

Revista española de Derecho Financiero

Año 2024

203 (Julio-Septiembre)

Estudios

2. La tradición brasileña de crear un sistema tributario en que todo lo que se puede hacer está previsto de antemano por la Constitución (MARCIANO SEABRA DE GODOI)

2 La tradición brasileña de crear un sistema tributario en que todo lo que se puede hacer está previsto de antemano por la Constitución

The Brazilian tradition of creating a tax system in which everything that can be done is foreseen in advance by the Constitution

MARCIANO SEABRA DE GODOI

Profesor adjunto de Derecho Financiero y Tributario de la Pontificia Universidad Católica de Minas Gerais (Belo Horizonte, Brasil)

ISSN 0210-8453

**Revista española de Derecho Financiero 203
Julio - Septiembre 2024**

Sumario:

- I. Introducción
- II. La singular tradición del Derecho Tributario brasileño
- III. El Sistema Tributario Nacional construido (y constantemente reconstruido) por la Constitución brasileña de 1988
- IV. Causas y consecuencias de la adicción del constituyente brasileño a extender y hacer cada vez más complejas las normas constitucionales de Derecho Financiero y Tributario
- V. El Tribunal Constitucional como una especie de juez natural de todos los conflictos tributarios en Brasil
- VI. Conclusión

RESUMEN:

El estudio examina la tradición del derecho constitucional brasileño de intentar agotar en el texto constitucional la disciplina del derecho

ABSTRACT:

The study examines the tradition of Brazilian constitutional law of trying to exhaust the discipline of tax law in the constitutional text. The study

tributario. El estudio identifica las pretensiones de tal tradición y explica cómo ella ha sido aplicada en la conformación del Sistema Tributario Nacional contenido en la Constitución de 1988 y en las muchas enmiendas constitucionales que lo modificaron en los últimos 35 años, haciendo que cuadruplicase la extensión del texto constitucional que lo regula. En su parte final, el estudio investiga la actuación del Tribunal Constitucional brasileño en la interpretación y aplicación del derecho tributario y analiza datos sobre el grado actual de complejidad, inseguridad y conflictividad de la tributación brasileña.

PALABRAS CLAVE: Sistema tributario - Constitucionalización - Inestabilidad - Inseguridad - Conflictividad

identifies the claims of such tradition and explains how it has been applied in the regulation of the National Tax System contained in the 1988 Constitution and in the many constitutional amendments that modified it in the last 35 years, quadrupling the extension of the constitutional text that regulates it. In its final part, the study investigates the performance of the Brazilian Constitutional Court in the interpretation and application of tax law and analyzes data on the current degree of complexity, insecurity and litigiousness of Brazilian taxation.

KEYWORDS: Tax system - Constitutionalization - Instability - Insecurity - Litigiousness

I. INTRODUCCIÓN

Uno de los catedráticos de Derecho tributario de mayor influencia y prestigio en Brasil, Geraldo Ataliba, ha sostenido que es motivo de orgullo la tradición nacional de crear el sistema tributario “más rígido de cuantos existen”¹⁾, un sistema en que “todo lo que se puede hacer en materia tributaria está previsto de antemano por la Constitución”²⁾, expresión que hemos elegido para figurar en el título del presente estudio.

Ese objetivo de agotar en la Constitución misma la regulación del sistema tributario resulta extraño a la generalidad de los países. También resulta raro que en sus 35 años de vigencia la Constitución brasileña de 1988 haya tenido nada menos que 138 enmiendas, lo que corresponde a una enmienda constitucional aprobada a cada tres meses. En el año 2022 el número de cambios constitucionales fue todavía más impresionante: el parlamento nacional promulgó 14 enmiendas a la Constitución.

El derecho financiero y tributario, extensa y exhaustivamente regulado en el texto original de la Constitución, es la rama jurídica más abordada por tales enmiendas constitucionales: nada menos que 52 enmiendas eliminaron, cambiaron —y principalmente añadieron— docenas de normas financieras y tributarias a la Constitución brasileña³⁾.

El presente estudio tratará de verificar en qué consiste ese afán de crear el sistema tributario “más rígido e inflexible” del mundo, identificar sus pretensiones y objetivos y evaluar los resultados concretos a los cuáles ha conducido esa postura intelectual e institucional tan peculiar.

II. LA SINGULAR TRADICIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO BRASILEÑO

A los juristas brasileños de las últimas generaciones se les ha enseñado que el derecho tributario, en Brasil, tiene una característica que lo hace “jurídicamente más perfecto” que el derecho tributario de todos los demás países. Esa característica sería precisamente la total rigidez con que la Constitución regula el ejercicio de las competencias tributarias por los entes de la federación.

Geraldo Ataliba ha sido quizás el autor que más ha difundido esa noción de *extrema rigidez* del sistema tributario brasileño, en sus influyentes libros y artículos publicados entre la década de 1960 y la década de 1990. En una de sus obras más conocidas, del año 1968, el

autor examina las normas de derecho tributario contenidas en las constituciones brasileñas (de 1824, 1891, 1934, 1937, 1946 y 1967) y llega a la conclusión de que, a partir de la Constitución de 1934, el derecho tributario en Brasil ha asumido una posición única en el mundo. El autor afirma de modo rotundo que, en contraste con lo que pasa en otros países⁴⁾,

el constituyente brasileño agotó la disciplina de la materia tributaria y dejó a la ley solamente la función reglamentaria. (...) La materia tributaria es exhaustivamente tratada por nuestra Constitución; nuestro sistema tributario está modelado en su totalidad por el propio constituyente, que no abrió a la ley la más mínima posibilidad de crear nada — si no está expresamente previsto — ni siquiera introducir variaciones que no estén, previa y explícitamente, contempladas [en el texto constitucional]. Así las cosas, la ley no puede aportar ninguna contribución a las características de nuestro sistema tributario. Todo está hecho y acabado por el constituyente.

Leyendo ese fragmento en los días actuales, uno podría pensar que el autor hace una crítica a la tradición brasileña. Pero no; al contrario. El autor considera que esa es una característica que hace el sistema brasileño “perfecto” y por eso envidiable por otras naciones. Ese modo por el cual la Constitución brasileña limita el papel del legislador tributario sería, para el autor, “el más rígido de cuantos existen, además de jurídicamente el más perfecto”. En otros países, el legislador “tiene las más amplias posibilidades de delinear las características del sistema tributario” y la Constitución no va más allá de los “principios genéricos más amplios”. En su obra, el citado autor pretende comprobar “exhaustivamente” que “el sistema brasileño es el más perfecto de cuantos existen”, que es “envidiable la perfección técnica de la Constitución brasileña en ese particular”⁵⁾.

Según Geraldo Ataliba, la Constitución del año 1967, entonces en vigor, mantuvo la tradición brasileña de que en materia tributaria no hay ningún margen jurídico de discrecionalidad del legislador, pues “todo lo que se puede hacer en materia tributaria —respecto al contenido, forma, oportunidad, cualidad y cantidad— está previsto de antemano por la Constitución”, todo sale “listo y acabado de las manos del constituyente”⁶⁾.

Es más, el modo con que Ataliba describe el sistema constitucional tributario suena casi como una previsión de que, bajo la Constitución brasileña, el legislador tributario difícilmente logrará crear y exigir tributos de modo válido⁷⁾:

El legislador constituyente no se ha limitado a proceder a una distribución de potestades tributarias en términos rígidos, sino que también ha creado una serie enorme de obstáculos a las competencias tributarias que ha instituido.

En interpretación de ese sistema “yerto, rígido e inflexible”, que crea “enormes obstáculos” al ejercicio de las competencias tributarias por el legislador, Ataliba afirma que⁸⁾.

(...) lo que no está expresamente permitido está vedado terminantemente, dada la posibilidad de burla a la Constitución (...). Ante casos concretos dudosos, el intérprete deberá recorrer, en riguroso, y, sin embargo, simple y fácil examen, los datos de ese cuadro, procediendo por eliminación. Si no está caracterizada, precisamente, la subsunción del caso concreto en las diversas hipótesis permisivas de la Constitución, entonces, es seguro y cierto que se está ante una exigencia inconstitucional y, por ende, jurídicamente no vinculante.

Por otro lado, lo mucho que Ataliba admira y se enorgullece de la rigidez del sistema brasileño termina por hacerle caer en una burda exageración sobre lo que pasa en otros países. Según el autor, en los sistemas tributarios distintos del brasileño la Constitución daría un “verdadero cheque en blanco” al legislador tributario ordinario, que lo podría rellenar con total discrecionalidad, “casi arbitrariamente”⁹⁾. Ataliba lleva razón cuando afirma que la generalidad de las Constituciones nacionales se limita a trazar los principios y directrices

básicos del sistema tributario, sus normas y limitaciones consideradas “fundamentales”, sin pretensiones de exhaustividad. Pero no lleva razón cuando compara esa postura —casi universal— con un “cheque en blanco”, que permite que el legislador ordinario actúe “casi arbitrariamente”. El cuadro pintado por el autor tiene algo de patrioterismo y es muy poco verosímil: Brasil habría creado el sistema más perfecto¹⁰⁾, mientras todas las demás naciones se contentarían con sistemas permisivos y vulnerables a la arbitrariedad tributaria.

Aliomar Baleeiro es un autor de mucha influencia en la formación del campo práctico y académico del derecho financiero y tributario brasileño. Además de catedrático de universidad, Baleeiro ha sido diputado constituyente (1946), diputado en el congreso nacional (1950-1958, 1962-1965) y juez del Tribunal Constitucional (1965-1975). Baleeiro, mucho más moderado que Ataliba, nunca ha afirmado en sus obras que en el sistema tributario brasileño “todo está hecho y acabado por el constituyente”, o que el legislador ordinario no tiene más que un papel “reglamentario”. Pero Baleeiro afirmó en 1951, antes que Ataliba, que “ninguna Constitución supera la brasileña, a partir de la redacción de 1946, por el celo con que ha reducido a disposiciones jurídicas aquellos principios tributarios [provenientes de la ciencia de las finanzas]”¹¹⁾. Es decir, también Baleeiro veía con benevolencia la exhaustividad con que la Constitución buscaba regular la materia tributaria.

Analizando la Constitución del año 1969, Baleeiro identificó nada menos que 25 “principios de los cuales se derivan limitaciones al poder de tributar”¹²⁾. Es opinable que se pueda considerar como *principios* muchas de las normas así llamadas por Baleeiro¹³⁾, pero no hay dudas de que el número de normas constitucionales sobre derecho financiero y tributario presentes en la Constitución de 1988 (sean o no verdaderos principios) ha aumentado considerablemente en relación con las Constituciones anteriores, las cuales —en las palabras de Ataliba— ya eran “extensas y meticulosas” en la creación de “una serie enorme de obstáculos” al ejercicio de las competencias tributarias¹⁴⁾.

III. EL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL CONSTRUIDO (Y CONSTANTEMENTE RECONSTRUIDO) POR LA CONSTITUCIÓN BRASILEÑA DE 1988

Como se ha expuesto en la sección anterior, en las constituciones brasileñas anteriores a la de 1988 la materia tributaria ya se trataba de modo extenso y detallado. La novedad de la Constitución de 1988 fue reservar todo un capítulo de su texto para regular exclusivamente la “tributación y el presupuesto” (el Capítulo VI, que abarca los artículos 145 a 169). No obstante, hay normas tributarias también en otros artículos de la Constitución, como el art. 195 (que regula las contribuciones que financian la seguridad social), el art. 202 (que prevé una contribución federal para financiar los servicios públicos de la enseñanza básica) y el art. 240 (que autoriza la incidencia de algunas contribuciones sobre las nóminas de carácter adicional a las contribuciones de la seguridad social previstas en el art. 195).

La Constitución de 1988 erige el *Sistema Tributario Nacional* (y lo reconstruye a menudo) con los siguientes bloques normativos:

—Normas sobre las especies y subespecies de tributo, sus principales características (posibles hechos impositivos, bases impositivas, causas que justifican su institución etc.) y los entes políticos con potestad para crearlas (en unos casos potestades exclusivas; en otros casos potestades comunes a todos los entes políticos);

—Normas específicas sobre cada uno de los impuestos de competencia de los entes políticos (Unión, Estados, Distrito Federal y Municipios), con mención de su objeto imponible, hipótesis de exención y características propias (por ejemplo: tipos progresivos o no, incidencia sobre el valor añadido, posibles casos de extrafiscalidad, tipos máximos etc.); en el

caso del impuesto de los Estados y del Distrito Federal sobre operaciones de circulación de mercancías y servicios de comunicación y de transporte intermunicipal (una especie de IVA regional), el grado de detalle y minuciosidad constitucional es todavía mayor —en su redacción original, la Constitución utilizó 592 palabras para regularlo; actualmente, tras 5 enmiendas constitucionales que han modificado sus normas, su tratamiento en el texto constitucional emplea 1.024 palabras—;

—Normas específicas y detalladas (art. 195) sobre cada una de las contribuciones que los entes políticos pueden instituir para financiar los gastos en salud, previsión y asistencia social (entes políticos competentes, posibles objetos impositivos, bases impositivas y contribuyentes, exenciones, diferenciación de tipos según actividades económicas específicas u otras variables, posible adopción de regímenes de valor añadido etc.). Para hacerse una idea concreta sobre la intensidad de los cambios y reformas constitucionales que se aprobaron en el terreno tributario desde 1988, basta con decir que el art. 195 de la Constitución tenía en su redacción original 8 párrafos (con 345 palabras), y actualmente tiene 19 párrafos (con 847 palabras). No solo se le añadieron al artículo 11 nuevos párrafos, sino que se modificó la redacción (en algunos casos, por tres veces) de los párrafos ya existentes;

—Normas prohibitivas varias (art. 150) dirigidas al poder tributario de todos los entes políticos (como la prohibición de crear tributos discriminatorios o exigir un tributo con carácter retroactivo o sin previa ley), prohibiciones que la Constitución denomina “limitaciones al poder de tributar” y el Tribunal Constitucional brasileño considera o bien como un pilar del régimen federativo (la prohibición constitucional de que la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios se exijan mutuamente impuestos), o bien como derechos individuales que con arreglo al art. 60, párrafo 4.º de la Constitución no se pueden eliminar o restringir ni siquiera por una enmienda constitucional;

—Normas prohibitivas dirigidas al poder tributario de la Unión Federal (art. 151) y de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios (art. 152), en aras de la preservación de la federación y su mercado único;

—Normas específicas y detalladas sobre muchas hipótesis de transferencia de recaudación tributaria entre los entes políticos de la federación (arts. 157 a 162), con reglas cualitativas y cuantitativas sobre cada una de las transferencias (criterios conceptuales y proporciones concretas que deben aplicarse en los prorrateos de los recursos);

—Normas definidoras de las muchas materias tributarias que deben regularse exclusivamente por leyes con *quorum* especial emanadas del legislador nacional (art. 146; art. 148; art. 153, VII; 154, I; art. 155, § 1.º, III y § 2.º, XII; art. 156, § 3.º), siendo muy común que el legislador nacional haya permanecido inactivo desde la promulgación de la Constitución y nunca haya regulado algunas de esas materias;

—Normas sobre principios aplicables a los impuestos (como su carácter personal y su gradación conforme la capacidad económica de los contribuyentes, art. 145, § 1.º) o al Sistema Tributario Nacional (es el caso de los nuevos principios de los §§ 3.º y 4.º del art. 145 introducidos por la enmienda n. 132/2023 —los principios de simplicidad, transparencia, justicia tributaria, cooperación, defensa del medio ambiente y atenuación de efectos regresivos—).

Los bloques normativos mencionados arriba se refieren a lo que la Constitución designó como “Sistema Tributario Nacional”. Por lo que toca al derecho financiero relacionado con las leyes y el procedimiento del presupuesto, los gastos públicos y la deuda pública, la Constitución lo regula en otro apartado, titulado “Finanzas Públicas” (arts. 163 a 169). Respecto a ese bloque normativo de solamente 7 artículos, la Constitución ya ha sido modificada 15 veces; para

darse idea de cómo el texto original ha cambiado y principalmente crecido en extensión y complejidad, basta con la información de que el texto original del apartado “De las finanzas públicas” tenía 1.565 palabras en 1988 y actualmente cuenta con 5.224 palabras. Una gran parte de los cambios constitucionales en este apartado está relacionada con el proceso por el cual el poder ejecutivo federal, que en Brasil históricamente no tiene una base parlamentaria sólida y necesita hacer amplias alianzas con docenas de partidos de múltiples orientaciones ideológicas para garantizar la gobernabilidad, viene cediendo clásicas prerrogativas de ejecución del presupuesto al poder legislativo¹⁵⁾, que actualmente ya controla (de manera muy poco transparente) la ejecución de 20% de todos los recursos discrecionales del presupuesto federal¹⁶⁾.

IV. CAUSAS Y CONSECUENCIAS DE LA ADICCIÓN DEL CONSTITUYENTE BRASILEÑO A EXTENDER Y HACER CADA VEZ MÁS COMPLEJAS LAS NORMAS CONSTITUCIONALES DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Si en los años 1960 Aliomar Baleeiro y Geraldo Ataliba ya constataban que Brasil tenía el más extenso y minucioso derecho constitucional tributario del mundo, la Constitución de 1988 profundizó en gran medida ese fenómeno. Cuando hizo tras la Constitución de 1988 la actualización de la obra clásica de Aliomar Baleeiro sobre las limitaciones constitucionales al poder de tributar, Misabel Derzi aumentó de 25 (como constaba en la obra de Baleeiro) a 44 el número de normas y principios tributarios emanados directamente de la Constitución —y en ese cómputo no consideraba “todos los principios” contenidos en el texto constitucional, sino “los más importantes”¹⁷⁾—.

Desde 1988 hasta 2023, 52 enmiendas constitucionales llevaron a cabo extensas modificaciones en las normas tributarias y financieras del texto constitucional, aumentando aún más su grado de prolijidad y complejidad¹⁸⁾. En diciembre de 2023, los legisladores brasileños aprobaron la Enmienda constitucional n. 132, cuyo principal objetivo era “la simplificación del sistema tributario”¹⁹⁾. La paradoja es que, para *simplificar* el Sistema Tributario Nacional, la Enmienda constitucional n. 132 empleó un larguísimo texto de más de 14 mil palabras, una extensión más de cuatro veces superior a la extensión del texto original del apartado que regulaba el Sistema Tributario Nacional en la Constitución de 1988.

¿Cómo se explica esa especie de adicción del legislador brasileño a extender y hacer cada vez más complejas las normas constitucionales de derecho tributario? Una posible causa de ese fenómeno puede ser la creencia de que cuanto más detalladas y extensas sean las normas constitucionales sobre el derecho tributario, mayor será la seguridad y certeza en la interpretación y aplicación de esa rama jurídica.

La influyente obra de Geraldo Ataliba confirma esa hipótesis. El autor manifiesta su vivo apoyo a la tradición del constituyente brasileño de agotar la disciplina de la materia tributaria y dejar a la ley ordinaria un papel simplemente “reglamentario”. Según el autor, el constituyente había sido “extenso y meticuloso exactamente porque ha pretendido erigir un sistema libre de conflictos, controversias, dudas y problemas de aplicación”²⁰⁾. Es decir, para Ataliba, que ha sido uno de los juristas más influyentes y activos en los trabajos de la Asamblea Constituyente de 1987-1988, la extrema rigidez y prolijidad del texto constitucional brasileño sobre el derecho tributario se debe a la “preocupación del constituyente en garantizar un clima de armonía, libre de conflictos”; por eso apoyaba los “cuidados superlativos en la disciplina casi exhaustiva de toda actividad tributaria”²¹⁾.

Hay un fragmento en que Ataliba deja muy claro que, en su opinión, la mayor o menor extensión del texto constitucional sobre la materia tributaria influye necesariamente sobre el grado de seguridad y certeza en esa rama jurídica. Analizando las normas de la Constitución

brasileña de 1891 sobre la distribución de las competencias tributarias entre los entes políticos de la federación, Ataliba afirma que “su poca extensión no ha podido contribuir en favor de un ambiente totalmente libre de controversias”²²⁾.

Pero la opción por un sistema tributario en que “todo está hecho y acabado por el constituyente” no ha conducido a una tributación plena de armonía y libre de dudas y conflictos. Algunas comparaciones internacionales dejan muy claro que el sistema tributario brasileño es de los que generan más dudas, inseguridad, costes de cumplimiento y litigios administrativos y judiciales.

El Banco Mundial ha realizado una investigación internacional sobre la carga administrativa media, medida en número de horas al año, que una empresa mediana soporta para cumplir con sus obligaciones de liquidación y pago de tributos, auditorías fiscales y recursos administrativos. Los resultados del año 2019 indican que Brasil es con creces el país en el cual las empresas dedican más horas a liquidar, pagar y gestionar los tributos. En la media de los países de la OCDE, ese número de horas corresponde a 158,8; en la media de los países de América Latina, ese número de horas es de 317,1; en el caso de Brasil, ese número es de 1.501, muy por encima de la segunda (Bolivia, 1.025) y tercera posiciones (Venezuela, 920)²³⁾.

Las conclusiones del Banco Mundial concuerdan con las de una investigación alemana sobre el grado de complejidad tributaria soportado por empresas multinacionales respecto al impuesto sobre sociedades. En esa encuesta, cuyos últimos resultados son del año 2022, el sistema tributario brasileño se considera de los más complejos del mundo²⁴⁾.

Un estudio reciente hizo una comparación internacional del valor monetario de los procesos pendientes en el contencioso tributario como proporción del Producto Nacional Bruto. Respecto al año 2019, el valor de los procesos administrativos tributarios pendientes solamente en el ámbito federal representaba 15,9% del PNB brasileño; en América Latina, la mediana en el año 2013 para ese indicador era de 0,19% del PNB; en los países de la OCDE, la mediana en el año 2013 para ese indicador era de 0,28% del PNB²⁵⁾. Si al valor de los procedimientos administrativos se añade el valor de los procesos tributarios en el ámbito judicial en las tres esferas de la federación, el peso del contencioso tributario asciende a la cifra impresionante de 75% del PNB de Brasil. He ahí una prueba fehaciente de que el constituyente brasileño, al construir del modo más rígido posible “una serie enorme de obstáculos a las competencias tributarias que ha instituido”²⁶⁾, no ha logrado crear un sistema tributario libre de conflictos y pleno de armonía.

V. EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL COMO UNA ESPECIE DE JUEZ NATURAL DE TODOS LOS CONFLICTOS TRIBUTARIOS EN BRASIL

La “perfección de nuestro sistema”, en la expresión de Geraldo Ataliba, radica en que “todo lo que se puede hacer en materia tributaria —en cuanto a contenido, forma, oportunidad, cualidad y cantidad— está previsto de antemano por la Constitución”²⁷⁾. Una consecuencia lógica de eso es que la resolución de los litigios tributarios supondrá casi siempre la directa interpretación y aplicación de las minuciosas normas constitucionales, con lo cual el Tribunal Constitucional se perfila como una especie de *juez natural* de todas las querellas tributarias.

Así que, mientras en todos los países del mundo la regla es que las cuestiones tributarias se resuelvan por las instancias administrativas y judiciales ordinarias y el Tribunal Constitucional intervenga solamente en algunos pocos casos en los cuales haya una cuestión constitucional en juego, en Brasil es al revés.

Como la Constitución brasileña determina cuáles pueden ser los objetos imponibles de cada uno de los impuestos y de cada una de las contribuciones que financian la seguridad social, es natural que surjan docenas de cuestiones sobre si el legislador ordinario, al instituir el tributo

o fijar su base imponible, ha respetado las normas constitucionales que definen aquellos objetos imposables. Y entonces incumbirá al Tribunal Constitucional decidir la cuestión. Por ejemplo: en 2011, el Tribunal Constitucional conoció de un recurso que sostenía que el gravamen municipal sobre las apuestas en las carreras de caballos era inconstitucional, pues la actividad en cuestión no constituiría una verdadera “prestación de servicios”, expresión utilizada por la Constitución para atribuir competencia tributaria a los Municipios (art. 156, III). Después de nueve largos años de tramitación interna, el Tribunal falló en 2020 que la actividad en cuestión sí constituía una prestación de servicios y por lo tanto el gravamen era constitucional. Sin embargo, decidió que la base imponible del gravamen municipal sería inconstitucional si alcanzara el valor total de las apuestas, puesto que ello constituiría una tributación de la renta, y la renta es un objeto imponible que la Constitución ha reservado a la Unión Federal en su art. 153²⁸⁾.

Pongamos otro ejemplo de cómo el Tribunal Constitucional brasileño interviene en asuntos que en casi todos los países se considerarían impropios o inadecuados para ocupar a la jurisdicción constitucional. Como la Constitución determinó que la Unión federal puede gravar con una contribución social “el ingreso o la facturación” de las empresas (art. 195, I, b), con mucha frecuencia el Tribunal Constitucional tiene que decidir si una u otra partida se califica como “ingreso” o “facturación” de las empresas. En 2011, el Tribunal decidió que el valor no abonado de las ventas o prestaciones de servicios se considera “ingreso” de las empresas, y por lo tanto puede gravarse por la contribución federal prevista en el art. 195, I, b de la Constitución²⁹⁾. En 2017, el Tribunal decidió que es inconstitucional incluir en la base imponible de esa contribución federal la cuota del IVA regional que grava las mismas operaciones gravadas por la contribución federal, dado que la cuota del IVA regional no constituiría un “ingreso” de las empresas, aunque componga el precio de las mercancías o servicios cobrado de los clientes de la empresa³⁰⁾.

En el año 2006, la situación de desbordamiento y obstrucción en el Tribunal Constitucional llevó a la aprobación legislativa de una especie de filtro procesal que disminuyera el número de recursos que llegaban al tribunal a causa de una supuesta vulneración de la Constitución. Con la aprobación de este filtro, es necesario para la admisión a trámite de un recurso por el Tribunal Constitucional que exista una violación directa de la Constitución y que, cumulativamente, esa violación tenga una repercusión económica o social que vaya más allá de los intereses de las partes del recurso³¹⁾. Cuando el Tribunal admite a trámite un recurso (llamado recurso representativo de la controversia) y lo resuelve en cuanto al fondo, la decisión se aplica a miles o millones (según el caso) de procesos semejantes, que quedan suspendidos en las instancias ordinarias a la espera del fallo del Tribunal Constitucional.

Confirmando la exhaustividad y minuciosidad de la Constitución brasileña en el ámbito tributario, el derecho tributario es la rama jurídica que ha tenido desde 2007 más recursos representativos sometidos al Tribunal Constitucional (25% del total), y la rama jurídica con la mayor tasa de admisión a trámite de los recursos (76%). Desde 2007, se han presentado al Tribunal 320 cuestiones representativas de controversias tributarias, de las cuales 245 fueron admitidos a trámite y 184 ya fueron objeto de fallo en su fondo. Siguen pendientes de fallo 34 cuestiones tributarias y el 30% de ellas ya llevan más de 10 años en el Tribunal. Por lo que toca a las 184 cuestiones tributarias ya falladas en su fondo, el tiempo medio para el cada fallo ha sido de 5 años. Este saldo de cuestiones tributarias aún por fallar ha crecido en 12 de los últimos 17 años, en los cuales el número de cuestiones tributarias admitidas a trámite ha superado el número de las cuestiones falladas. Solamente en los años de 2020 y 2021, a causa de la pandemia y de los cambios en el funcionamiento del Tribunal, el número de cuestiones falladas ha superado con creces el número de cuestiones admitidas a trámite³²⁾. Tras el año de 2021, no hubo disminución del saldo de cuestiones tributarias pendientes de fallo.

Los datos anteriores se refieren solamente a la tramitación, en el Tribunal Constitucional, de

cuestiones representativas de controversias tributarias derivadas de los millones de recursos de contribuyentes y administraciones tributarias interpuestos en las instancias ordinarias. Pero hay que tener en cuenta que otra gran peculiaridad del sistema tributario brasileño es la extrema facilidad de someter litigios tributarios al conocimiento del Tribunal Constitucional por la vía directa o el control concentrado, sin transitar previamente por las instancias ordinarias.

Es muy frecuente en Brasil que algunas semanas tras la aprobación de una ley tributaria por el Congreso Nacional o por los legislativos regionales, un partido político o una asociación empresarial de ámbito nacional le pida directamente al Tribunal Constitucional que declare la inconstitucionalidad de la norma. Tras recibir esas demandas directas de control de constitucionalidad, los miembros del Tribunal pueden resolverlas inmediatamente, con carácter provisional o definitivo, pero también pueden tardar décadas en pronunciarse sobre los pedidos.

La norma general antiabuso aprobada por el Congreso Nacional en 2001, por ejemplo, fue objeto de una acción directa de inconstitucionalidad por la Confederación Nacional de las Industrias pocos meses tras su aprobación, pero el Tribunal solamente decidió el caso veinte años después, sin dar explicaciones por su tardanza en el fallo³³⁾. La norma legal que pone límites cuantitativos y cualitativos a la deducción personal y familiar de gastos en educación en el IRPF está pendiente desde 2013 de un fallo del Tribunal Constitucional en una demanda directa de inconstitucionalidad propuesta por el Colegio de Abogados de Brasil³⁴⁾. Por el contrario, una demanda directa de inconstitucionalidad formulada por el presidente de la República en 2022 contra gravámenes regionales sobre combustibles fósiles fue resuelta provisionalmente al día siguiente a su entrada en el Tribunal³⁵⁾.

El análisis realizado en esta sección ayuda a comprender cómo es posible que, en Brasil, el tiempo medio de tramitación de un proceso tributario en la esfera administrativa y judicial sea de unos asombrosos 18 años y 11 meses, según ha estimado un estudio de la empresa internacional Ernst Young publicado en el año 2019³⁶⁾. También permite entender mejor algunos de los motivos por los cuáles en Brasil el litigio tributario es mucho más común o normal —uno diría casi *natural*— que en otras partes del mundo.

En efecto, en el año 2022 se publicó por el Consejo Nacional de Justicia un estudio realizado por el Instituto INSPER que, entre otras muchas preguntas hechas a los funcionarios y gerentes de empresas multinacionales presentes en Brasil, les planteó las siguientes cuestiones (a) cuál era el montante de los procesos o litigios tributarios en proporción a los ingresos anuales de la empresa, en el caso de la sucursal brasileña y en el caso de las sucursales de los demás países del grupo multinacional; y (b) cual era el número de procesos y litigios tributarios en la sucursal brasileña en proporción al número total de procesos y litigios tributarios de todo el grupo multinacional. Los resultados de la encuesta fueron los siguientes. Como media, los valores de los procesos y litigios tributarios de las sucursales brasileñas corresponden a 57% de su ingreso anual, mientras en las sucursales de otros países ese indicador es de solamente 3,33% de los ingresos anuales de las empresas. Respecto al número de litigios y procesos tributarios de los grupos multinacionales, los casos brasileños representan 98,7% del total³⁷⁾.

VI. CONCLUSIÓN

La tradición jurídica que Geraldo Ataliba identificó y alabó en los años 60, tan rara y extraña a los demás países del mundo, no se debilitó en las décadas siguientes; permaneció vigorosa y se aplicó de modo riguroso en la construcción del sistema tributario nacional contenido en la Constitución de 1988.

En el período posterior a la Constitución de 1988 el legislador constituyente brasileño

permaneció fiel a la pretensión de “agotar la disciplina de la materia tributaria y reservar a la ley, simplemente, la función reglamentaria”³⁸⁾. Esa extraña pretensión explica en buena medida el hecho de que el constituyente brasileño haya cambiado más de 50 veces las normas de la Constitución relacionadas con el derecho financiero y tributario, con el resultado de que la extensión del texto constitucional sobre el Sistema Tributario Nacional (arts. 145 a 162) se ha cuadruplicado.

Pero los objetivos y pretensiones de ese proyecto de constitucionalización total del derecho tributario no han sido alcanzados. Si en el plano teórico ya resultaba frágil y cuestionable el raciocinio de que constitucionalizar todo el sistema tributario generaría menos conflictos y más seguridad jurídica, en el plano concreto de los hechos acaecidos en las últimas décadas el proyecto se ha revelado un fracaso: muchas investigaciones y encuestas nacionales e internacionales no dejan dudas de que el derecho tributario brasileño es con creces el más conflictivo e inestable del mundo.

La desmedida constitucionalización de las normas tributarias no será quizás la única causa de ese fenómeno, pero sin duda contribuye sustancialmente a ello, provocando graves distorsiones en el funcionamiento del sistema de justicia. En efecto, la singular tradición del derecho tributario brasileño le viene imponiendo al Tribunal Constitucional asumir el papel de una especie de *juez natural* de todos o de por lo menos de la mayoría de los conflictos tributarios, algo que no es la función propia de los Tribunales Constitucionales.

Parecen remotas las perspectivas de cambio de ese modelo que apuesta y confía cada vez más en la bondad de un sistema financiero y tributario rígido y fuertemente constitucionalizado. Especialmente en la doctrina tributarista contemporánea, sigue siendo hegemónica la visión de Geraldo Ataliba según la cual una Constitución con mucho poder de control formal y material de los mínimos movimientos del legislador ordinario sería la Constitución ideal para proporcionar certeza y seguridad al ordenamiento jurídico tributario.

NOTAS AL PIE DE PÁGINA

1

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, 18. Traducción nuestra.

2

ATALIBA, Geraldo. Evolução do Sistema Constitucional Tributário, en: *Revista de Informação Legislativa do Senado Federal*, núm. 18, abr-jun. 1968, 72. Traducción nuestra.

3

A las 50 enmiendas constitucionales sobre materia financiera y tributaria identificadas en el estudio de José Roberto Afonso et al. (*Diagnóstico sobre Constitucionalização das Finanças Públicas no Brasil*, São Paulo: Fipe, 2023) hay que añadir las recientes enmiendas n. 128 (que incluye en el texto constitucional una norma sobre transferencia de responsabilidades financieras por la

prestación de servicios públicos entre los entes de la federación) y n. 132 (que determina una amplia reforma tributaria en la imposición del consumo y algunos cambios en la imposición del patrimonio), que no ha sido analizadas por el referido estudio.

4

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, 18.

5

ATALIBA, Geraldo. *op. cit.*, 19.

6

ATALIBA, Geraldo. Evolução do Sistema Constitucional Tributário, en: *Revista de Informação Legislativa do Senado Federal*, núm. 18, abr-jun. 1968, 72. En algunos párrafos, Ataliba afirma que en el sistema tributario brasileño la rigidez jurídica sería total, pero habría “plasticidad económica” para la elección “de las materias imponibles y su tratamiento adecuado”, según los “progresos constantes de la ciencia de las finanzas que, en cualquier momento, podrá ofrecer nuevos aportes, inmediatamente aprovechables por el legislador” (ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, 31). El autor no desarrolla esa idea y se limita a afirmar que la flexibilidad económica del sistema tributario se derivaría de la norma constitucional que permitía a la Unión y a los Estados crear “otros tributos además de los atribuidos por la Constitución”, prevaleciendo el impuesto federal sobre el impuesto estatal idéntico (art. 21 de la Constitución de 1946). Parece contradictorio que el autor vea en esa norma una “amplia” posibilidad del legislador de ampliar la acción tributaria a nuevas materias imponibles (ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, 29) pero, a la vez, sostenga que “todo lo que se puede hacer en materia tributaria -respecto al contenido, forma, oportunidad, cualidad y cantidad- está previsto de antemano por la Constitución”, todo sale “pronto y acabado de las manos del contribuyente” - ATALIBA, Geraldo. Evolução do Sistema Constitucional Tributário, en: *Revista de Informação Legislativa do Senado Federal*, núm. 18, abr-jun. 1968, 72.

7

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, 33.

8

ATALIBA, Geraldo. *op. cit.*, 30-31.

9

ATALIBA, Geraldo. *op. cit.*, 31.

“Nuestro sistema es sui géneris, original y desconoce similares y réplicas; contrasta radicalmente con todos los demás; es más perfecto jurídicamente y requiere trato singular y específico, por lo que de poco o nada vale invocar la doctrina alienígena elaborada a partir de datos radicalmente diversos” - ATALIBA, Geraldo. *op. cit.*, 28-29.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 8.a Edición actualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2010, 2 (1.ª Edición de 1951). Traducción nuestra.

BALEEIRO, Aliomar. *op. cit.*, 24.

Por ejemplo: uno de los “principios” mencionados por Baleeiro es la prohibición de que los Estados, el Distrito Federal y los Municipios de la federación brasileña instituyan préstamos forzosos - una potestad exclusiva da la Unión Federal. Esa norma, presente en la Constitución de 1969 y de 1988, tiene una conformación no de principio jurídico, sea en el sentido de normas centrales o estructurantes de un ordenamiento, sea en el sentido de “normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible según las posibilidades fácticas y jurídicas existentes” - ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*, traducción de Virgílio Afonso da Silva, São Paulo: Malheiros, 2008, 90.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, 33.

Véase GODOI, Marciano Seabra de. Desafios atuais ao Estado Fiscal no Brasil, en: NABAIS, Casalta; LAVOURAS, M. Matilde (coords.). *Desafios ao Estado Fiscal*, Coimbra: Universidad de Coimbra, 2023, págs. 121-142.

VARGAS, Mateus. Congresso controla ao menos 30% da verba de 7 ministérios de Lula, *Folha de São Paulo*, São Paulo, 28.2.2024 [consulta 26.3.2024]. Disponible en: <https://www1.folha.uol.com.br/poder/2024/02/congresso-controla-ao-menos-30-da-verba-de-7->

17

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 8.a edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2010, 36-41.

18

AFONSO, José Roberto et al. *Diagnóstico sobre Constitucionalização das Finanças Públicas no Brasil*, São Paulo: Fipe, 2023. Disponível em: <https://downloads.fipe.org.br/publicacoes/textos/texto19.pdf>.

19

SIQUEIRA, Carol. Deputados ressaltam simplificação como ponto principal da reforma tributária, *Câmara dos Deputados*, Brasília, 15.2.2023 [consulta 27.3.2024]. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/1026887-deputados-ressaltam-simplificacao-como-ponto-principal-da-reforma-tributaria/>.

20

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, 34.

21

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, 38.

22

ATALIBA, Geraldo. Evolução do Sistema Constitucional Tributário, em: *Revista de Informação Legislativa do Senado Federal*, núm. 18, abr-jun. 1968, 69.

23

BANCO MUNDIAL. *Doing Business - Midiendo regulaciones para hacer negocios* [consulta 27.3.2024]. Disponível em: <https://archive.doingbusiness.org/es/data/exploretopics/paying-taxes>.

24

HARST, S., SCHANZ, D., SIEGEL, F. & SURETH-SLOANE, C. 2020 Global MNC Tax Complexity Survey: Executive Summary, Em: *TRR 266 Accounting for Transparency*, 2021 [consulta 28.3.24]. Disponível em: <https://www.taxcomplexity.org/>.

INSPER. Contencioso Tributário no Brasil, São Paulo, 2019, p.12 [consulta 27.3.24]. Disponible en: https://www.insper.edu.br/wpc-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, 33.

ATALIBA, Geraldo. Evolução do Sistema Constitucional Tributário, En: *Revista de Informação Legislativa do Senado Federal*, núm. 18, abr-jun. 1968, 72.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *Recurso Extraordinario n. 634.764*, Brasília, 8.6.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *Recurso Extraordinario n. 586.482*, Brasília, 23.11.2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *Recurso Extraordinario n. 574.706*, Brasília, 15.3.2017.

Sobre el tema, véase GODOI, Marciano Seabra de; PRADO, Julia. F. G. Acessibilidade e qualidade das decisões judiciais num sistema de precedentes: Como se comportam os ministros do Supremo Tribunal Federal no exame da repercussão geral das questões constitucionais em matéria tributária? En: BOSSA, Gisele et al (coords.). *Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC/2015*, São Paulo: Almedina, 2017, pág. 497-520.

Datos disponibles en el sitio electrónico del Tribunal Constitucional brasileño: https://transparencia.stf.jus.br/extensions/repercussao_geral/repercussao_geral.html.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446*, Brasília, 27.4.2022.

34

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.927*, Brasília, 25.3.2013.

35

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7.164*, Brasília, 13.5.2022.

36

ERNST YOUNG & ETCO, *Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro*, São Paulo, 2019. Disponível em: <https://www.etc.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf>.

37

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro - Relatório Final de Pesquisa*, Brasília: CNJ, 2022, pág. 288

38

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, 18.