

TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS ESPECIALIZADOS EN MATERIA ADUANERA Y TRIBUTARIA EN ARGENTINA Y EN BRASIL: TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN ARGENTINA (TFN) Y CONSEJO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCALES DE BRASIL (CARF)¹

Specilized Administrative Courts in custom and tribute matters in Argentina and Brazil: Fiscal Court of Argentina Nation (TFN) and Administrative Council of Fiscal Resources of Brazil (CARF)

Jimena C. Milessi

Universidad Austral, Argentina. jmilessi@ius.austral.edu.ar

Raquel Biasotto Teixeira

Universidad Austral, Argentina

RESUMEN

Este artículo tiene como objetivo hacer un análisis de los tribunales especializados en impuestos y aduanas en Argentina y Brasil, las principales características, la composición, las ventajas y desventajas de acudir a este tipo de Tribunal. Además, se realizan consideraciones sobre su origen, la composición y, en particular, su constitucionalidad.

Palabras clave: Tribunales especializados. Impuesto. Aduanero. Proceso Administrativo. Tribunal Fiscal de la Nación Argentina (TFN). Consejo de Recursos Fiscales de Brasil (CARF).

ABSTRACT

This article aims to perform an analysis of the Courts specialized in tax and customs in Argentina and Brazil, main characteristics, composition, advantages and disadvantages to resort to this court. Considerations are performed regarding their origin, composition, and in particular their constitutionality.

Key words: Specialized Courts. Tax. Customs. Administrative Process. National Tax Court of Argentina (TFN). Federal Administrative Court of Tax Appeals of Brazil (CARF).

¹ Artículo publicado en el Suplemento de Comercio Exterior de el sitio www.eldial.com, 10° Edición, 17/7/2013.

*TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS ESPECIALIZADOS EN MATERIA ADUANERA Y
TRIBUTARIA EN ARGENTINA Y EN BRASIL: TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN
ARGENTINA (TFN) Y CONSEJO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCALES DE
BRASIL (CARF)*

INTRODUCCIÓN

Los contribuyentes, en algunas ocasiones se encuentran ante la disyuntiva sobre cuál sería la mejor estrategia: el proceso ante el poder judicial o el proceso administrativo. En estos casos, acudir a un Tribunal especializado puede ser mucho más eficiente y se presenta como una oportunidad de someter la contienda a un tribunal con la especificidad técnica adecuada.

Por este motivo, es conveniente conocer su origen, composición y constitucionalidad, así como también las ventajas y desventajas de acudir a este tipo de Tribunal.

El presente trabajo tiene como objetivo exponer las principales características de los tribunales administrativos especializados existentes en Argentina y en Brasil, dejando expuestas tanto sus diferencias como sus similitudes.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN ARGENTINA.

Origen

Como enseña García Vizcaíno, el Tribunal Fiscal es “un organismo jurisdiccional que se halla en la esfera del Poder Ejecutivo, y cuya finalidad es la protección de los contribuyentes, demás responsables y sancionados frente a la Administración Federal de Ingresos Públicos, en lo que hace a su conformación por la Dirección General Impositiva y la Dirección General de Aduanas”.²

Como podemos ver, mucho dice esta definición acerca de su naturaleza, su creación y ámbito de actuación.

² CATALINA GARCÍA VIZCAINO, “El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus Instancias Inferiores y Superiores”, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2011, 2da Ed., Pág 59.

A pesar de tratarse de un tribunal con facultades jurisdiccionales, el Tribunal Fiscal de la Nación fue creado en la esfera del Poder Ejecutivo. Fue constituido como entidad autárquica por Decreto 1684/1993. Inicialmente fue concebido para desempeñar funciones esencialmente dedicadas a asuntos impositivos. Comenzó a funcionar en 1960 y su creación fue dispuesta por la ley 15.265 que fue sancionada en 1959.

Si bien como fue mencionado antes, en sus comienzos sólo detentaba facultades para decidir en materia impositiva, rápidamente surgió la necesidad de extender dicho ámbito a las cuestiones aduaneras. Esto fue dispuesto por el Decreto-Ley 6692 sancionado en agosto de 1963. Así lo establece el art. 144 de la Ley 11.683, ley de Procedimiento Tributario (LPT).

Composición

En lo que concierne a la composición, sede, designación y remoción de vocales, etc., está previsto en la ley 11.683, en su Título II, Capítulo I, De la Organización y competencia de los Tribunales Fiscales y actuación ante ellos.

El Tribunal Fiscal de la Nación, se encuentra actualmente formado por siete salas. Cuatro de ellas con competencia en materia impositiva, cada una conformada por tres vocalías, a cargo de un vocal. Cada sala impositiva está formada por dos abogados y un contador público. Las restantes tres salas, tienen competencia en materia aduanera, cada una está compuesta por tres vocales, todos ellos abogados. Si bien se han presentaron proyectos de ley tendientes a incluir contadores en las salas aduaneras, estos no prosperaron³.

Los vocales son designados por el Poder Ejecutivo, en base a un concurso de antecedentes. Los integrantes del Tribunal gozan de ciertas garantías, que se corresponden con la idea de que, a pesar de su funcionamiento en órbita de la

³<http://www.hcdn.gov.ar/system/modules/ar.gov.hcdn.proyectos/elements/proyXmlParser.jsp?file=2012/2890-D-2012.xml&tipo=LEY&mode=texto>

Ius Gentium - Curitiba, ano 7, n. 14, p. 207 - 229, jul/dez 2013

*TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS ESPECIALIZADOS EN MATERIA ADUANERA Y
TRIBUTARIA EN ARGENTINA Y EN BRASIL: TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN
ARGENTINA (TFN) Y CONSEJO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCALES DE
BRASIL (CARF)*

administración pública, se conserve indemne la independencia de su actuación. Por este motivo, detentan igualdad de retribución respecto de los jueces de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

Esta idea también se ve respaldada por el mecanismo adoptado por la ley de Procedimiento Tributarios para la remoción de los vocales designados. El art. 148 enumera con carácter taxativo dichas causales, entre las que se encuentra el mal desempeño de sus funciones, y la decisión es tomada por un jurado presidido por el Procurador del Tesoro de la Nación y cuyos integrantes son cuatro abogados, con diez años de ejercicio en la profesión⁴.

Constitucionalidad

El Tribunal Fiscal de la Nación como vimos, tiene como principal característica su pertenencia al ámbito de la administración descentralizada. Esto implica que si bien ejerce funciones jurisdiccionales, no pertenece a la órbita del Poder Judicial. La constitucionalidad de tribunales administrativos fue cuestionada en diversas oportunidades. Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha aceptado su constitucionalidad, siempre que quede garantizado el control judicial suficiente. Al respecto consideró que “(...) los tribunales argentinos, desde antiguo, han declarado la validez de disposiciones equivalentes que rigieron o rigen en el orden nacional. Así, esta Corte, en numerosos fallos, resolvió que es compatible con la Ley Fundamental la creación de órganos, procedimientos y jurisdicciones especiales -de índole administrativa- destinados a hacer más efectiva y expedita la tutela de los intereses públicos, habida

⁴ Los miembros del jurado son nombrados anualmente por el Poder Ejecutivo Nacional a propuesta del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal. (art. 148 LPT)

Ius Gentium - Curitiba, ano 7, n. 14, p. 207 - 229, jul/dez 2013

cuenta de la creciente complejidad de las funciones asignadas a la Administración⁵Y la (...) doctrina, según la cual es válida la creación de órganos administrativos de la especie indicada, no supone, como es lógico, la posibilidad de un otorgamiento incondicional de atribuciones jurisdiccionales. Esto es lo que surge de los precedentes citados en el considerando anterior, los que ilustran en el sentido de que la actividad de tales órganos se encuentra sometida a limitaciones de jerarquía constitucional, que, desde luego, no es lícito transgredir. (...) [E]ntre esas limitaciones preestablecidas figura, ante todo, la que obliga a que el pronunciamiento jurisdiccional emanado de órganos administrativos quede sujeto a control judicial suficiente, a fin de impedir que aquéllos ejerzan un poder absolutamente discrecional, sustraído a toda especie de revisión ulterior (...)”⁶.

Queda así salvaguardado el derecho del particular y al mismo tiempo permite el funcionamiento de un tribunal cuya especificidad técnica se corresponde con la complejidad de las materias en las que puede intervenir.

Competencia

La competencia tanto en materia aduanera como impositiva es otorgada por ley, y la veremos a continuación.

En relación a la competencia que originalmente se le otorgó al Tribunal, la impositiva, los supuestos en lo que puede acudir al tribunal especializado están establecidos por el art. 159 de la Ley de Procedimiento Tributario⁷.

⁵ Corte Suprema de Justicia de la Nación, “Fernández Arias”, 19/09/60, Fallos 247:646, Considerando 9 del voto de la mayoría.

⁶ Corte Suprema de Justicia de la Nación, “Fernández Arias”, 19/09/60, Fallos 247:646, Considerandos 12 y 13 del voto de la mayoría.

⁷ Ley de Procedimiento Tributario, Artículo 159: El Tribunal Fiscal de la Nación será competente para conocer:

a) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, o ajusten quebrantos, por un importe superior a PESOS VEINTICINCO MIL (\$ 25.000) o PESOS CINCUENTA MIL (\$ 50.000), respectivamente.

b) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que impongan multas superiores a PESOS VEINTICINCO MIL (\$ 25.000) o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto.

c) De los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de tributos, formuladas ante la AFIP, y de las demandas por repetición que, por las mismas materias, se

Ius Gentium - Curitiba, ano 7, n. 14, p. 207 - 229, jul/dez 2013

TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS ESPECIALIZADOS EN MATERIA ADUANERA Y TRIBUTARIA EN ARGENTINA Y EN BRASIL: TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN ARGENTINA (TFN) Y CONSEJO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCALES DE BRASIL (CARF)

En cuanto a la competencia en materia aduanera, y la que tratamos en esta exposición, los supuestos están previstos por el Código Aduanero (CA) en su art. 1025.

Así, habilita la intervención del tribunal para conocer en:

- Recursos de apelación contra las resoluciones del administrador en el procedimiento de impugnación, con excepción de los supuestos previstos en el artículo 1053, inciso f). La apelación sólo procederá cuando el importe controvertido excediere de \$25.000.
- Recursos de apelación contra las resoluciones del administrador en el procedimiento para las infracciones, cuando la condena implicare un importe que excediere de \$25.000
- Recursos de apelación contra las resoluciones del administrador en el procedimiento de repetición, cuando se reclamare un importe que excediere \$25.000
- Recursos por retardo en el dictado de la resolución definitiva que correspondiere en los procedimientos de impugnación, de repetición y para las infracciones, cuando los importes controvertidos o reclamados y/o la imputación infraccional excedieren y/o implicare un importe que excediere, de \$25.000
- Recurso de amparo previsto en los artículos 1160 y 1161, excepto en las causas por delitos aduaneros.

entablen directamente ante el Tribunal Fiscal de la Nación. En todos los casos siempre que se trate de importes superiores a PESOS VEINTICINCO MIL (\$ 25.000).

d) De los recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, en los casos contemplados en el segundo párrafo del art. 81.

e) Del recurso de amparo a que se refieren los arts. 182 y 183. (...)

Ius Gentium - Curitiba, ano 7, n. 14, p. 207 - 229, jul/dez 2013

Estos son los supuestos establecidos por el Código Aduanero que habilitan la intervención del Tribunal especializado. Este mismo cuerpo normativo dispone en su art. 1132, que tanto el recurso de apelación (ante el Tribunal Fiscal) como la demanda contenciosa (justicia de primera instancia) son vías optativas, pero excluyentes. Esto implica que el hecho de haber optado por acudir al Tribunal especializado impide al particular volver sobre sus pasos para acudir a la justicia contenciosa de primera instancia. Así, la sentencia del Tribunal Fiscal, como se verá posteriormente, es apelable ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al igual que las sentencias dictadas por la justicia de primera instancia en la demanda contenciosa.

Hacemos en este punto mención a la excepción preceptuada por el art. 1025 CA con respecto a la imposibilidad de apelar ante el Tribunal Fiscal en los casos de resoluciones recaídas en procedimientos de impugnación que se hayan interpuesto en los casos del supuesto del 1053 inc. f)⁸.

Como explica LASCANO, “en este último caso, el interesado sólo podrá intentar la demanda contenciosa”⁹.

Para el caso en que siendo condenados por la misma resolución dos personas, una optare por interponer la demanda contenciosa y el otro por apelarla ante el Tribunal Fiscal de la Nación, el Tribunal se ha declarado incompetente y ha remitido las actuaciones a la justicia contenciosa. Al respecto VIZCAINO expone que “el Tribunal se ha declarado incompetente en los casos en que algún condenado, por la misma resolución en la resolución condenatoria, hubiera deducido demanda contenciosa ante la justicia nacional en lo Contencioso Administrativo o justicia federal, según el caso, a la vez que ha

⁸TITULO II, PROCEDIMIENTOS ESPECIALES, Capítulo Primero, Procedimiento de impugnación.

Art. 1053. – Tramitarán por el procedimiento reglado en este Capítulo las impugnaciones que se formularen contra los actos por los cuales (...)

f) se resolvieren cuestiones que pudieren afectar derechos o intereses legítimos de los administrados que no estuvieren contemplados en otros procedimientos.

⁹ JULIO CARLOS LASCANO, “Procedimientos Aduaneros”, Osmar D. Buyatti Editorial, Buenos Aires, 2011, 1era Ed., Págs. 250 - 251.

Ius Gentium - Curitiba, ano 7, n. 14, p. 207 - 229, jul/dez 2013

*TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS ESPECIALIZADOS EN MATERIA ADUANERA Y
TRIBUTARIA EN ARGENTINA Y EN BRASIL: TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN
ARGENTINA (TFN) Y CONSEJO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCALES DE
BRASIL (CARF)*

dispuesto la remisión de las actuaciones al juzgado correspondiente (Trib Fiscal Nac., entre otros, sala E, 8/3/2004, “Albareda, Jorge M.”)¹⁰.

Ventajas

Tribunal especializado

Es la característica fundamental que dio lugar a su creación. Esto implica que las personas que lo componen deben ostentar la especialización suficiente y el conocimiento técnico que requiere el tratamiento de temas complejos y específicos. Esta especificidad se encuentra garantizada por los requisitos que el nombramiento de los vocales conlleva, en especial, el mencionado concurso de antecedentes.

Procedimiento de oficio.

En el procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación no rige el principio de impulsión de parte (principio dispositivo) tal como rige en el procedimiento ante la justicia contenciosa. Esto se encuentra receptado por el art. 1143 del Código Aduanero¹¹ y el art. 164 de la LPT¹². Las ventajas en este punto redundan en la mayor celeridad del procedimiento, y principalmente en la imposibilidad de que opere el instituto de la caducidad de instancia.

¹⁰ CATALINA GARCÍA VIZCAINO, “El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus Instancias Inferiores y Superiores”, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2011, 2da Ed., Pág 115.

¹¹ Art 1143. – El Tribunal Fiscal impulsará de oficio el procedimiento y tendrá amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes, salvo que mediare la admisión total o parcial de una de ellas a la pretensión de la contraria (...)

¹² Art 164 — El Tribunal Fiscal de la Nación impulsará de oficio el procedimiento teniendo amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes, salvo que mediare la admisión total o parcial de una de ellas a la pretensión de la contraria (...)

Ius Gentium - Curitiba, ano 7, n. 14, p. 207 - 229, jul/dez 2013

Tiene efecto suspensivo.

En jurisdicción del Tribunal Fiscal no es de aplicación el principio de solve et repete. Dicho principio, establece la necesidad de que el contribuyente pague primero para luego repetir. Esto no es necesario cuando se acude al Tribunal Fiscal.

Por aplicación del art. 1134 del CA, dicha apelación, tiene efecto suspensivo con respecto a la resolución apelada. Debemos tener en cuenta en este punto que los intereses resarcitorios con respecto a los tributos, siguen devengándose de todos modos.

Desventajas

Imposibilidad de declarar la inconstitucionalidad de las leyes.

Tal como preceptúa el artículo 1164 del Código Aduanero en relación al procedimiento ante el Tribunal Fiscal, la sentencia a la que éste arribe “no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese tribunal”. Deja así planteado la imposibilidad del Tribunal de pronunciarse acerca de la constitucionalidad de una norma, exceptuando del supuesto general, el previo pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que declara inconstitucional la ley en cuestión. Sólo en este caso el Tribunal Fiscal podrá interpretar la norma en ese sentido.

Si bien esta es la postura mayoritaria del Tribunal, en un reciente fallo, en un voto minoritario en disidencia firmado por el vocal Dr. Garbarino, se han dado sólidos fundamentos que sustentan la idea contraria. La sentencia fue dictada en la causa “La

*TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS ESPECIALIZADOS EN MATERIA ADUANERA Y
TRIBUTARIA EN ARGENTINA Y EN BRASIL: TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN
ARGENTINA (TFN) Y CONSEJO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCALES DE
BRASIL (CARF)*

Mercantil Andina Cía. de Seguros S.A c/ DGA s/ apelación”¹³. En su voto el Dr. Garbarino expuso que “la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha sostenido que ‘cuando un Estado es Parte de un tratado internacional como la Convención Americana, todos sus órganos, incluidos sus jueces, están sometidos a aquél, lo cual les obliga a velar por que los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de normas contrarias a su objeto y fin, por lo que los jueces y órganos vinculados a la administración de justicia en todos los niveles -condición que indudablemente reviste este Tribunal Fiscal- están en la obligación de ejercer ex officio un “control de convencionalidad” entre las normas internas y la Convención Americana, evidentemente en el marco de sus respectivas competencias.” Luego de una extensa exposición, concluye que las normas que “las normas que impiden el control de constitucionalidad por parte de este Tribunal Fiscal de la Nación han devenido derogadas por la Convención Americana de Derechos Humanos habida cuenta de su jerarquía suprallegal (nuevamente “Fallos” 315:1492), derogación reafirmada por la reforma constitucional de 1994, que asignó jerarquía constitucional a los instrumentos internacionales en materia de derechos humanos”¹⁴.

El Tribunal carece de *imperium*.

Como enseña VIZCAINO, “el Trib. Fiscal Nac. tiene todos los poderes-deberes que componen la jurisdicción plena, salvo el de *imperium* o *executio*; es decir, no puede hacer cumplir por sí mismo sus sentencias”¹⁵.

¹³ Expte. N° 23.469-A - “La Mercantil Andina Cía. de Seguros S.A. c/DGA s/ apelación” - Tribunal Fiscal de la Nación - Sala E - 31/07/2012.

¹⁴ Ídem.

¹⁵ CATALINA GARCÍA VIZCAINO, “El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus Instancias Inferiores y Superiores”, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2011, 2da Ed., Pág 151.

Ius Gentium - Curitiba, ano 7, n. 14, p. 207 - 229, jul/dez 2013

Aún así, la sentencia del Tribunal que no fuera apelada en el plazo de treinta días hábiles, pasa en autoridad de cosa juzgada, y deberá cumplirse dentro de los quince días siguientes.

Efecto devolutivo de la apelación de la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en ciertos casos.

Al respecto, LASCANO expone que la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal, cuando es apelada no tiene efectos suspensivos en determinados casos. En el supuesto previsto por el art. 1172 apart. 1, “cuando se presentare recurso de apelación contra la resolución que condenare al pago de tributos, actualizaciones e intereses (exclusivamente) el recurso se otorga con efecto devolutivo. Es el caso típico de las sentencias del Tribunal relacionadas con la apelación de las resoluciones aduaneras dictadas en el procedimiento de impugnación”.¹⁶. En cambio “cuando la sentencia del Tribunal estuviere relacionada con el pago de multas y tributos, el recurso de apelación tiene efecto suspensivo (art. 1172 apart.1) estos casos se relacionan con los procedimientos aduaneros para las infracciones, que se resuelven en la instancia aduanera, con la imposición de multas por infracciones aduaneras, y además, con el requerimiento de pago de tributos. Es estos casos, la aduana no podrá reclamar el pago de la multa y los tributos determinados por el tribunal fiscal hasta que no recaiga en el caso sentencia firme de la Cámara Federal”¹⁷.

Es decir que, como fuera mencionado anteriormente, cuando la sentencia dictada por el Tribunal no fuera apelada en el plazo de treinta días hábiles (salvo supuestos

¹⁶ JULIO CARLOS LASCANO, “Procedimientos Aduaneros”, Osmar D. Buyatti Editorial, Buenos Aires, 2011, 1era Ed., Págs. 347.

¹⁷ JULIO CARLOS LASCANO, “Procedimientos Aduaneros”, Osmar D. Buyatti Editorial, Buenos Aires, 2011, 1era Ed., Págs. 438.

Ius Gentium - Curitiba, ano 7, n. 14, p. 207 - 229, jul/dez 2013

*TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS ESPECIALIZADOS EN MATERIA ADUANERA Y
TRIBUTARIA EN ARGENTINA Y EN BRASIL: TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN
ARGENTINA (TFN) Y CONSEJO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCALES DE
BRASIL (CARF)*

excepcionales¹⁸), pasa en autoridad de cosa juzgada. Pero si es apelada, cuando se trate de sentencias que condenaren al pago de los tributos y sus respectivos intereses, el recurso se otorga al solo efecto devolutivo (art. 1172 CA y art. 194 LPT). Esto implica que la Dirección General Impositiva o en su caso la Dirección General de Aduanas, se encontrará habilitada de todos modos, para exigir el pago de lo adeudado en virtud de la decisión condenatoria.

Monto mínimo

Como hemos podido apreciar, la intervención del Tribunal sólo puede originarse en los casos previstos por la ley, siempre que supere el monto de \$25000. Esta modificación fue introducida por la ley 26784, y publicada en el Boletín Oficial con fecha 5 de noviembre de 2012. Anteriormente a la sanción de la mencionada ley, el monto mínimo para recurrir al Tribunal, era de \$2500. Si bien el mismo artículo 1025 establece que este monto se actualizará periódicamente¹⁹, lo cierto es que la modificación de esta cifra significó un aumento de diez veces el monto anteriormente vigente. Esto ha generado algunas críticas, habida cuenta la numerosa cantidad de causas que luego de la modificación han quedado fuera de la competencia del Tribunal.

Cabe precisar en este punto, qué se tiene en cuenta para el cálculo del mínimo recurrible. Al respecto, GARCÍA VIZCAÍNO ha precisado que “a los efectos de la

¹⁸ El plazo disminuye a 5 días hábiles para el caso de apelación contra regulación de honorarios y sentencia recaída en el procedimiento de amparo por mora.

¹⁹ Art. 1025 CA, Ap. 2: “Los importes previstos en el apartado 1 se actualizarán anualmente, en forma automática al 31 de octubre de cada año, de conformidad con la variación de los índices de precios al por mayor (nivel general) elaborados por el Instituto Nacional de Estadística y Censos u organismo oficial que cumpliera sus funciones. Esta actualización surtirá efectos a partir del primero de enero del año siguiente.(...)”

Ius Gentium - Curitiba, ano 7, n. 14, p. 207 - 229, jul/dez 2013

competencia deben calcularse, asimismo, los intereses devengados hasta la fecha de la deducción del recurso o demanda, salvo el caso de multas”²⁰.

CONSEJO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCALES

Origen

En Brasil, existe como Tribunal Administrativo Fiscal en el ámbito federal, el Consejo Administrativo de Recursos Fiscales (CARF). Se trata de un órgano integrante de la estructura básica del Ministerio de Hacienda sito en la capital federal, Brasilia.

El Consejo Administrativo de Recursos Fiscales (CARF) fue creado por la Medida Provisoria 449/2008, posteriormente convertida en ley 11941/2009 y resultó de la unificación de los antiguos Primero, Segundo y Tercer Consejo de Contribuyentes del Ministerio de Hacienda, así como también de la Cámara Superior de Recursos Fiscales (CSRF), conformando así un único órgano²¹.

La principal razón de la unificación de los Consejos y de la CSRF en un único órgano, fue la búsqueda de una “mayor racionalidad administrativa, reducción de costos operacionales y mejor aprovechamiento y distribución de los recursos, considerando que los tres Consejos tenían la misma naturaleza y finalidad de los Consejos, de órgano colegiado, paritario, integrante de la estructura del Ministerio de Hacienda, con la finalidad de juzgar recursos de oficio y voluntarios contra sentencias de primera instancia, así como los recursos de naturaleza especial que versan sobre la aplicación de la

²⁰ CATALINA GARCÍA VIZCAINO, “El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus Instancias Inferiores y Superiores”, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2011, 2da Ed., Pág 111.

²¹ Ley 11.941/2009, artículo. 48. *O Primeiro, o Segundo e o Terceiro Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, bem como a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ficam unificados em um órgão, denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com competência para julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos especiais, sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

Ius Gentium - Curitiba, ano 7, n. 14, p. 207 - 229, jul/dez 2013

TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS ESPECIALIZADOS EN MATERIA ADUANERA Y TRIBUTARIA EN ARGENTINA Y EN BRASIL: TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN ARGENTINA (TFN) Y CONSEJO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCALES DE BRASIL (CARF)

legislación referente a los tributos administrados por la Secretaria de Ingresos Federales de Brasil”²².

Composición

La composición del Consejo Administrativo de Recursos Fiscales, fue establecida por la propia ley 11941/2009, responsable por su creación, y también por la Ordenanza del Ministerio de Hacienda 256/2009 que aprobó el reglamento interno del CARF.

El Consejo de Recursos Fiscales está estructurado por tres Secciones de juzgamiento especializadas por materia, constituidas por cuatro Cámaras, cada una a su vez constituida por Salas ordinarias y especiales de juzgamiento.

Cada Sala ordinaria o especial es integrada por seis consejeros titulares, siendo tres representantes de la Hacienda Nacional y tres representantes de los contribuyentes. La presidencia del CARF debe ser ejercida por el consejero representante de la Hacienda Nacional, que ocupa el cargo de Auditor-Fiscal de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil (RFB por sus siglas en portugués) o que se haya jubilado de este cargo.

La presidencia de las Secciones y de las Cámaras es ejercida por el consejero representante de la Hacienda Nacional.

La Cámara Superior de Recursos Fiscales también está presente en la estructura del CARF, compuesta por tres Salas especializadas por materia y por el Pleno. La presidencia de la CSRF, de las respectivas Salas y del Pleno, es ejercida por el Presidente del CARF. La vicepresidencia de la CSRF, de las Salas y del Pleno es ejercida por el vicepresidente del CARF.

²² <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopup.jsf>

La elección del consejero representante de la Hacienda Nacional se efectúa entre los nombres que consten en la terna elaborada por la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil, compuesta por Auditores-Fiscales de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil con al menos cinco años en su cargo.

La elección del consejero representante de los contribuyentes se efectúa entre los nombres que consten en la terna elaborada por las confederaciones que representan la categorías económicas a nivel nacional como por los sindicatos, integrados por representantes de los contribuyentes que deben ser brasileños de origen y naturalizados, con experiencia notable, registro en el cuerpo de la clase por lo menos 5 años, y efectivo y comprobado ejercicio de actividades que demanden conocimiento en las áreas de derecho tributario, de proceso administrativo fiscal, de impuestos federales y de contabilidad.

Constitucionalidad

Conforme lo establece la Constitución Federal de 1988 de Brasil, en el título relativo a los derechos y garantías fundamentales, en su artículo 5º, incisos LV y LIV “a los litigantes, en proceso judicial o administrativo, y a los acusados en general se les garantiza un proceso contradictorio y amplia defensa, con los medios y recursos a ellas inherentes”, y “nadie será privado de la libertad o de sus bienes sin el debido proceso legal”.

En Brasil, el Tribunal Administrativo Fiscal de Brasil (CARF), órgano integrante de la estructura del proceso administrativo fiscal brasileño, es responsable por el juzgamiento en segunda y última instancia en la esfera del proceso administrativo. Así, la posibilidad de recurrir una decisión del Ministerio de Hacienda ante el CARF, proporciona al contribuyente la oportunidad de someter su pretensión fiscal a un doble grado de jurisdicción dentro de la esfera administrativa.

TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS ESPECIALIZADOS EN MATERIA ADUANERA Y TRIBUTARIA EN ARGENTINA Y EN BRASIL: TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN ARGENTINA (TFN) Y CONSEJO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCALES DE BRASIL (CARF)

Además, ha de reconocerse que la Constitución brasilera otorga al Tribunal Administrativo Fiscal de Brasil la más amplia constitucionalidad, garantizando a cualquier contribuyente el derecho de ser oído, el derecho de manifestarse e impugnar, así como también el derecho de presentar ampliamente su defensa, conforme lo exige el debido proceso legal (*due process of law*).

Competencia

Conforme lo expuesto en el punto anterior, en Brasil el Consejo Administrativo de Recurso Fiscales es el responsable, en la esfera federal, por el juzgamiento en segunda y última instancia de recursos interpuesto contra las sentencias dictadas en primera instancia, así como los recursos de naturaleza especial, que versen sobre tributos administrados por la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil.

Siguiendo la estructura de composición del CARF, primeramente con relación a las Secciones de Juzgamiento, estas se especializan por materia, siendo su competencia distribuida conforme se presenta a continuación.

A la Primera Sección le corresponde la tramitación y juzgamiento de recursos interpuesto contra sentencias de primera instancia que versaren sobre la aplicación de la legislación correspondiente a:

- Impuesto sobre la Renta de las personas Jurídicas (IRPJ);
- Contribución Social sobre Ganancias Netas (CSLL);
- Exclusión, inclusión y exigencia de tributos derivados de la aplicación de la legislación referente al Sistema Integrado de Pago de Impuesto y Contribuciones de las Microempresas y de las

Empresas de Pequeño Porte (SIMPLES) y al tratamiento diferenciado y más favorable dispensado a las microempresas y empresas de pequeño porte en el ámbito de los poderes de la Unión, de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios, el cálculo y el reconocimiento de los impuestos y contribuciones de la Unión, de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios, mediante el régimen único de recaudación (SIMPLES-Nacional);

- Penalidades por el incumplimiento de las obligaciones accesorias para las personas jurídicas, relativas a los tributos de que trata este artículo; y
- Tributos, préstamos obligatorios y cuestiones relacionadas no incluidas en la competencia de las demás Secciones.

A la Segunda Sección le corresponde el trámite y juzgamiento de las decisiones de primera instancia que versen sobre la aplicación de la legislación de:

- Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF);
- Impuesto sobre la Renta retenido en la Fuente (IRRF);
- Impuesto al Territorio Rural (ITR);
- Contribuciones de la seguridad social;
- Penalidades por el incumplimiento de las obligaciones accesorias por las personas físicas y jurídicas, relativa a los tributos que son de competencia de la Segunda Sección.

TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS ESPECIALIZADOS EN MATERIA ADUANERA Y TRIBUTARIA EN ARGENTINA Y EN BRASIL: TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN ARGENTINA (TFN) Y CONSEJO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCALES DE BRASIL (CARF)

A la Tercera Sección cabe el trámite y juzgamiento de los recursos contra sentencias de primera instancia que versen sobre la aplicación de la legislación de:

- Contribución para el Programa de Integración Social y Contribución para el Programa de Formación del Patrimonio del Servidor Público (PIS/PASEP) y la Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social (CONFINS), inclusive los que inciden en la importación de bienes y servicios;
- Contribución para el Fondo de Inversión Social (FINSOCIAL);
- Impuesto sobre Productos Industrializados (IPI);
- Crédito presunto de IPI para resarcimiento de la Contribución para el PIS/PASEP y de la CONFINS;
- Contribución Provisoria sobre Movimientos Financieros (CPMF);
- Impuesto provisorio sobre a Movimientos Financieros (IPMF);
- Impuesto sobre Operaciones de Crédito, Cambio y Seguro y sobre Operaciones relativas a Títulos y Valores Inmobiliarios (IOF);
- Contribuciones de Intervención no Domínio Econômico (CIDE);
- Impuesto sobre la Importación (II);
- Impuesto sobre la Exportación (IE);
- Contribuciones, tasas e infracciones cambiarias y administrativas relacionadas con la importación y la exportación;
- Clasificación arancelaria de mercaderías

- Exención, reducción y suspensión de tributos que inciden en la importación y en la exportación.
- Inspección aduanera, daño o avería, falta o extravío de mercadería;
- Omisión, inexactitud, falta de manifiesto o documento equivalente, así como la falta en el volumen manifestado;
- Infracción relativa a la factura comercial y a otros documentos exigidos en la importación y la exportación;
- Tránsito aduanero y demás regímenes aduaneros especiales, y de los regímenes aplicados en áreas especiales²³;
- Envío postal internacional²⁴;
- Valoración aduanera;
- Equipaje; y
- Penalidades por el incumplimiento de las obligaciones accesorias para las personas físicas y jurídicas, relativa a los tributos de que trata esta Sección;
- Procesar y juzgar en recursos de oficio y voluntarios contra decisiones de primera instancia derivadas del incumplimiento de normas antidumping o de medidas compensatorias.

Vale recordar que se encuentran incluidos dentro de la competencia de las Secciones, los recursos de compensación, resarcimiento, restitución y repetición, así como de reconocimiento de exención o de inmunidad tributaria. La competencia para el juzgamiento de recurso en proceso administrativo de compensación será definida conforme el crédito alegado.

²³ Con excepción de la hipótesis prevista en el Decreto-Ley n° 37/1966, art. 105, inciso XVII.

²⁴ Con excepción de la hipótesis prevista en el Decreto-Ley n° 37/1966, art. 105, incisos XV y XVI.

TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS ESPECIALIZADOS EN MATERIA ADUANERA Y TRIBUTARIA EN ARGENTINA Y EN BRASIL: TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN ARGENTINA (TFN) Y CONSEJO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCALES DE BRASIL (CARF)

Con relación a la Cámara Superior de Recursos Fiscales (CSRF), ésta es competente para juzgar el recurso especial interpuesto contra las decisiones de Cámara, de Sala ordinaria o de Sala especial, observando la siguiente especialización:

- A la Primera Sala, los recursos referentes a las materias de competencia de la Primera Sección, prevista en el art. 2º;
- A la Segunda Sala, los recursos referentes a las materias de competencia de la Segunda Sección;
- A la Tercera Sala, los recursos referentes a las materias de competencia de la Tercera Sección.

Asimismo, al Pleno de la CSRF compete: uniformizar decisiones divergentes de las Salas de la CSRF, por medio de resolución que vinculará las Salas juzgadoras del CARF; y dirimir las controversias sobre interpretación y alcance de las normas procesales aplicables en el ámbito del CARF.

Por lo tanto, podemos afirmar, en líneas generales, que la competencia del CARF es juzgar recursos que involucren cuestiones sobre la aplicación de la legislación referente a impuestos de competencia de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil.

Ventajas

Tribunal especializado

El Tribunal Administrativo Fiscal fue creado con el objetivo principal de ejercer control sobre sus propios agentes. Por eso, el CARF está también compuesto por representantes de los contribuyentes. El contribuyente, en el caso de error o arbitrariedad por parte de un agente fiscal, puede recurrir al CARF. Éste puede decidir por mantener o alterar la decisión de primera instancia. Actualmente es tenido en cuenta como un Tribunal Administrativo especializado muy respetado por los profesionales del área tributaria y aduanera.

Posibilidad de doble jurisdicción (administrativa y judicial).

El principio de doble jurisdicción garantiza que agotada la vía administrativa, existe la posibilidad de recurrir al poder judicial para que se pronuncie sobre la materia. Así, siendo el contribuyente parte perdedora en la defensa ante el CARF, aún existe la posibilidad de llevar nuevamente la materia a su tratamiento en el Poder Judicial.

Suspensión de la exigibilidad del crédito tributario

En la esfera administrativa, cuando existe una impugnación por parte del contribuyente, la liquidación del impuesto puede ser alterado por la propia administración pública. Por este motivo, en cuanto dure el proceso administrativo fiscal, la exigibilidad del crédito tributario se suspende en los términos del artículo 151, III de la Ley 5.172/1966 (Código Tributario Nacional). Sólo después de la sentencia definitiva emitida por el CARF el crédito se tornará indiscutible en la esfera administrativa y consecuentemente exigible al contribuyente.

TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS ESPECIALIZADOS EN MATERIA ADUANERA Y TRIBUTARIA EN ARGENTINA Y EN BRASIL: TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN ARGENTINA (TFN) Y CONSEJO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCALES DE BRASIL (CARF)

Desventajas

Imposibilidad de declarar la inconstitucionalidad de las leyes.

Conforme lo dispuesto expresamente en el artículo 26-A de la Ley 70.235/1972: “en el ámbito del proceso administrativo fiscal, queda vedado a los órganos de juzgamiento suprimir la aplicación o dejar de observar tratado, acuerdo internacional, ley o decreto, bajo fundamento de inconstitucionalidad”.

De este modo, el CARF jamás podrá reconocer la inconstitucionalidad de una ley. El Tribunal Administrativo Fiscal tiene prohibido juzgar sobre inconstitucionalidad. Su función siempre será de aplicar las leyes. Sólo el Poder Judicial tiene esa competencia, pudiendo inclusive anular las decisiones del CARF en el caso que entendiera que determinada decisión está en desacuerdo con la ley.

Posición pasiva del contribuyente

El Tribunal Administrativo Fiscal (CARF) solamente juzga en casos en que el contribuyente ya fue multado por la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil. Por lo tanto, en la esfera administrativa el contribuyente siempre estará en una posición pasiva. En el caso que el contribuyente desee evitar una actuación fiscal por parte de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil, adoptando una posición activa deberá acceder al Poder Judicial para conseguir una medida que impida la actuación fiscal por parte de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil mientras se discute la materia en el proceso judicial.

CONSIDERACIÓN FINAL

Teniendo en cuenta lo expuesto, podemos concluir que, a pesar de las diferencias que presentan ambos sistemas, en general, los contribuyentes prefieren la intervención de dichos tribunales, siendo su especificidad técnica el principal motivo que los lleva a solicitar su intervención. Esta precisión técnica se encuentra garantizada en ambos sistemas a través de la exigencia de conocimientos específicos por parte de las personas que los componen. La circunstancia de haberse creado en la órbita de la administración, no contradice, tal como ha quedado en evidencia, los sistemas constitucionales respectivos y en ambos se asegura, salvando las diferencias, la posibilidad posterior de recurrir al órgano judicial para su revisión.