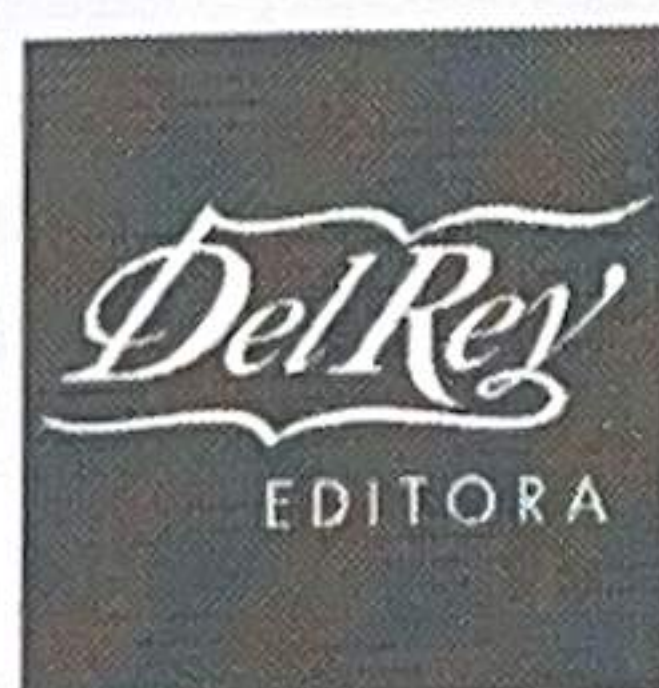


MISABEL ABREU MACHADO DERZI  
JOÃO PAULO FANUCCHI DE ALMEIDA MELO  
(COORDENADORES)

# JUSTIÇA FISCAL



Belo Horizonte  
2016



# 15

## JUSTICIA TRIBUTARIA Y GENERALIDAD CONTRIBUTIVA EN EL CONTEXTO CONSTITUCIONAL BRASILEÑO

(PONENCIA REALIZADA EN EL XI SEMINARIO DE  
DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO DE  
IBEROAMÉRICA – SUPREMA CORTE DE JUSTICIA  
DE LA NACIÓN DE MÉXICO – MÉXICO DF, 1  
A 3 DE JULIO DE 2015)

*Marciano Seabra de Godoi<sup>1</sup>*

---

<sup>1</sup> Possui graduação em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (1994), graduação em Ciências Econômicas pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (1995), mestrado em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (1999) e doutorado em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade Complutense de Madri (2004). É Professor de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (cursos de graduação em Direito, mestrado/doutorado em Direito Público), advogado e consultor tributário, bem como Diretor-Executivo do Instituto de Estudos Fiscais – IEFi. Em 2011/2012, realizou estudos de pós-doutorado e foi Professor Visitante na Universidade Autónoma de Madri, com bolsa da CAPES/Fundação Carolina. Tem experiência na área do Direito Tributário, investigando principalmente os seguintes temas: jurisprudência constitucional-tributária, limites do planejamento tributário e direito tributário ambiental.



Me propongo en esta ponencia contestar a tres interrogantes básicos:

1. ¿Cómo la Constitución brasileña de 1988 ha tratado el tema de la generalidad contributiva, es decir, qué papel juega la generalidad contributiva en el contexto del sistema constitucional tributario brasileño?
2. ¿Cómo se relacionan, en el contexto de la Constitución brasileña, la generalidad contributiva y la definición de la materia imponible o riqueza gravada?
3. Trascurridos poco más de 25 años de la promulgación de la Constitución brasileña, ¿en qué medida los designios constitucionales relativos a las dos cuestiones anteriores han sido efectivamente plasmados en la legislación ordinaria que crea directamente las obligaciones tributarias de las docenas de millones de contribuyentes residentes en el territorio brasileño?

No tenemos en nuestra Constitución una regla general y explícita de generalidad contributiva, como por ejemplo la del art.53 de la Constitución italiana o del art. 31 de la Constitución española, que determinan que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica”. Pero sí tenemos en el texto constitucional una regla explícita sobre la igualdad tributaria, según la cual se prohíbe “instituir tratamiento tributario desigual entre contribuyentes que se encuentren en situación equivalente”.

En el orden constitucional del régimen militar autoritario que desgraciadamente vigoró en Brasil por largos 21 años (1964-1985), había una autorización explícita para que el legislador federal creara exenciones del impuesto sobre la renta en beneficio de los funcionarios públicos, y de hecho así se lo hacía en relación con los parlamentarios, magistrados y todos los militares, por supuesto. Quizá la norma de la actual Constitución relacionada más de cerca con la generalidad contributiva sea la que, tras determinar que está prohibido instituir tratamiento tributario desigual entre contribuyentes en situación equivalente, afirma expresamente que no se admiten distinciones entre los contribuyentes en razón de la ocupación o función ejercida por las personas físicas. Con la entrada en vigor de esta norma constitucional, se revocaron inmediatamente aquellas exenciones del impuesto sobre la renta que beneficiaban determinadas funciones públicas. Hubo muchos pedidos de amparo al Tribunal Constitucional brasileño, en los cuales se defendió un extraño derecho adquirido a gozar por toda vida de la exención, pero los amparos fueron denegados.

En vez de relacionar la generalidad contributiva con todo el sistema tributario o con el general deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, la Constitución brasileña la relaciona específicamente



con el impuesto sobre la renta, que según el texto constitucional debería ser (digo debería porque, como veremos más adelante, en la práctica no lo es) “informado por los criterios de generalidad, universalidad y progresividad”.

Veamos ahora el problema de la relación de la generalidad contributiva con la definición de la materia imponible o riqueza gravada. La mayoría de los países adopta el siguiente modelo de división de trabajo para resolver esta cuestión: la Constitución se limita a declarar que todos contribuirán a los gastos públicos con arreglo a su capacidad económica y que no se exigirán impuesto sino por ley; posteriormente el legislador trata de concretar estos mandamientos creando impuestos y contribuciones específicos, y eligiendo para cada uno de ellos determinada manifestación específica de capacidad económica (el consumo de mercancías o servicios, la propiedad de bienes inmuebles, la transferencia de patrimonio por donación o herencia, etc.); y al poder judicial cabe resolver las demandas por las cuales los contribuyentes eventualmente arguyen que el hecho imponible elegido por el legislador no corresponde a una real y efectiva manifestación de capacidad económica. Este es básicamente el modelo español o italiano.

El modelo brasileño es distinto. Nuestra tradición institucional es que la Constitución ella misma indique expresamente los impuestos y las contribuciones que el gobierno central (Unión) puede instituir y cobrar; los impuestos y contribuciones que los entes regionales (ahí los llamamos Estados) pueden instituir y cobrar y los impuestos y contribuciones que los entes locales (ahí los llamamos Municipios) pueden instituir y cobrar. Así las cosas, hay mucho menos espacio o discrecionalidad para el legislador ordinario elegir la materia imponible o riqueza gravada, visto que éstas ya están indicadas en la misma Constitución. Sólo la Unión puede crear impuestos y contribuciones adicionales a los que ya se encuentran dispuestos en la Constitución, pero lo más común es que, a la hora de crear estos tributos adicionales, el legislador federal prefiera – en orden a evitar problemas de eventuales alegaciones de inconstitucionalidad – enmendar la propia Constitución para registrar en su texto la previsión del nuevo impuesto (en Brasil la Constitución se enmienda muy a menudo, solo en el 2015 se promulgaron 4 enmiendas, en total ya contamos con 88 enmiendas a la Constitución de 1988).

En conclusión: según el modelo brasileño, es mucho más restricta la libertad conformadora del legislador ordinario a la hora de definir la materia imponible o riqueza gravada con arreglo a los principios constitucionales de generalidad y capacidad económica.



Me aproximo ahora al tercer interrogante: Tras los 26 años de promulgación de la Constitución de 1988, que es el más largo período de normalidad democrática de toda la historia de Brasil, ¿en qué medida la generalidad contributiva ha sido efectivamente plasmada en la legislación ordinaria que crea concretamente las obligaciones tributarias de los contribuyentes brasileños? Si miramos el texto constitucional, vemos una serie de impuestos y contribuciones capaces de gravar de diversos modos las clásicas manifestaciones de capacidad económica: adquisición de renta, acumulación de patrimonio, transferencia de patrimonio, consumo de bienes y servicios etc.. Quizá la característica peculiar más marcada del sistema brasileño en este particular sea la intensa presión tributaria, autorizada expresamente por la Constitución, sobre la importación de bienes y servicios y sobre los ingresos brutos de las empresas: sobre tales materias imponibles tenemos casi una decena de tributos, entre impuestos y contribuciones de titularidad de los gobiernos central, regional y local.

Mirando solamente el texto constitucional y a las exacciones ahí previstas, uno podría concluir que la generalidad contributiva estaría garantizada, y todas las personas serían llamadas a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Pero en realidad no es así, visto que la política tributaria puesta en práctica por el legislativo y por el ejecutivo a lo largo de las últimas décadas ha optado por gravar con toda dureza el consumo de bienes y servicios, aún los esenciales, y con toda blandura el patrimonio y la renta de los estratos más ricos de la población.

Basta con un ejemplo para dejarlo claro: el impuesto sobre las grandes fortunas está previsto y autorizado en la Constitución, pero nunca en esos 26 años el ejecutivo o el legislativo federal se acordaron de él; respecto al impuesto sobre la renta de las personas físicas, el legislativo beneficia desde el 1996 con una exención total la distribución de lucros y ganancias de las empresas a sus socios (inclusive las sociedades de profesionales tales como abogados, médicos e ingenieros), mientras que la renta de los asalariados se someten a tipos progresivos en una legislación que apenas autoriza deducciones de gastos personales.

La carga tributaria brasileña es levemente superior a la media de los países de la OCDE. Es superior a la carga de España, de Portugal, por ejemplo, y mucho superior a la carga de Chile y México. Es también muy superior a la carga tributaria media entre los países de América Latina. Esta sensible diferencia entre la carga tributaria de Brasil y la carga tributaria de los demás países de Latinoamérica se explica en gran medida por la cantidad enorme de gastos públicos en intereses de la deuda pública



brasileña (mientras que los países en general pagan un promedio de 2 a 3 % del PIB en intereses de la deuda, y los países europeos en grave crisis fiscal (como Grecia y Portugal) pagan un promedio de 4 a 5% del PIB en intereses de la deuda pública, Brasil ahora mismo paga un 7% de su PIB en intereses de la deuda). Estudios económicos demuestran que el sensible aumento de nuestra carga tributaria en los últimos 20 años ha sido canalizado básicamente al pago de intereses sobre la deuda pública.

Si el monto total de la carga tributaria brasileña corresponde al promedio de los países europeos y no al promedio de los países latinoamericanos, la composición de nuestra carga tributaria es muy distinta de la realidad de los países europeos. Mientras que en Europa la mayoría de la carga corresponde a la tributación de la renta, en Brasil pasa lo mismo que en los países de Latinoamérica: la renta es mucho menos gravada, mientras que el consumo de bienes y servicios es el elemento preponderante de los ingresos tributarios. Eso genera un gran inequidad tributaria. Si se compara la renta de las familias con el monto de tributos pagados directa o indirectamente (embutidos en el precio de los bienes y servicios adquiridos) por las mismas, la estructura de la tributación en Brasil produce este cuadro desconcertante: las familias más pobres soportan una carga tributaria muy por encima de las familias más ricas.

Hay una comparación muy significativa respecto al bajo grado de generalidad contributiva en el sistema tributario brasileño. Una típica familia de clase media tiene todo su patrimonio gravado por impuestos: su casa o piso se grava por el impuesto municipal sobre bienes inmuebles (que alcanza el terreno y las construcciones), su coche se grava por el impuesto estadual sobre vehículos automotores, y si tiene un poco más para comprar una casa de campo, la propiedad también se grava por el impuesto federal sobre propiedades rurales. Pero las familias más ricas de Brasil, cuyo patrimonio está constituido casi todo por participaciones accionarias, inversiones financieras, aviones y barcos de lujo, no se somete a cualquier impuesto respecto a estos activos, visto que, como dije antes, el impuesto sobre las grandes fortunas – que podría gravarlos – duerme un sueño profundo y sin perturbaciones hace 26 años.

Pero si es así, si el sistema tributario brasileño presenta un bajo grado de generalidad contributiva y prefiere los impuestos sobre el consumo en detrimento de los impuestos sobre la renta y propiedad, ¿cómo en los últimos años ha sido posible reducir sensiblemente la pobreza, reducir drásticamente el número de personas en situación de vulnerabilidad social, y provocar un significativo cambio en la estructura de las clases



sociales, permitiendo que millones de familias saliesen de las clases D y E (renta familiar de uno a 4 salarios mínimos) para la clase C (de 4 a 10 salarios mínimos)?

Esta sensible reducción de la pobreza y del nivel de desigualdad social se explica no por el lado de los ingresos (que como vimos sigue teniendo una estructura concentradora), sino por el lado de los gastos públicos. En efecto, hubo una sistemática política de valorización real del salario mínimo, un aumento sensible en los gastos de previdencia y asistencia social, y también en los gastos con educación básica. Esta política, favorecida por un contexto económico de valorización del precio internacional de los principales productos de la pauta brasileña de exportaciones, hizo con que el desempleo cayera y todos los avances sociales antes mencionados pudieran ocurrir. Así que el modelo brasileño de búsqueda de reducción de las desigualdades es muy distinto del clásico modelo europeo, basado en gran medida en impuestos progresivos sobre la renta y el capital, en impuestos sobre grandes fortunas o altos patrimonios. En Brasil la clase política, los parlamentarios en su gran mayoría extremadamente conservadores difícilmente aprobarían esas medidas tributarias, pero aprobaron sin mayores dificultades las medidas sociales que el ejecutivo ha implementado por el lado de los gastos tributarios.