencias siempre ocurren del gobierno de mayor nivel para los de menores niveles, cuales sean: de la Unión para Estados; de la Unión para Municipios; o de los Estados para Municipios.

I. Las transferencias directas abajo mencionadas pertenecen:

a) a los Estados:

- 100% del impuesto sobre la renta e ingresos de cualquier naturaleza, incidente en la fuente, sobre rendimientos pagos, a cualquier título, por ellos, sus autarquías y por las fundaciones que instituyeren y mantuvieren,
- 30% para el Estado de origen del producto de la recaudación del IOF- oro, cuando definido en ley como activo financiero o instrumento de cambio.

b) a los Municipios:

- 100% del impuesto sobre la renta y ingresos de cualquier naturaleza, incidente en la fuente, sobre rendimientos pagos, a cualquier título, por ellos, sus autarquías e por las fundaciones que instituyeren y mantuvieren;
- 50% do imposto sobre a propiedad territorial rural, relativamente a los inmuebles en ellos situados. A partir de 2005 si el municipio asume la fiscalización y cobranza del impuesto quedase con 100% de la recaudación;
- 50% del impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores licenciados en sus territorios;
- 25% del impuesto sobre operaciones relativas a la circulación de mercancías y sobre prestaciones de servicios de transporte interestatal y intermunicipal y de comunicación.
- 75% para el Municipio de origen del producto de la recaudación del impuesto IOF- oro, cuando definido en ley como activo financiero o instrumento de cambio.

II - Transferencias Indirectas:

- **Los Fondos** mediante los cuales se realizan las transferencias indirectas tiene como base 47% de la recaudación del Impuesto sobre Productos Industrializados (IPI) y del Impuesto sobre la Renta (IR). Así distribuidos:
 - 21,5% destinado al **Fondo de la Participación de los Estados y del Distrito Federal (FPE)**.
 - 22,5% destinado al **Fondo de La Participación de los Municipios (FPM)**,
 - 3% destinado a los **Fondos Regionales** para la aplicación en programas de financiamiento al sector productivo de las Regiones Nordeste, Norte y Centro-Oeste.

Además de eso, 10% de la recaudación total del IPI es destinado al **Fondo de la Compensación de Exportaciones (FPEX)**. La distribución a los Estados es proporcional al valor de las respectivas exportaciones de productos industrializados. Los Estados entregarán a los respectivos Municipios veinticinco por ciento de los recursos que recibieren del Fondo de Compensación de Exportaciones (FPEX).

III - Destinación de la recaudación de la CPMF

El **producto de la recaudación** de la CPMF, para los ejercicios de 2002, 2003 y 2004, tendrá la siguiente destinación (Enmienda Constitucional nº 37, de 2001):

2 0 0 2 - 2 0	Porcentual	Destinatario
	0,20%	Fondo Nacional de Salud, para financiamiento las acciones y servicios de salud

	0,10 %	Costeo de la previdencia social
	0,08%	Fondo de Combate y erradicación de la Pobreza
2004	0,08%	Fondo de Combate y erradicación de la Pobreza

6 LA FINANCIACIÓN DE LOS MUNICIPIOS – PRINCIPALES FIGURAS TRIBUTARIAS

Los 5.560 municipios brasileños son responsables por la recaudación de cerca de 5% de la recaudación brasileña. Muchas de las administraciones tributarias brasileñas, por se encontraren localizadas en Municipios de bajo potencial económico, ni mismo instituirán los impuestos de su competencia. Sin embargo, vale mencionar que los gobiernos locales, hasta mismo por estar más próximos del ciudadano, son los que más recaudaren tasas, en función de prestaciones de servicios públicos.

Los impuestos municipales son:

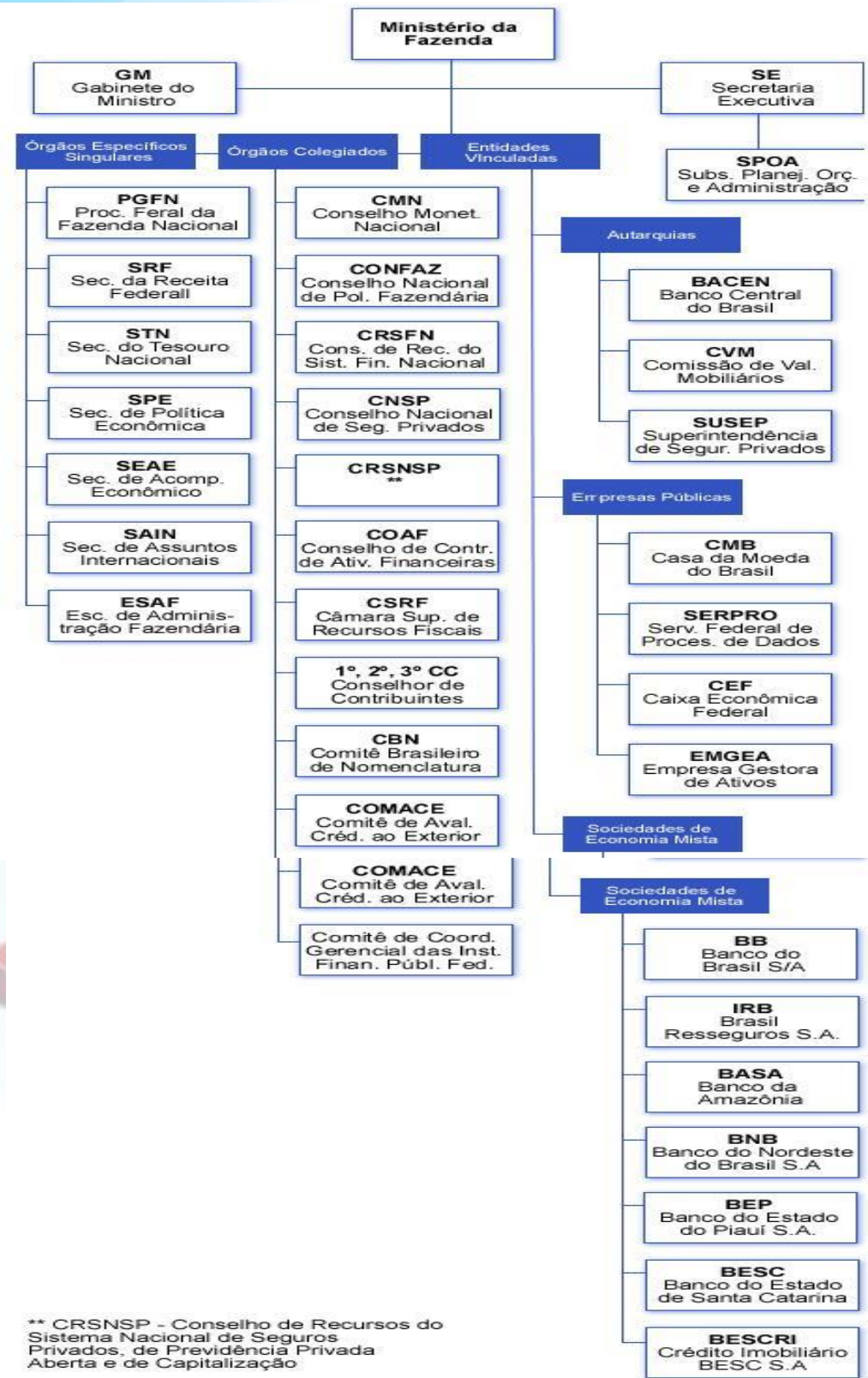
- Impuesto sobre la propiedad predial y territorial urbana (IPTU);
- Impuesto sobre la transmisión inter-vivos sobre cualquiera que sea el título, por acto oneroso, de bienes inmuebles (ITBI);
- Impuesto sobre Servicios (ISS).

El ISS y el IPTU son los impuestos con mayor recaudación. Los municipios reciben transferencias de la Unión y de los Estados, como referido en el ítem 5.3.

7 ORGANIZACIÓN Y FUNCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL

7.1 MINISTERIO RESPONSABLE - ORGANIGRAMA

La Secretaría de Ingresos Federales del Brasil - SRF, es un órgano directamente subordinado al Ministerio de Hacienda, con el mismo nivel jerárquico de otras Secretarías, tales como la Secretaría del Tesoro Nacional (STN). A continuación se aprecia una síntesis del organigrama del Ministerio de Hacienda, destacándose los órganos que tienen actividades directamente relacionadas con la SRF.



7.2 CENTROS DIRECTIVOS: SUS COMPETENCIAS - ORGANIGRAMA

I. ESTRUCTURA E ORGANIZACIÓN DE LA SRF

La estructura básica de la SRF está compuesta por los niveles central y descentralizado: el primero desarrolla actividades normativas, de supervisión y de planeamiento, mientras que el último desempeña principalmente, funciones de ejecución y de operación, bajo las directrices emanadas de las Unidades Centrales. De hecho, la SRF mantiene una estructura funcional, descentralizada y sistémica, con cada uno de los niveles jerárquicos desarrollando las funciones básicas de la administración tributaria, o sea: tributación, recaudación y cobranza, fiscalización, control aduanero, tecnología y sistemas de información, atención al contribuyente y programación y logística.

La función de dirigir la institución la ejerce el Secretario de Ingresos Federales, que ocupa el cargo de mayor nivel jerárquico de la SRF, siendo auxiliado por cuatro Secretarios Adjuntos. Están directamente subordinados al Secretario las Unidades Centrales (UC), las Superintendencias Regionales de Ingresos Federales (SRRF) y los Juzgados (DRJ).

Las Unidades Centrales, ubicadas en Brasilia - la capital del país - comprenden las Unidades de Asesoría Directa y las Unidades de Actividades Específicas, y su estructura comprende:

- GABINETE - Gabin
- ASSESSORIA ESPECIAL - Asesp
- ASSESSORIA DE COMUNICACIÓN SOCIAL – Ascom
- ASSESSORIA DE ASSUNTOS INTERNACIONAIS - Asain
- CORREGEDORIA-GENERAL - Coger
- COORDINACIÓN GENERAL DE AUDITORIA INTERNA - Audit
- COORDINACIÓN GENERAL DE PLANEJAMENTO, ORGANIZACIÓN E AVALIACIÓN INSTITUCIONAL - Copav
- COORDENACIÓN GERAL DE GESTÃO DE RISCOS – Cgris
- COORDINACIÓN ESPECIAL DE ARTICULACIÓN PARLAMENTAR - Copar
- COORDINACIÓN GENERAL DE PESQUISA E INVESTIGACIÓN - Copei
- COORDINACIÓN ESPECIAL DE OPERACIONES AÉREAS - Ceoar
- COORDINACIÓN GENERAL DE POLITICA TRIBUTARIA - Copat
- COORDINACIÓN GENERAL DE PREVISÃO E ANALISIS – Copan
- COORDINACIÓN GENERAL DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y JUDICIAL - Cocaj
- COORDINACIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN – Cosit
- COORDINACIÓN ESPECIAL DE GESTION DE CADASTROS - Cocad
- COORDINACIÓN GENERAL DE INTERACIÓN COM EL CIUDADANO – Coint
- COORDINACIÓN ESPECIAL DE ACOMPAÑAMIENTO DE LOS MAYORES CONTRIBUYENTES - Comac

- COORDINACIÓN GENERAL DE ARRECADACIÓN Y COBRANZA - Codac
- COORDINACIÓN GENERAL DE FISCALIZACIÓN – Cofis
- COORDINACIÓN GENERAL DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA – Coana
- COORDINACIÓN ESPECIAL DE VIGILANCIA Y REPRESSION - Corep
- COORDINACIÓN GENERAL DE GESTION DE PERSONAS – Cogep
- COORDINACIÓN GENERAL DE TECNOLOGIA DE LA INFORMACIÓN – Cotec
- COORDINACIÓN GENERAL DE PROGRAMACIÓN Y LOGÍSTICA – Copol

La SRF se divide en 10 Regiones Fiscales, de modo de facilitar y asegurar las actividades de administración tributaria dentro de la gran extensión territorial brasileña. Por lo tanto, la estructura descentralizada reúne las 10 *Superintendencias Regionales de Ingresos Federales (SRRF)*, subordinadas al Secretario de Ingresos Federales, y responsables de la supervisión, dentro del límite de sus jurisdicciones, de las actividades de las unidades locales. Para eso, las SRRF también se estructuran de acuerdo con las funciones de la administración tributaria, esto es, cada SRRF posee proyecciones regionales de las Coordinaciones antes descritas.

Los 18 *Juzgados (DRJ)* también están directamente subordinados al Secretario del Ingreso Federal, son unidades descentralizadas, especializadas en las actividades del contencioso fiscal, responsables de resolver en primera instancia los procesos de impugnación interpuestos por los contribuyentes. Esos Juzgados poseen el mismo nivel jerárquico de las SRRF.

Las *unidades locales* comprenden: 2 *DERAT* y 2 *DEFIC*, las 103 Delegaciones (DRF y DRP), las 2 *Unidades Especiales de Instituciones Financieras (DEINF)*, la *Unidad Especial de Asuntos Internacionales (DEAIN)*, las 57 Inspectorías (IRF), las 24 *Aduanas (ALF)* y las 360 *Agencias de Ingresos Federales (ARF)*. Es a partir de ese nivel jerárquico que se desarrollan efectivamente las actividades de administración tributaria.

Las Unidades (DRF, DEINF, DERAT, DEFIC y DEAIN), las Aduanas y algunas Inspectorías Especiales están subordinadas al Superintendente de la respectiva Región Fiscal. Las Agencias y demás Inspectorías están bajo la responsabilidad del administrador (delegado) de su jurisdicción fiscal.

La estructura descentralizada de la SRF posee actualmente 586 unidades, además de las coordinaciones y asesorías que componen las Unidades Centrales.

7.3 CRITERIOS DE ORGANIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EM RELACIÓN COM LA GESTIÓN DE LOS TRIBUTOS: POR IMPUESTOS, POR FUNCIONES, POR TIPOS DE CONTRIBUYENTES, OTROS

La estructura de la SRF se orienta por funciones, esto es, cada nivel jerárquico desarrolla las actividades básicas de la administración tributaria. Sin embargo, los Juzgados (DRJ) pueden considerarse como una excepción a esa regla, pues poseyendo competencia restringida a la actividad del contencioso fiscal, se encuentra estructurado por tipo de impuesto. Además, cabe resaltar que, a partir de la creación de las Unidades Especiales de Instituciones Financieras y de Asuntos Internacionales (DEINF y DEAIN), la SRF pasó también a tener algunas unidades enmarcadas por tipo de cliente. En resumen, la estructura de la

organización de la SRF combina una estructura básicamente funcional con algunas unidades orientadas impuestos y por cliente.

7.4 CRITERIOS TERRITORIALES DE ORGANIZACIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS ENTRE EL ÓRGANO CENTRAL Y LAS ADMINISTRACIONES TERRITORIALES.

A las DRF compete, de acuerdo con la estructura funcional de la SRF, desarrollar las actividades de tributación, de recaudación y cobranza, de fiscalización, de control aduanero, de tecnología y de sistemas de información, de atención al contribuyente y de programación y logística. Además de esas actividades de ejecución, las DRF también poseen competencia de supervisión de las unidades locales a ellas subordinadas.

Las DEINF son unidades especializadas en el seguimiento y control de las instituciones financieras. Así, poseen las mismas competencias operacionales ya descritas para las DRF, siendo que deben restringirse solamente al ámbito del sector financiero. Obviamente, no poseen la competencia relativa al control aduanero.

A la DEAIN, como unidad especializada en asuntos internacionales, le compete desarrollar las actividades de tributación y fiscalización concernientes a las operaciones de precios de transferencia, a la tributación en bases mundiales y a la valoración aduanera, así como a las actividades de tecnología y de sistemas de información y de programación y logística.

Compete a las Inspectorías de Ingresos Federales (IRF), en cuanto a los impuestos administrados, desarrollar todas las actividades funcionales de la administración tributaria. De esa forma, se podría decir que la IRF tiene funciones semejantes a las DRF, teniendo sin embargo, mayor vocación hacia el área de comercio exterior.

Las Aduanas de Ingresos Federales (ALF) ejercen, con relación a los impuestos sobre el comercio exterior, todas las actividades funcionales de la administración tributaria. Esto es, tienen competencia exclusiva para actuar en el área aduanera.

Las Agencias de Ingresos Federales (ARF) desarrollan actividades de atención al contribuyente, de recaudación y cobranza y de tecnología y sistemas de informaciones. En otras palabras, las Agencias son unidades típicamente enfocadas a la atención al contribuyente llevando la administración tributaria hacia los más diversos puntos del territorio nacional, especialmente a las ciudades del interior.

7.5 PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LA SRF

La estructura de la organización de la SRF tiene ciertas características que merecen ser analizadas y mejor detalladas. Entre ellas, se destaca la experiencia de la administración integrada de los impuestos internos, aduaneros y de parte de las contribuciones sociales. Además, en el último quinquenio hubo algunos cambios estructurales que crearon unidades especializadas en asuntos específicos, como los Centros de Atención al Contribuyente y los Juzgados, Unidades Especiales de Instituciones Financieras y de Asuntos Internacionales.

Sin embargo, otra importante característica a analizar se refiere a aquellas actividades que se encuentran fuera de la SRF, pero que poseen estrecha relación con las funciones de la administración

tributaria. Eso porque la estructura de la organización de la SRF ha sido concebida con un claro objetivo: especializar la organización en las funciones típicas de administración tributaria - o actividades relacionadas, dejando las actividades del nivel medio bajo la responsabilidad de otros órganos del Ministerio de Hacienda.

De esa forma, a lo largo de las últimas tres décadas, la SRF trabajó de forma vinculada con cinco órganos distintos, que involucran las más diversas actividades: juicio y cobranza de los créditos tributarios, procesamiento de datos, asuntos administrativos y capacitación y desarrollo de recursos humanos. Ese modelo, a pesar de su lógica conceptual y de haber tenido indudablemente muchos éxitos operacionales, pareciera estar desde hace algunos años en proceso de agotamiento.

Además de eso, dado el tamaño y la clase de actividad de la SRF, los servicios prestados por esos otros órganos, muchas veces no son ejecutados con la debida agilidad. Se estima que la SRF solamente, responde por cerca del 70 por ciento de los gastos del Ministerio de Hacienda. En resumen, se crearon órganos para atender simultáneamente a todo el Ministerio de Hacienda, pero que en última instancia, acaban por atender de modo no especializado, la mayor parte del tiempo, a la SRF.

7.5.1 ADMINISTRACIÓN INTEGRADA DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y ADUANEROS

Desde 1968, año de creación de la SRF, Brasil posee una administración integrada de los impuestos internos y aduaneros. Se puede afirmar sin dudas que la experiencia brasileña ha sido exitosa, y de cierta forma, avalada por el reciente movimiento de integración de la administración de impuestos internos y aduaneros ocurrido en varios países (por ejemplo, Argentina, Canadá, España, Honduras y Venezuela).

Las razones que justifican esa integración administrativa son de diversa naturaleza. Hay clara reducción de costos, mayor facilidad de intercambio de información entre las áreas interna y aduanera y simplificación de obligaciones para el contribuyente - que se relaciona con una única administración tributaria, independientemente del tipo de impuesto adeudado.

Es importante resaltar que en la importación de una mercancía, el Impuesto de Importación no es el único impuesto federal aplicado. Incide, en determinados casos, el Impuesto sobre Productos Industrializados, un impuesto del tipo de valor agregado, que también es administrado por la SRF. De esa forma, hay un único órgano administrando todos los tributos federales incidentes en la importación y exportación de mercancías, lo que facilita y agiliza sustancialmente todo el procedimiento aduanero.

Además, con la globalización de la economía, no existe ya un límite claro entre los sectores de comercio interno y externo, pues los agentes económicos se mueven de un sector hacia otro con total libertad. En esa nueva realidad económica, los mercados interno y externo dejan de ser alternativos para volverse complementarios. Así, no tiene sentido duplicar las bases de datos del país y separar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes en dos órganos distintos, pues en muchas ocasiones los agentes que actúan en el sector externo también tienen actividades internas, o sea, ya son controlados por la SRF.

Por otro lado, la globalización, al promover el aumento de las transacciones internacionales y la mayor velocidad de comunicación entre los agentes económicos, ha permitido el surgimiento de prácticas

lesivas al comercio internacional como por ejemplo, los precios de transferencia. Eso significa que cada vez más el control de los flujos internacionales se aproxima al control de las operaciones y de las ganancias de las empresas, o sea, a la fiscalización del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas. Se vuelve relevante, por lo tanto, la existencia de una estructura fiscalizadora integrada, dotada de agilidad en sus acciones y capaz de intercambiar prontamente, información con las administraciones tributarias de los países que poseen relaciones comerciales con Brasil.

Por todas esas razones, la administración integrada ha probado ser en todos esos años, una decisión correcta de estructura organizacional. De hecho, por ello ha sido posible controlar el rápido crecimiento y diversificación de los agentes que operan en el sector externo - y de sus actividades - gracias a la estructura integrada de la SRF. Así, la aduana brasileña está presente no solamente en la zona primaria, esto es, en los puertos, aeropuertos y zonas de frontera, sino también, y efectivamente, en todo el territorio nacional, dada la existencia de la función "control aduanero" en todos los niveles jerárquicos y en la gran mayoría de las unidades descentralizadas de la SRF.

7.5.2 ADMINISTRACÃO INTEGRADA DE LAS CONTRIBUCIONES SOCIAIS

La administración de las contribuciones sociales incidentes sobre la hoja de pagamiento y sobre el trabajo autónomo competía hasta abril de 2007 al Instituto Nacional de Seguro Social - INSS, Autarquía vinculada al Ministerio de la Providencia y Asistencia Social. En contrapartida, la Secretaria de la Receta Federal (SRF), era responsable por la administración de todas las otras contribuciones sociales que financian la Seguridad Social (CPMF, Pis/Pasep, Cofins y CSLL).

Desde mayo de 2007, entretanto, la administración tributaria brasileña está unificada. Ahora todas los impuestos y contribuciones federales están bajo una sola administración: la "Receita Federal do Brasil" (SRF).

La integración de la administración de esas contribuciones sociales a los impuestos internos se justifica por la proximidad de las bases tributables. De hecho, la facturación y la utilidad neta de las personas jurídicas son partidas también auditadas para la verificación del Impuesto sobre la Renta. Por lo tanto, no tendría sentido duplicar esfuerzos con dos órganos diferentes, controlando los mismos resultados contables de una única empresa. Así, verificada por ejemplo una omisión de ingresos, la SRF tiene competencia para liquidar y cobrar el importe adeudado, simultáneamente tanto por los impuestos internos como por las contribuciones sociales.

En Brasil las empresas suministran en la misma Declaración de Renta las informaciones pertinentes al Impuesto sobre la Renta y a las contribuciones sociales.

7.5.3 CONTENCIOSO FISCAL - JULGAMENTO, CONSEJOS DE CONTRIBUYENTES Y PROCURADURÍA GENERAL DE HACIENDA NACIONAL

Tradicionalmente, la primera instancia del juzgado contencioso fiscal está a cargo de la SRF, mientras que la segunda instancia corresponde a los Consejos de Contribuyentes (CC). Los Consejos son órganos autónomos de decisión colectiva, directamente vinculados al Ministro de Hacienda y formados por una composición paritaria de representantes del Estado y de los contribuyentes.

La apelación de las decisiones de los Consejos de Contribuyentes se surte ante la Cámara Superior de Recursos Fiscales (Instancia Especial), también subordinada al Ministro de Hacienda. De las decisiones de la Instancia Especial no cabe recurso, siendo definitivas en el plano administrativo. Sin embargo, tanto el contribuyente como la misma Hacienda Nacional podrán recurrir, en cualquier momento, a la vía judicial, una vez que en Brasil el Poder Judicial es autónomo e independiente, correspondiéndole la última palabra en cualquier caso de lesión de derecho.

En resumen, en lo que se refiere a la estructura de la organización el flujo de juicio y cobranza del crédito tributario es el siguiente: después de la primera y segunda instancias que están a cargo de la SRF y de los Consejos de Contribuyentes respectivamente, la cobranza de la deuda activa es hecha por la Procuraduría General de Hacienda Nacional (PGFN) De esa forma, la actividad de cobranza de los débitos juzgados se encuentra totalmente fuera de la SRF, bajo responsabilidad de la PGFN, que es un órgano vinculado al Ministerio de Hacienda.

Por lo tanto, en Brasil el contencioso fiscal se cumple parcialmente dentro de la administración tributaria. Hasta 1993 el contencioso en primera instancia era considerado como una función básica de la administración tributaria y realizado por las mismas Unidades de Ingresos Federales (DRF). En diciembre de 1993 fueron creados los Juzgados (DRJ) con la finalidad primordial de separar la autoridad liquidadora de la juzgadora, además de especializar el área de los procesos.

Actualmente, las DRJ tienen una estructura diferenciada de las demás unidades de la SRF, estando organizadas por tipo de impuesto. Esa especialización buscó agilizar el flujo de los procesos, que en Brasil han sido tradicionalmente bastante dilatados.

Pese a la creación de las DRJ, aún hay una gran cantidad de procesos sin resolver. Al 31 de agosto de 2003, había cerca de 70.000 procesos para ser juzgados en primera instancia. Sin embargo y debido a la especialización, lo que se ganó en calidad de juicio después de la creación de las DRJ es incuestionable. Las actividades de los juicios están siendo perfeccionadas, permitiendo facilitar los trabajos de los Consejos de Contribuyentes y de la misma fiscalización. A su vez, los Consejos de Contribuyentes, al recibir recursos ya saneados, se volvieron más eficientes. El inventario, que hace cuatro años era de 22.000 procesos, se redujo a 4.000 procesos. Ese mismo inventario que rotaba cada 3 ó 4 años, hoy rota en 3 ó 4 meses.

7.5.4 UNIDADES ESPECIALES (orientadas por clientes)

Según lo expuesto anteriormente, la estructura de la organización de la SRF es funcional. Sin embargo, en 1997 se crearon dos clases de unidades que se alejan de esa estructura tradicional: las Unidades Especiales de Instituciones Financieras y de Asuntos Internacionales. Esas unidades son orientadas por cliente, esto es, por tipo de contribuyente.

La creación de esas unidades se justifica por razones muy claras y bien evaluadas dentro de la SRF.

Primeramente, se destaca la gran importancia de los sectores externo y financiero en la economía nacional, y consecuentemente, en la recaudación. Se trata de una cantidad pequeña de contribuyentes pero de alto poder económico y contributivo. Por ejemplo, el sector financiero que ostenta el 0,07 por ciento de

la base de contribuyentes de la SRF, responde por cerca del 4 por ciento del total de ingresos recaudados. Además, los bancos son responsables por la retención en la fuente del Impuesto sobre la Renta sobre rendimientos de capitales y de la Contribución Provisional sobre Movimiento Financiero, que representan más del 8 por ciento de la recaudación total.

En segundo lugar, el tipo de actividad de esos sectores es bastante específico, exigiendo conocimiento especializado de la legislación, de la contabilidad y de la estructura y operaciones del sector. Por esa razón, hay una declaración de renta específica para las instituciones financieras, ya que las informaciones prestadas por ellas son completamente distintas de los demás contribuyentes. De la misma forma, las operaciones realizadas por las empresas internacionales son muy complejas, pudiendo involucrar por ejemplo la práctica de precios de transferencia y transacciones con paraísos fiscales.

Por lo tanto, por tratarse de contribuyentes dotados de un alto grado de especificidad, se hace necesario también que la administración tributaria se especialice en su control. Ciertamente que los recursos humanos asignados para ese trabajo no son comunes: deben tener, entre otros requisitos, entrenamiento dirigido, amplio dominio de la informática, conocimiento de lenguas extranjeras, técnicas bien desarrolladas de auditoría y fiscalización. Obviamente, no es posible tener funcionarios con ese perfil en todas las unidades descentralizadas de la SRF. Eso tampoco sería necesario, dado el grado de concentración geográfica de esas empresas, que poseen sus oficinas centrales en algunos pocos estados del país.

Por lo tanto, considerados todos estos puntos la SRF decidió la instalación de dos Unidades de Instituciones Financieras - una en San Pablo y otra en Río de Janeiro - y de una Unidad de Asuntos Internacionales en San Pablo. Esas unidades, como todas las demás, están subordinadas al Superintendente de la respectiva Región Fiscal y poseen en su estructura divisiones orientadas por funciones.

Por último, cabe destacar que la creación de esas Unidades no es útil solamente desde el punto de vista de la administración tributaria. El contribuyente pasa a tener dentro de la SRF un interlocutor especializado en sus negocios, que tendrá capacidad para resolver más prontamente sus problemas y agilizar toda la atención que le corresponda.

7.5.5 ADMINISTRACIÓN DE LOS RECURSOS HUMANOS E MATERIALES

La responsabilidad la ejecución de los procedimientos administrativos necesarios al mantenimiento de la SRF son de la responsabilidad de la *Coordinación General de Programación y Logística – COPOL* y de la *Coordinación General de Gerencia de Personas – COGEP*.

7.5.6 CAPACITACION E DESENVOLVIMIENTO

Otro órgano de gran importancia, vinculado también al Ministerio de Hacienda y que posee una estrecha relación con la SRF, es la Escuela de Administración de la Hacienda (ESAF). Su principal finalidad es la de promover los programas de entrenamiento sistemático, ajustados a las necesidades de los órganos del Ministerio, buscando la perfección técnico - profesional de los funcionarios. Además, la ESAF ha sido la responsable por el reclutamiento mediante concurso público, de los nuevos servidores de la SRF.

Fuera de su sede escuela, localizada en Brasilia, la ESAF posee una estructura descentralizada que comprende 13 núcleos regionales distribuidos en las principales capitales de los estados brasileños. Indudablemente, esa estructura - que comprende salas de clases, computadoras, equipos audiovisuales y recursos humanos especializados en seguimiento pedagógico - ha sido de gran utilidad para la SRF. Sería contraproducente el mantenimiento de toda esa estructura por la misma administración tributaria, sea por razón de su probable subutilización o por los costos financieros involucrados. En ese sentido, el modelo de unión entre la SRF y la ESAF ha sido muy exitoso a lo largo de los años.

7.6 LA INFORMACIÓN Y ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE

Además de la función de coerción que posee, la Secretaría de la Renta Federal ha buscado, en los últimos años, aumentar la efectividad de su acción con una mayor presencia junto al contribuyente.

Esa presencia se puede traducir en la implantación de un moderno sistema de atención al contribuyente; en el desarrollo de los mecanismos que facilitan el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la comunicación con el contribuyente; en la ampliación de la presencia aduanera; en la agilización y facilitación de la rutina aduanera y en actividades de educación fiscal.

- **Atención y asistencia.**

La mayor innovación realizada por la Secretaría de la Renta Federal en los últimos años fue la incorporación del concepto de administración centrada en el contribuyente, lo que llevó a una revisión de toda la estrategia de relación y comunicación con el público, por parte de la organización.

La atención al contribuyente es tratada en la SRF como un servicio especializado y de fundamental importancia como instrumento de inducción y facilitación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, siendo realizado por los Centros de Atención al Contribuyente (CAC).

La gran innovación traída por el nuevo modelo consiste justamente, en un cambio en la misma cultura organizacional de la SRF. La actividad de atención al público pasó a realizarse por una división especializada, permitiendo una visión integrada del contribuyente. De esa forma, ha sido posible poner en práctica una administración efectivamente volcada al cliente.

El concepto de Administración Tributaria centrada en el contribuyente representa hoy día una tendencia dominante, no solo en el pensamiento tributario, como también en toda la Administración Pública.

- **Facilitación del cumplimiento de la obligación tributaria.**

La Secretaría de la Renta Federal ha realizado grandes esfuerzos en el sentido de disponerle a los contribuyentes instrumentos que faciliten el cumplimiento de las obligaciones tributarias principales y accesorias, tornándolas más sencillas y cómodas. Ello ha causado una constante inversión en nuevas tecnologías de comunicación y transmisión de datos, así como, de forma paralela, un mayor compromiso con la calidad de la atención al contribuyente. De esta manera, la SRF busca cultivar un clima de respeto en la relación fisco-contribuyente, facilitando y desburocratizando al máximo esa relación y teniendo siempre en cuenta los derechos del contribuyente.

Los esfuerzos despendidos por la SRF en el sentido de proporcionar al contribuyente/ ciudadano una atención de alta calidad a través de Internet, han sido reconocidos por la crítica especializada y por los propios contribuyentes- internautas, rindiéndole a la Secretaría de la Renta Federal varias premiaciones en el ámbito nacional.

- **Presencia fiscal en el área aduanera.**

La Secretaría de la Renta Federal mantiene en el área aduanera una presencia fiscal altamente intensiva en mano de obra, debido a la necesidad de estar presente en distintas aduanas de la zona primaria (puertos, aeropuertos y puntos de frontera), o secundaria (Estaciones Aduaneras del Interior - EADI), acompañando el movimiento propiamente dicho de personas y mercancías y desarrollando una acción permanente de vigilancia y represión al contrabando y al tráfico de drogas.

La lógica de la actuación de la Secretaría de la Renta Federal en el área aduanera es que, en un mundo de comercio globalizado, donde la competitividad es fuertemente afectada por la velocidad de los flujos de las mercancías, el control por parte de las autoridades aduaneras no debe obstaculizar el comercio regular. De ese modo, el gran reto es justamente buscar el equilibrio entre control y facilitación de los procedimientos, a partir de la premisa de que la eficacia de la fiscalización aduanera para el combate a los fraudes puede y debe buscarse sin perjuicio de la agilidad de los flujos comerciales.

- **Educación fiscal.**

Con relación a la importancia, reconocida por todos, de una política de educación fiscal, la SRF sufrió una discontinuidad de sus programas formadores de conciencia y cultura tributaria en la sociedad, los cuales tan sólo recientemente fueron retomados.

En el año 2000, intentando actuar de manera más fuerte, la SRF indicó representantes en cada región fiscal para participar del Programa Nacional de Educación Fiscal (PNEF). La principal atribución de esos funcionarios es interactuar, como representantes regionales de la Secretaría de la Renta Federal, con las representaciones estatales en la realización de acciones coordinadas de educación fiscal, en el ámbito de sus jurisdicciones.

7.7 PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES Y COBRANZA

7.7.1 PAPEL DE LAS ENTIDADES FINANCIERAS EN EL PROCESO

Los bancos autorizados ejercen la función de agentes recaudadores, que componen la Red Recaudadora de Rentas Federal - RARF. Actualmente 60 bancos están autorizados, totalizando 17.848 agencias.

En junio de 1991 se inició el proceso de automatización bancaria, con la prestación de cuentas de la recaudación federal en medio magnético, reduciendo considerablemente la incidencia de errores de digitación y contribuyendo para el incremento de la calidad y confianza en las informaciones procesadas.

Los repases del producto de la recaudación son hechos por los bancos recaudadores a la Cuenta Única del Tesoro mantenida en el Banco Central do Brasil - BACEN, por medio de autorización *on-line*



de débito de sus cuentas de reserva bancaria, en el día útil siguiente a la fecha de la recaudación. Es permitido que el repase ocurra hasta el segundo día útil, desde que el establecimiento bancario remunere al Tesoro Nacional por una tasa equivalente a la de colocación de títulos públicos federales en el mercado financiero (SELIC).

Después del pago, los datos contables son enviados por medio magnético al Servicio Federal de Procesamiento de Datos (SERPRO), en el plazo máximo de tres días útiles, por ocasión de la conclusión de los periodos decenales, y de cuatro días útiles, en los demás casos.

De esta forma la administración tributaria tiene acceso a los valores de la renta federal, ya clasificados por tributos y contribuciones, en un plazo de cinco días después del ingreso a los bancos.

El acometimiento de la actividad de recaudación de rentas federales a la red bancaria está sujeto a la autorización por la SRF, bajo las siguientes condiciones: que el establecimiento bancario sea habilitado por él a funcionar con cartera comercial; que no sea deudor a la Hacienda Nacional; que preste cuentas de la recaudación por medio magnético; y que firme con la SRF contrato de prestación de servicios relativos a la recaudación federal.

Además de validar los datos del Documento de Recaudación - DARF, en el acto del pago por el contribuyente que todavía paga directamente, **los bancos siguen los siguientes procedimientos:**

a) QUITACIÓN DE PARCELA POR MEDIO DE DÉBITO EN CUENTA CORRIENTE

Consiste en el pago parcelado de tributo por medio de débito automático en cuenta-corriente bancaria del contribuyente.

b) DEPÓSITOS JUDICIALES Y EXTRAJUDICIALES

En diciembre de 1998, los depósitos judiciales y extrajudiciales de tributos y contribuciones federales pasaron a tener repase diario para la Cuenta Única del Tesoro Nacional, en las mismas condiciones fijadas para el recaudo de las rentas federales. Para la recaudación de estos valores fue creado formulario específico, denominado Documento para Depósitos Judiciales o Extrajudiciales a la Orden y a la Disposición de la Autoridad Judicial o Administrativa Competente - DJE.

c) TRANSFERENCIA ELECTRONICA DE FONDOS

En esta modalidad el pago de tributos federales es efectuado por iniciativa del contribuyente, por los medios ofrecidos por la red bancaria, como los servicios de auto-atención o de *Home - Banking*. El contribuyente registra los mismos datos exigidos al llenar un documento de recaudación federal, haciendo el pago por medio de débito en cuenta-corriente bancaria. El comprobante de quitación es emitido por el agente recaudador en el acto de la efectividad del pago.

d) TRANSFERENCIA ELECTRONICA DE FONDOS POR EL SISCOMEX-SISTEMA INTEGRADO DE COMÉRCIO EXTERIOR

Esta modalidad de pago *on-line*, visa integrar en un único sistema las tareas de registro electrónico de Declaraciones de Importación, pago de tributos federales debidos en la importación de mercancías por medio de débito automático en cuenta - corriente del contribuyente, liberando la mercancía importada. Cerca de doscientos veinte mil pagos ocurren mensualmente de esta forma.

7.7.2 PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES EN SOPORTE INFORMATIZADO

Inicialmente, los programas para captación de datos de declaraciones eran restrictos al impuestos, IRPF e IRPJ.

A partir de 1996 el programa de captación de datos de la Declaración del Impuesto de Renta de la Persona Natural paso a ser desenvuelto utilizando recursos gráficos, con interfaces amigables, intuitivas y fáciles de comprender, con ayuda contextual y exigencia de una menor interferencia del contribuyente para configuración de su equipo. Después del suceso de esta iniciativa, las demás declaraciones (Impuesto Retenido en la Fuente, Contribuciones y Tributos Federales, Impuesto de Importación, Impuesto Territorial Rural etc.) tuvieron sus programas de captación de datos paulatinamente desenvueltos para el ambiente gráfico.

Las personas Jurídicas están obligadas a declarar exclusivamente por medio electrónico.

I. Entrega de Declaraciones por la Internet

El programa Receitanet permite al usuario la presentación de diversas declaraciones, en ambiente seguro, por medio de la Internet. En 2002 fueron recibidas por la Receitanet más de 67 millones de declaraciones. El cuadro a continuación detalla la cantidad de algunos tipos de declaraciones entregadas en el año de 2002 vía Receitanet:

II Modelos de Declaraciones de Ajuste Anual de Personas Naturales

a) Declaración Completa

Es la declaración en la cual pueden ser utilizadas todas las deducciones legales, desde que comprobadas. La declaración es enviada por la Internet después de haber sido gravada en disquete o en el disco rígido.

b) Declaración Simplificada (opción por el descuento simplificado)

En la declaración simplificada, el contribuyente substituye todas las deducciones legales por el descuento del 20% de los rendimientos tributables en la declaración, sin necesidad de comprobación, limitado a R\$ 9.400,00. Puede ser presentada en formulario, disquete o enviada por la Internet después de haber sido gravada en disquete o en el disco rígido.

c) Declaración Simplificada *On Line*

Puede declarar *on line* o por el teléfono la persona natural que optar por el descuento simplificado y que en 31 de diciembre de 2000 tuviera en su pose o propiedad bienes o derechos que no ultrapasaban al valor total de R\$ 20.000,00 (aproximadamente \$ 7.000,00). La declaración *on line* dispensa el uso de *download*.

El número de declarantes del IRPF aumentó en los últimos años, saltando de 6,5 millones en 1995 para mas de 23 millones en 2006.

7.7.3 COBRANZA

I. GRANDES CONTRIBUYENTES

• Selección De Los Contribuyentes

Componen la lista básica inicial los sujetos pasivos de mayor porte, seleccionados de acuerdo con los siguientes criterios de forma acumulativa:

- que representen el 70% de la recaudación de las personas jurídicas referente a la renta por la SRF; y
- que representen el 70% de la renta bruta considerada como base imponible de la Contribución para Financiamiento de la Seguridad Social - Cofins extraída de la Declaración de Informaciones Económico-Fiscales de la Persona Jurídica (DCTF).

La actividad de acompañamiento de los mayores contribuyentes se justifica, principalmente, por:

- elevada concentración de la recaudación federal, siendo que, según levantamientos recientes, aproximadamente un 5% de los contribuyentes son responsables por el 90% de la recaudación;
- necesidad de optimización de los escasos recursos existentes en el ámbito de la SRF; y
- necesidad de uniformidad de los procedimientos, tornando sistematizado el acompañamiento de los mayores contribuyentes.

II - Programas de Recuperación y Financiación Especial

Acompañamiento del Programa de Recuperación Fiscal (REFIS). Instituido en 2001, el REFIS permitió que Personas Jurídicas incumplidas con la SRF, la PGFN y el INSS negociasen sus deudas con plazos más dilatados que las parcelas normales desde que no atrasen el recaudo de tributos a partir del ingreso en el REFIS. El Programa posibilitó que 38.545 empresas deudoras renegociasen sus deudas y volvieran a regularizar sus pagos.

Después del REFIS dos nuevos programas de la misma naturaleza fueron creados: el Financiación Especial (PAES) en 2003 y el Financiación Excepcional (PAEX) en 2006.

7.8 AUDITORIA Y CONTROL

7.8.1 Código de Identificación Fiscal

a) Catastro Nacional de la Persona Jurídica - CNPJ

El CNPJ es el catastro administrado por la Renta Federal que registra datos de catastro de las personas jurídicas y de algunas entidades caracterizadas como tal.

En el Brasil el código de identificación de las personas jurídicas (PJ) es suministrado por el CNPJ. En el acto de su inscripción las PJ reciben el Cartón que las identifica ante toda la sociedad.

El CNPJ posee mas de 9 millones de personas jurídicas.

Desde 02/04/2001, los pedidos de inscripción de matriz o de sucursal, alteración de datos de catastro, inclusión o exclusión del SIMPLES y eventos especiales deben ser efectuados por medio de la Internet.

b) Catastro de Personas Naturales - CPF

Es el catastro de personas naturales (CPF) de la SRF. Posee en promedio 161 millones de registros.

El cartón de CPF es un documento que identifica el contribuyente persona natural ante la SRF. El CPF almacena las informaciones de catastro de la persona dadas por el propio contribuyente y por los otros sistemas de datos de la SRF.

De acuerdo con la ley, cada persona puede inscribirse en el catastro solamente una única vez y, por lo tanto, solo puede poseer un único numero de inscripción. El Número del ciudadano es **único y definitivo**.

7.8.2 COMPROBACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Las acciones fiscales desenvueltas por la SRF son de dos tipos:

a) **Acción Externa:** es aquella que objetiva la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, por parte del sujeto pasivo, relativa a los tributos y contribuciones administrados por la SRF, resultando en constitución del crédito tributario o en la aprehensión de mercancías.

Conocida como “fiscalización”, este tipo de acción fiscal tiene inicio con la intimación específica para que el contribuyente presente las informaciones y documentos necesarios al análisis de las inconsistencias apuntadas en la fase de selección.

Son también posibles de examen los documentos del sujeto pasivo, mantenidos en archivos magnéticos o asemejados, encontrados en el local de la verificación, que tengan relación directa o indirecta con la actividad por el ejercida.

El sujeto pasivo usuario de sistema de procesamiento de datos deberá mantener documentación técnica completa y actualizada del sistema, suficiente para posibilitar su auditoria, facultada la manutención en medio magnético, sin perjuicio de su emisión gráfica, cuando solicitada.

Previamente al ser iniciada la acción fiscal, es necesaria la emisión del Mandato de Procedimiento Fiscal por parte de la autoridad administrativa de la SRF (Delegado, Superintendente o Coordinador -General de Fiscalización o de Administración Aduanera). La ejecución de este tipo de acción fiscal por los Auditores-Fiscales de la Renta Federal puede ocurrir en las dependencias del contribuyente o internamente en la repartición de la SRF.

b) Revisión de Declaraciones: El Sistema de Fiscalización efectúa, regularmente, revisión Sumaria de las declaraciones de rendimientos de las personas físicas y de las Personas jurídicas presentadas, alcanzando algunos aspectos específicos. Ese procedimiento, llamado revisión

de declaraciones, permite analizar de forma rápida, por medio digital, puntos específicos de las declaraciones de impuesto de renta de un gran universo de contribuyentes son retenidos para trabajo individual los que incidan a los parámetros definidos.

El objetivo principal de la Revisión de Declaraciones es garantizar la presencia

fiscal junto al mayor número posible de sujetos pasivos ,a través de un procedimiento de masa, elevando el riesgo para el contribuyente de ser flagrado al descumplir la norma tributaria. De ese modo, se torna secundario el resultado en términos de crédito tributario constituido de oficio, en relación a la presencia fiscal con esa sistemática.

7.8.3 CRITERIOS DE SELECCION DE CONTRIBUYENTES A COMPROBAR

I. REGIMEN ESPECIAL DE FISCALIZACION

La Secretaria de la Renta Federal puede determinar régimen especial para cumplimiento de obligaciones, por el sujeto pasivo, en las siguientes hipótesis:

a) embarazo a la fiscalización, caracterizado por la negativa no justificada de exhibición de los libros y documentos en que se anote la contabilidad de las actividades del

sujeto pasivo, como también por el no suministro de informaciones sobre bienes, actividad financiera, negocios o actividades, propios o de terceros, cuando intimado, y demás hipótesis que autorizaron la utilización del auxilio de la fuerza publica.

b) resistencia a la fiscalización, caracterizada por la negativa de acceso al establecimiento, al domicilio fiscal o a cualquier otro local donde se desenvuelvan las actividades del sujeto pasivo, o se encuentren bienes de su pose o propiedad;

c) evidencias de que la persona jurídica este constituida por interpuesto, personas que no sean los verdaderos socios o accionistas, o el titular, en caso de firma individual;

d) realización de operaciones sujetas a la incidencia tributaria, sin la debida inscripción en el catastro de contribuyentes apropiado.;

e) práctica reiterada de infracción de la legislación tributaria;

f) comercialización de mercancías con evidencias de contrabando ;

El régimen especial de fiscalización será aplicado en virtud de acto del Secretario de la Renta Federal.

II. INFORMACIONES BANCARIAS

En el Brasil el intercambio de información con instituciones financieras ya es realizado desde 2001, con la edición de Ley Complementar, que autoriza al fisco el acceso a las informaciones bancarias de los contribuyentes, para efecto de cruce de informaciones.

Se caracteriza omisión de renta o de rendimiento los valores acreditados en cuenta de depósito o de inversión mantenida junto a institución financiera, en relación a la cual el titular, persona natural o jurídica, regularmente intimado, no compruebe, mediante documentación hábil e idónea, el origen de los recursos utilizados en esas operaciones.

Los valores cuyo origen hubieran sido comprobados, que no hubieran sido computados en la base imponible de los impuestos y contribuciones a que estén sujetos, se someterán a las normas de tributación específicas, previstas en la legislación vigente en la época en que obtenidos o recibidos.

Cuando probado que los valores acreditados en la cuenta de depósito o de inversión pertenecen a tercero, evidenciando interposición de persona, la determinación de los rendimientos o recetas será efectuada en relación al tercero, en la condición de efectivo titular de la cuenta de depósito o de inversión.

En la hipótesis de cuentas de depósitos o de inversiones mantenidas en conjunto, cuya declaración de rendimientos o de informaciones de los titulares hayan sido presentadas por separado, y no habiendo comprobación del origen de los recursos, el valor de los rendimientos será imputado a cada titular mediante división entre el total de los rendimientos o recetas por la cantidad de titulares.

7.8.4 CONTROLES ESPECIFICOS EXISTENTES

I. GRANDES CONTRIBUYENTES: el control de los grandes contribuyentes está descrito en el ítem Cobranza

II CONTROLES ESPECTRATAMIENTO DIFERENCIADO PARA LAS PEQUEÑAS Y MICROEMPRESAS - SIMPLES

La constitución garantiza a las microempresas y a las empresas de pequeño porte tratamiento diferenciado, visando incentivarlas por la simplificación de sus obligaciones administrativas, tributarias, de pensión y crediticias, o por la eliminación o reducción por medio de la ley.

En ese sentido, fue instituido el sistema integrado de pago de impuesto y contribuciones de las microempresas y de las empresas de pequeño porte (Simples), siendo considerada para fines de aplicación de la ley:

- **microempresa :** La persona jurídica que haya obtenido, en el año-calendario, receta bruta igual o inferior a R\$ 120.000,00;
- **empresa de pequeño porte :** La persona jurídica que haya obtenido, en el año-calendario, receta bruta superior a R\$ 120.000,00 e igual o inferior a R\$ 1.200.000,00.

Las personas jurídicas que no pueden optar por el Simples están relacionadas en Ley.

El Simples implica pago mensual unificado de los impuestos y contribuciones a seguir relacionados, facilitando las rutinas empresariales en lo que concierne a la aplicación de la legislación tributaria:

- a) Impuesto de Renta de las Personas Jurídicas (IRPJ);
- b) Contribución para los Programas de Integración Social y de Formación del Patrimonio del Servidor Público (Pis/Pasep);
- c) Contribución Social sobre el Lucro Neto (CSLL);

- d) Contribución para Financiamiento de la Seguridad Social (Cofins);
- e) Impuesto sobre Productos Industrializados (IPD); y
- f) Contribuciones para la Seguridad Social a cargo de la persona.

Ese régimen de tributación simplifica substancialmente la sistemática de recaudación de tributos y contribuciones de las micro y pequeñas empresas.

Las personas jurídicas optantes por el SIMPLES tienen la ventaja de utilizar una base única y primaria en el cálculo de los diversos impuestos y contribuciones debidos: la receta bruta mensual. Así, basta la aplicación de un determinado porcentaje sobre esa única base de cálculo, que estará determinado el valor del impuesto/contribución a ser pago. Los porcentajes son progresivos, de acuerdo con el nivel de facturación de la empresa

8 RECURSOS HUMANOS DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

8.1 NUMERO DE EFECTIVOS

En lo que se refiere a la cantidad de recursos humanos, el cuadro actual de la SRF cuenta con cerca de 19.353 funcionarios, de los cuales el 5% trabaja en las unidades centrales y los otros 95% trabajan en las unidades descentralizadas.

En el Anexo una tabla presenta los datos relativos a la distribución de los recursos humanos en la estructura de la organización de la SRF, separando los funcionarios de acuerdo con su categoría funcional: graduados, nivel técnico y de apoyo.

8.2 ACESO Y CAPACITACIÓN

Los recursos humanos de la Secretaría de la Renta están estructurados, básicamente, en una carrera denominada Auditoría de la Renta Federal compuesta por profesionales graduados (Auditor Fiscal de la Renta Federal - AFRF y Técnico de la Renta Federal - TRF).

La selección para ingreso en la carrera es efectuada, obligatoriamente, por **concurso público**, cuyo edicto, estableciendo las condiciones generales, incluyendo los cupos disponibles, es publicado en el Diario Oficial de la Unión.

Los aprobados y clasificados, dentro del número de cupos disponibles, son sometidos a un curso preparatorio de aproximadamente tres meses. En este curso, de carácter eliminatorio, son ministrados conocimientos acerca del Sistema Tributario Nacional y específicamente, sobre los tributos administrados por la Secretaría de la Renta Federal.

El órgano encargado de promover la selección y el curso preparatorio para ingreso en la carrera es la Escuela de Administración de Hacienda - ESAF, órgano que compone la estructura del Ministerio de Hacienda.

Además de los funcionarios que componen la carrera Auditoría de la Renta Federal, la Secretaría de la Renta Federal cuenta, todavía, con auxiliares de nivel secundario (Agentes Administrativos),

también seleccionados a través de concurso público y funcionarios contratados por el SERPRO (empresa pública de procesamiento de datos) para prestar servicios de apoyo en el área de procesamiento de datos.

9 INFORMÁTICA TRIBUTARIA

La Secretaria de Ingresos Federales posee una clientela de cerca de 160 millones de personas naturales regulares y 8 millones de empresas y cuenta con casi 600 unidades físicas distribuidas en todo el País para atender los contribuyentes.

La diversidad y el volumen de servicios hace con que haya fuertes inversiones en nuevas tecnologías, garantizando la calidad del servicios prestados al contribuyente, con reducción de costos y mayor eficiencia.

La recepción electrónica de un gran número de declaraciones relativas a los tributos y contribuciones de competencia federal y un sistema de pagos ágil y seguro, tanto para el contribuyente cuanto para la SRF, son ejemplos de lo que puede proporcionar la utilización eficiente de tecnología.

9.1 TAREAS DEL PROCESO TRIBUTARIO QUE ESTÁN INFORMATIZADAS

Todos los procedimientos mencionados abajo están informatizados, con excepción de los recursos e impugnaciones presentados por el contribuyente, en caso de Proceso Administrativo Fiscal.

I. Grabación de Declaraciones Presentadas

El programa para rellenar las declaraciones está disponible en el sitio de la SRF en la Internet.

El contribuyente efectúa el “Download” del programa que desee, rellena la declaración, graba en disquete y posteriormente la transmite a la SRF por medio de un aplicativo denominado “Receitanet”.

II. Verificación de los Datos de los Declarantes

En el procesamiento de las declaraciones en el sistema ocurre el cruzamiento de los datos informados por los contribuyentes con los datos catastrales constantes en los catastros informatizados de la SRF.

III. Localización de no Declarantes

Las personas jurídicas no declarantes son consideradas omisas. Después de cinco (05) años sin presentar la declaración del IRPJ, las persona jurídicas son consideradas ineptas e incluidas en el Catastro de Incumplidos del Gobierno Federal - CADIN.

Si el no-declarante aparece y entrega las declaraciones en retraso, su situación es regularizada en el catastro CNPJ.

La inclusión del no-declarante en el CADIN es una buena forma de constatación de la existencia o no de la Persona Jurídica.

IV. Padrones y Censos

Una de las formas de probar la existencia de la Persona Natural es por medio de la entrega de declaraciones del IRPF, inclusive de la declaración de exentos. En los últimos años la SRF ha depurado el Catastro de Personas Naturales (CPF), procediendo a la cancelación de millares de CPF cuyo contribuyente no presenta declaración de exento. Si el contribuyente no comprueba su existencia él es expulso del CPF.

V. Estadísticas Tributarias

Son suministradas periódicamente por los sistemas informatizados de la SRF o por medio de extractores con “dataware house”, que permite la extracción de informaciones no estructuradas.

VI. Información y Asistencia al Contribuyente

Como hemos visto, toda información y asistencia informatizada está disponible al contribuyente en el sitio de la SRF en la Internet.

VII. Recursos

Los recursos e impugnaciones son hechos en papel y procesados en la forma tradicional. La entrada de datos digitalizados para los procesos fiscales está en fase de estudios, todavía.

VIII. Devoluciones

La restitución “informatizada” del impuesto a la Renta Persona Natural es hecha al acreditarse el valor a ser restituido en la cuenta corriente del contribuyente, enviándole la respectiva notificación.

9.1.1 LA SECRETARIA DE LA RENTA FEDERAL Y LA INTERNET

En 1997 paso a recibir por la Internet las declaraciones generadas en disquete por programas oficiales. El programa de recepción de declaraciones es una aplicación cliente-servidor que valida, encripta los datos y genera un archivo compactado que es enviado a las computadoras centrales (servidores certificados). El patrón de seguridad implementado en los roteadores posee sistema de bloqueo de paquetes indeseables, de servicios no autorizados y de ataques a las redes.

Posteriormente, fue ofrecido el servicio de rellenar y enviar formulario de confirmación del CPF, vía Internet, a los ciudadanos exentos de la presentación de la Declaración del Impuesto a la Renta.

En 1999 se permitió rellenar y enviar la declaración del Impuesto a la Renta, vía Internet, sin necesidad de *download*, para contribuyentes de pequeño patrimonio.

La necesidad de protección al sigilo fiscal viene restringiendo la interactividad y la eficacia de los servicios prestados vía Internet y por este motivo, se está implantando la infraestructura de llave pública, un sistema de autenticación, en el cual se utiliza la certificación digital que permitirá la expedición, vía Internet, de documentos con validez jurídica y la identificación inequívoca de los debidos participantes de las transacciones electrónicas entre la Renta Federal y los contribuyentes.

Lo que se pretende con la página es acercar la Secretaria de Renta Federal al ciudadano, prestando informaciones y servicios a distancia, con seguridad, sigilo, calidad precisión y uniformidad, de forma más efectiva que el ofrecido por el modelo tradicional de atención personal. Un site bien estructurado en su navegabilidad, con una buena concepción grafica, visando economizar tiempo y recursos del ciudadano y de la SRF, además de disminuir el flujo de personas en sus áreas físicas.

Hoy la SRF recibe 45,3 millones de declaraciones por año través de la Internet y el numero de declaraciones en papel representa menos de 5% del total. El sitio de la SRF recibe 35,3 millones de accesos por día.

9.2 EVALUCIÓN DE LOS AVANZOS CONSEGUIDOS EN LAS DIFERENTES ÁREAS Y LA CONSECUENCIA DE LA INFORMATIZACIÓN

En el caso de las declaraciones en medio electrónico, las disminución del tiempo de procesamiento y la eliminación de los errores de transcripción posibilitan que las posibles devoluciones del impuesto a la renta sean hechas en un plazo menor de tiempo.

La menor incidencia de errores al rellenar los formularios y calcular declaraciones y documentos de recaudación evitan idas desnecesarias a los locales de la Renta Federal para esclarecimientos y correcciones. El cumplimiento del deber sin necesidad de dislocarse a las unidades físicas de la Secretaria de Ingresos Federales proporciona más comodidad y economía, siendo estos dos motivos un gran incentivo al cumplimiento del deber por parte del contribuyente.

Además la SRF ofrece varios servicios con tecnología de vanguardia, que colocan la administración tributaria brasileña como una de las mas adelantadas en el mundo. Entre ellos pueden ser citados:

- **Centro de Atención al Contribuyente Virtual (e-CAC):** la Secretaría de la Renta Federal instituyó el e-CAC, con el objetivo atender los contribuyentes de forma interactiva, por intermedio de la Internet. El e-CAC Virtual utiliza tecnología que certifica la autenticidad de los emisores y destinatarios de los documentos electrónicos, asegurada su privacidad y inviolabilidad. El servicio posibilita la consulta y regularización de los datos de catastro y fiscal de los contribuyentes personas naturales y personas jurídicas, verificación de la situación del contribuyente (débitos), emisión de certificados negativos de débitos, rectificación de pagos, la entrega de declaraciones y demás documentos electrónicos con colocación de firma digital, la obtención de copias de declaraciones y de otros documentos y sus respectivos recibos de entrega, la alteración en el Catastro de Personas Naturales (CPF) y en el Catastro Nacional de la Persona Jurídica (CNPJ), el acompañamiento de la tramitación de procesos fiscales, la parcela de débitos fiscales, la práctica de actos relacionados con el funcionamiento del comercio exterior. En 2006 fueron casi 17 millones de accesos al servicio;
- **Nota Fiscal Electrónica (NF-e):** el documento fiscal en papel es remplazado por un documento electrónico emitido con certificación digital. El fisco pasa a tener control directo y en tiempo real de cada operación del contribuyente;
- **Sistema Publico de Contabilidad Electrónica (SPED):** el contribuyente pasa a hacer su contabilidad bajo un padrón y el fisco (federal, estadual y municipal) y otros órganos estatales tienen acceso directo a su contabilidad. Elimínase la necesidad de libros y declaraciones. El sistema esta en fase de desarrollo y ya hay un prototipo en utilización por 24 grandes empresas.

9.3 VINCULACION ENTRE LA ÁREA DE INFORMÁTICA Y LA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

ADMINISTRACION SEPARADA DEL PROCESAMIENTO DE DATOS

Simultáneamente a la creación de la SRF se creó el Servicio Federal de Procesamiento de Datos (SERPRO), con el objetivo de proveer el desarrollo y soporte de los servicios de informática necesarios del Ministerio de Hacienda. En aquel momento, el SERPRO atendía con prioridad a la SRF, dada la necesidad de crear la base de datos de la nueva administración tributaria que, además de eso, siempre ha sido su más grande cliente.

De ese modo, a lo largo de las últimas décadas el SERPRO ha sido el proveedor oficial del procesamiento de datos de la SRF, suministrando todos los servicios por ella requeridos. Ese modelo basado en un procesamiento centralizado, tuvo muchos méritos, especialmente el de dotar a la SRF con uno de los más grandes bancos de datos existentes en Brasil. Sin embargo, sería ilógico afirmar que ese modelo concebido en el inicio de los años 70, aún puede hoy atender satisfactoriamente las demandas de la SRF. En realidad, varios factores contribuyeron para el agotamiento de esa estructura de organización, que se encuentra actualmente en plena fase de reestructuración.

El primero de esos factores ha sido el crecimiento de otras demandas por los servicios del SERPRO, haciendo que la SRF perdiese su condición de cliente referido. Por ejemplo, en los años 80 fue creada la Secretaría del Tesoro Nacional (STN) que absorbió parte de la estructura del SERPRO en la generación de sus sistemas informáticos. Además de ello y dada la calidad de sus servicios, el SERPRO pasó a atender varios otros clientes, incluso internacionales.

Otro factor fue la propia obsolescencia de los sistemas de la SRF, que continuaron operando en una plataforma concebida en los años 70, típicamente centralizada y con baja integración entre los varios sistemas. Sin duda, los costos asociados a la renovación de un modelo tecnológico no son pequeños, pero una administración tributaria no puede dejar de acompañar esa evolución, pues ello comprometería su propia eficiencia.

Como resultado se puede mencionar que el advenimiento de la micro-informática, asociado al crecimiento de las actividades de la SRF, ha exigido un cambio completo del modelo tecnológico adoptado. Se hace necesario dividir en regiones las bases de datos (centralizados físicamente en pocas filiales del SERPRO), haciendo que ellas se radiquen en las instalaciones del cliente. Eso permite la agilización de los procedimientos de la SRF que, poseyendo una amplia estructura descentralizada, no puede continuar trabajando ya sobre bases totalmente centralizadas en el proveedor de servicios.

Así, se puede mencionar que el modelo de la organización brasileño, que optó por la existencia de un órgano externo y exclusivo para la prestación de servicios de informática a la administración tributaria, tuvo incuestionables éxitos en el pasado. Sin embargo, la tendencia internacional demuestra que es necesaria una mayor autonomía de gestión y ejecución de los sistemas de tecnología por parte de las administraciones tributarias. De ese modo, debe estar a cargo de la misma administración tributaria la decisión de desarrollar y administrar internamente sus propios sistemas, de optar por la existencia de proveedor exclusivo o contratar en el mercado aquellos proveedores de servicio.

10 Anexos Estadísticos

Están en archivo Excel específico.