



## **DESAFÍOS PARA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA CREATIVA Y DE COLABORACIÓN EN BRASIL**

### ***CHALLENGES FOR THE TAXATION OF THE CREATIVE ECONOMY AND COLLABORATION IN BRAZIL***

*JOSÉ FRANCISCO SIQUEIRA NETO<sup>1</sup>*

*DANIEL FRANCISCO NAGAO MENEZES<sup>2</sup>*

#### **RESUMEN**

El propósito del trabajo es analizar la tributación de la economía social en Brasil, con especial énfasis en la economía creativa y la economía de colaboración, que recientemente están a un ritmo acelerado de crecimiento y carecen de tratamiento legal adecuado. En Brasil y en otros países no existe una definición teórica clara de lo que es creativo y Economía de Colaboración que dificulta adecuado gestión de los instrumentos legales, especialmente las relacionadas con los impuestos. El artículo se abordará el sistema tributario brasileño complejo y cómo puede ser aplicado en la economía creativa. La metodología será la literatura y revisión legislativa.

---

<sup>1</sup>Abogado, Master (PUC-SP) y Doctor (USP) en Derecho, Profesor del Programa de Postgrado en Derecho Política y Económica en la Facultad de Derecho de la Universidad Presbiteriana Mackenzie.

<sup>2</sup> Licenciado en Derecho por la Universidad Católica de Campinas, la especialización en Derecho Constitucional y Derecho Procesal Civil, tanto de la PUC-Campinas, Especialización en Didáctica y Práctica Docente en Educación Superior del Centro de la Universidad de Padre Anchieta, Maestro y Doctor de la Universidad de Política y Derecho Económico Mackenzie. Profesor de la Universidad de la Escuela de Derecho de la Universidad Presbiteriana Mackenzie, campus de Campinas.

**PALABRAS CLAVE:** Economía Creativa; Impuestos; Economía social; Derecho tributario; desarrollo económico

**ABSTRACT**

The purpose of the paper is to analyze the taxation of the social economy in Brazil, with special emphasis on the creative economy and the collaborative economy, which are recently at an accelerated pace of growth and lack adequate legal treatment. In Brazil and in other countries there is no clear theoretical definition of what is creative and Economics of Collaboration that makes it difficult to manage the legal instruments, especially those related to taxes. The article will address the complex Brazilian tax system and how it can be applied in the creative economy. The methodology will be literature and legislative revision.

**KEY WORDS:** Creative economy; social economy; Taxes; Social economy; Tax law; economic development

*SUMARIO*

1. *Introducción.*
2. *Estructura tributaria brasilenã.*
3. *La ilusión de lo pacto federativo.*
4. *Impuestos de las atividades.*
5. *Consideraciones Finales – el complejo de impuestos de economía creativa.*

## 1. INTRODUCCIÓN

Imposición desde los tiempos bíblicos siempre genera debate intensión de sus límites y formas de financiación de las actividades colectivas. Con la constitucionalización del movimiento en el siglo XVIII las cuestiones fiscales son ahora tratados como cuestiones legales y, con el paso del tiempo están creando sofisticadas relaciones tributarias legales se extienden todos los derechos económicos y sociales, actividades de hoy.

El movimiento de expansión de las relaciones fiscales en la primera mitad del siglo XX, afecta a las relaciones económicas de la economía social, especialmente la

tributación de las sociedades cooperativas, lo que lleva a la creación de la ley de cooperativas como una forma de limitar y proteger el impuesto en este tipo de proyecto.

A partir de entonces, dentro de la ley de impuestos, se crea toda una exención del subsistema y la recaudación de impuestos de las entidades que conforman la economía social y solidaria, este subsistema, en algunos casos, eximir del pago de impuestos, en otros, ofrece tarifas privilegiadas y otros casos llevan a cabo el mismo trato a las empresas comerciales ordinarias.

En Brasil no hay diferencia de lo que se ha indicado anteriormente. Inicialmente no es la creación en los años 30 del siglo pasado un régimen fiscal especial para las cooperativas y otro sistema de exenciones para obras de caridad. Esto evoluciona para la construcción de un concepto de la ley de cooperativas en las que no liquidación del impuesto. También está el desarrollo de un gran sistema de exenciones para obras de caridad, que, en el ejercicio de las actividades propias de estado obtiene inmunidades fiscales.

Este sistema sólo va a cambiar en la segunda mitad de los años 90 del siglo pasado, en el que aprobó en Brasil un nuevo modelo de gestión del estado acercándose funciones públicas de la lógica del mercado, similar a lo que ocurrió en Inglaterra y Francia a finales del 80. Esta reforma se llevó a cabo en Brasil crea nuevas figuras de contratación pública, modificación del sistema fiscal de la economía social y solidaria.

Sin embargo, las nuevas formas de economía social en Brasil que surgieron después de la década de 2000, cuando la economía colaborativa y la economía creativa, todavía no tienen normas que regulan. De ello se desprende que no existen normas claras sobre la imposición de estos sectores de la economía, de manera que la inseguridad jurídica que dificulta su desarrollo.

## **2. ESTRUCTURA TRIBUTARIA BRASILEÑA.**

Brasil es un país que posee su sistema fiscal previsto en su Constitución. En ella está la garantía de federalismo fiscal, que proporciona autonomía política y financiera<sup>3</sup> de todas las entidades federales: Unión, los estados y municipios<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> Brasil es una federación - con uno de los más altos grados de autonomía fiscal de los gobiernos subnacionales (municipios la mayoría de los estados) - que también promueve un proceso de revisión de la forma de la acción del Estado en un marco que combina enormes necesidades sociales con una situación fiscal débil.

<sup>4</sup> El hecho de que la inserción del Sistema Tributario en la Constitución es objeto de controversia. A pesar de que puede ser visto como algo positivo, para proporcionar seguridad a los ciudadanos, se puede interpretar como negativos por la dificultad de cambio o reestructuración cuando sea necesario, lo que representa sólo a través de enmiendas constitucionales. Este hecho nos lleva a pensar que el sistema fiscal es más una cuestión política que una cuestión puramente técnica.

El Sistema Brasileño de impuestos se basa en tres pilares: el desglose de los ingresos - que asegura la autonomía financiera de las entidades federales; El reparto de ingresos - con porcentajes preestablecidos de una entidad a otra, y; las transferencias constitucionales - llevaron a cabo a través de la creación de acciones o fondos de compensación. Las dos últimas columnas son maneras de beneficiarse estados y municipios atenuantes la alta concentración de los ingresos procedentes de la Unión.

El instrumento destacado de la política tributaria es el impuesto, una forma de ingresos derivada. Se estipula en el Código Fiscal de la Nación que en su artículo 3 define como "cualquier beneficio pecuniario en efectivo" Descripción del tributo como género, podemos ir sacando tres de sus especies: impuestos, tasas y contribuciones. Impuestos son impuestas por la ley y sin medidas compensatorias para el estado. Honorarios sólo pueden ser cobrados por el estado cuando hay un servicio de cambio de la población o de una actividad de supervisión como el ejercicio del poder de policía. contribuciones de mejoras siempre tienen un presupuesto fijo y también están pendientes obligatoriamente por el Estado.

En la actualidad, la Unión dispondrá de competencia para introducir y gravamen, por ley, siete impuestos, sin embargo, que cubre eficazmente sólo seis. el impuesto sobre la renta se pagan; impuestos sobre el comercio exterior; impuesto al consumo; crédito fiscal y las operaciones de cambio, seguro e impuestos sobre la propiedad rural. El impuesto no pagado se impone grandes fortunas, que depende de la Ley Complementaria.

Ya los estados, la Constitución Federal, tienen el poder para instituir y cobrar sólo tres impuestos: un impuesto sobre la circulación de bienes y servicios, el impuesto sobre la propiedad de vehículos a motor y de impuesto de transferencia de bienes muebles e inmuebles - ya sea por donación o la causa de la muerte. En cuanto a los municipios, también ellos se ajustan a la competencia del establecimiento y la recogida de sólo tres impuestos: el impuesto a la propiedad de la tierra y el suelo urbano, el impuesto sobre los servicios - de cualquier tipo - y el impuesto sobre la transferencia de la propiedad cuando costoso.

En general, los impuestos se rigen por cuatro principios fundamentales, relacionados directamente con los principios democráticos y los derechos humanos. Sí, los derechos humanos, porque sus principios son grandes, indivisibles y universales, siendo jerárquicamente por encima incluso de la constitución de cada país, y debe guiar a todos los actos del Estado, ya sea legislativa o administrativa. Son ellos:

- IGUALDAD - (contributiva o capacidad): significa que las colecciones de impuestos deben respetar la igualdad de los ciudadanos, el análisis de sus diferencias sociales y económicas;

- Legalidad - (o respetar el estado de derecho): significa que no se le permite recaudar impuestos (su incidencia hipótesis, hecho imponible y la tasa) y establecerse de previsión (inmunidades y exenciones) y castigos (por falta de pago y / o la evasión de impuestos), con ninguna disposición legal (Constitución, leyes, decretos, etc.);
- LIBERTAD - (prohibición de la confiscación): Está prohibido estado restringiendo la libertad y garantías fundamentales fu (la libre empresa, la propiedad, derecho de ir y venir, entre otros) por la recolección irrazonable y desproporcionada (es decir exageradas) impuestos;
- precedencia - Junto con el principio de legalidad, impide que el Estado la introducción de una recaudación de impuestos sin respetar un plazo para el inicio de su mandato con el fin de sorprender a los ciudadanos.

Género es decir, los impuestos se subdividen en especies, y su colección está vinculada a un destino específico, o para una actividad administrativa vinculada como dice el concepto de tributo, de la siguiente manera:

- IMPUESTOS - Financiación general de las actividades del Estado;
  - Cargos - Consideración de los servicios públicos específicos y divisibles para cada contribuyente (reales o potenciales) y / o que se deriven del poder de policía;
  - Aportaciones - fondos específicos para financiar específica de política pública y determinada (Mejora, Social, Seguridad Social, Intervención de Dominio Económico).
- Además, para comprender mejor los objetivos de este análisis, podemos dividir los impuestos como la categoría económica en la que caen - los llamados generadores de impuestos hecho. Son ellas:
- INGRESOS - eso es todo lo que reciba para la ejecución de la obra;
  - PATRIMONIO - propiedad de los bienes (muebles e inmuebles);
  - ACTIVIDAD ECONÓMICA - la circulación de la riqueza.

El Sistema Tributario Nacional, tal como existe en la actualidad, se ha creado intentando armonizar las relaciones de la sociedad con el fin de cumplir con sus principios fundamentales, sino también con el fin de cumplir con el pacto federal bajo el que vivimos. Sin embargo, por desgracia, todo el marco de las normas fiscales existentes está lejos de ser adecuada a los principios para el que fueron creados. Y traje o dichos principios es revisar que está detrás de la reforma fiscal, un tema que nuestros representantes durante décadas evitar efusión enfrentan.

Las discusiones sobre el sistema de impuestos de Brasil y la necesidad de su reformulación ya forma parte, desde hace algún tiempo, la agenda de las discusiones de la sociedad brasileña. Desde principios de los años 90 formado por un gran número de propuestas de reforma tributaria, tanto por iniciativa del Congreso Nacional y los organismos profesionales como, el propio gobierno federal, al no haber sido implementado debido a las numerosas y divergentes problemas y preocupaciones que rodean la materia.

El hecho es que los cambios en el ámbito internacional, con una creciente apertura de nuestra economía, han estado imponiendo nuevos retos de armonización fiscal. Además, la estabilización y el crecimiento económico del Plan Real presentó un aumento significativo en los ingresos, lo que da lugar a menudo críticas por parte de aquellos que se consideran excesivo nivel de nuestra carga tributaria. De hecho, desde 1994 los ingresos fiscales de Brasil se encuentra en el nivel del 30% del PIB.

A pesar de algunas caídas y los niveles que persistieron durante mucho tiempo, la carga tributaria muestra una clara tendencia al alza en los últimos 50 años. El crecimiento es generalmente lento, pero en dos ocasiones - en períodos de tres años 1967/69 y 1994/96 - se han producido cambios rápidos en los niveles más altos. En el primer caso, el resultado es el fruto de una reforma fiscal profunda llevado a cabo y en el segundo, la estabilización de la economía impulsada por el Plan Real.

La reforma de los años 60 creó un sistema fiscal que, a pesar del pecado como la equidad y la centralización del poder sostenido de los ingresos y los impuestos, era técnicamente muy avanzado para la época. los impuestos se adoptó sobre el valor añadido tanto para el impuesto estatal principal como para el impuesto federal sobre productos industrializados, se redujo drásticamente los impuestos acumulativos y reformulada impuesto sobre la renta.

Al mismo tiempo, promovió una mejora sustancial en la calidad de la administración financiera. Terminado el período de transición, la presión fiscal ha alcanzado una meseta en torno al 25% del PIB, estabilizándose en este nivel a finales de los años 60 ya lo largo de los años 70 en los años 80, a pesar del estancamiento la carga se mantuvo en torno al 25% del PIB. Sin embargo, este movimiento se llevó a cabo en gran parte debido a la ampliación de sobre una base acumulativa. Con la estabilización de la economía como resultado del Plan Real, la presión fiscal vuelve a crecer, manteniéndose en un nivel de alrededor del 30% del PIB.

Teniendo en cuenta los impuestos clasificadas en directas e indirectas, parece que hay un claro predominio de la misma durante la década de los 80. Ya en los 90 impuestos indirectos son claramente la agrupación dominante. La distribución de la carga fiscal parece ser desequilibrada cuando los impuestos se agrupan por las principales bases impositivas, y exageraron la participación de los impuestos sobre bienes y servicios en los ingresos totales, que actualmente representan casi la mitad de los ingresos totales. El peso de este grupo fiscal se elevó en los siete primeros años de la década del 90, el crecimiento se explica principalmente por el incremento en los ingresos de los impuestos acumulativos, es decir, deterioro de la calidad de los impuestos.

### **3. LA ILUSIÓN DE LO PACTO FEDERATIVO**

Desde la proclamación de la República (con excepción de la Era Vargas entre 1937 y 1946) importante tener en cuenta que el Brasil, en teoría, se encuentra en una Federación. Federación, por definición, significa la unión de estados que delegan su soberanía al estado federal. Es decir, es como si cada estado sea independiente de los otros en su formación y, en algún momento de la historia, decidieron unirse en torno a un poder central.

Bueno, ya que el Código Fiscal de la Nación fue sancionada en 1966, se estimó un sistema de concordancia de las facultades tributarias, que se proponía asignar a cada Ente Federativo, el poder de legislar y administrar los impuestos en todas las categorías económicas de impuestos.

Así es que, históricamente, la división de varias especies fiscales (especie y categoría) por las entidades federativas (Unión, estados y municipios) prácticamente sin cambios.

Hay dos excepciones a esta regla deben ser resaltados, los cuales demuestran el proceso de concentración de la potencia fiscal de la Unión Federal adelante a otras entidades federales que veremos más adelante. El primero está compuesto como a los impuestos sobre la renta, donde a partir de 1993 a la jurisdicción exclusiva sobre el poder de legislar sobre el mismo queda por el Gobierno Federal. Esto fue a través de la Enmienda Constitucional 03, que modificó el artículo 155 de la Constitución, con exclusión de la responsabilidad de los Estados para legislar y cargar el impuesto estatal complementaria. La segunda excepción se refiere a las contribuciones en general, a excepción de mejora. Hasta 1977 hubo un gran debate jurídico como la naturaleza jurídica de las contribuciones - la seguridad social, social, sindical - y tal discusión se resolvió con la promulgación del Acto Institucional N° 08/77, que se consolida con la Constitución Federal de 1988. En este sentido, se reservó el exclusividad del Gobierno Federal, para establecer las contribuciones distintas de mejora.

Tabla 01 - Especies fiscales por categoría económica jurisdicción fiscal de X federativa

Entes Federativos / Fatos Geradores	União (artigos 153 e 154 CF)	Estados (art. 155 CF)	Municípios (art. 156)
Renda	- Renda (IR) - Contr. Previdenciária - Contr. ao Seguro de Acidente do Trabalho - Contr. ao Salário Educação - Contr. ao Sistema S		

Patrimônio	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Imposto Propriedade territorial Rural (ITR)</li> <li>- Grandes Fortunas</li> <li>- Contribuição de Melhoria</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Imposto Transmissão Causa Mortis e Doações de Quaisquer Natureza (ITCMD)</li> <li>- Imposto Propriedade Veículos Automotores (IPVA)</li> <li>- Contribuição de Melhoria</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Imposto de Propriedade predial e territorial Urbano (IPTU)</li> <li>- Imposto de Transmissão de bens Imóveis (ITBI)</li> <li>- Contribuição de Melhoria</li> </ul>
Atividade Econômica	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Imposto Produtos Industrializados (IPI) *</li> <li>- Imposto de Operações Financeiras (IOF) *</li> <li>- Imposto de Importação (II) *</li> <li>- Imposto Exportação (IE) *</li> <li>- Contr. Social da Seguridade Social (COFINS)</li> <li>- Programa de Integração Social (PIS)</li> <li>- Contr. Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)</li> <li>- Contr. de Intervenção do Domínio Econômico (CIDE)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Imposto Circulação Mercadorias e Serviços (ICMS)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Imposto de Serviços de Quaisquer Natureza (ISS)</li> </ul>

Lo que se puede observar en la tabla anterior es una verdadera concentración de la política fiscal en la jurisdicción de la Unión Federal, en detrimento de los estados y municipios para que, desde la perspectiva de poder soberano, fácil llegar a la conclusión de que el pacto federativo brasileño es una falacia, porque el poder político para legislar en materia de impuestos, los recursos financieros necesarios para sufragar los gastos de la política desarrolladas bajo el pacto de la Constitución, es bajo el dosel del gobierno federal.

Tal escenario se refleja también cuando se analiza el pacto nacional en virtud de otros puntos de vista, especialmente las facultades legislativas (véanse los artículos 21-34 de la Constitución de 1988) y las facultades del Poder Ejecutivo reenviar la

Administración Pública. No quiero detenerme demasiado en estas otras cosas, porque no ligada al tema de este artículo.

Lo que importa para el presente análisis es el hecho de que hay una verdadera concentración del poder político y económico de las otras entidades federales a plazo de la Unión Federal, de que no obstaculicen la independencia de la autodeterminación soberana y, en consecuencia, una mejor utilización de los recursos públicos y la ejecución la cara pública de la región necesita políticas.

Tabla 02: recaudación de impuestos por el Ente Federativo (2009)

Ente Federativo	Orçamento Fiscal	%
União	737,004.43	69.83%
Estados	270,046.37	25.59%
Municípios	48,356.17	4.58%
Total	1,055,406.97	100.00%

Más de 2/3 de toda la recaudación de impuestos de Brasil se concentra en el Gobierno Federal, mientras que los Estados se encargan unos ingresos de 25,59% y los municipios mero 4,58% del total.

La política pública impuesto así centralizada en el gobierno federal - es a la luz de la facultad de legislar, ya sea en la recaudación efectiva - es una afrenta a los derechos humanos, observado en conjunto, ya que no puede hacer frente a las disparidades regionales a fin de reducirlos Extinción ellos. En otras palabras, el sistema de impuestos, mientras que visto como una aplicación de las políticas públicas de justicia (de la política perspectiva) e ingresos (desde el punto de vista económico), si se maneja centralmente, como en la historia de Brasil, tiene por objeto impedir la adopción de políticas públicas<sup>5</sup>, no sólo de impuestos, adaptable a las realidades de los estados y municipios, con el fin de buscar un equilibrio de la sociedad brasileña.

#### **4. IMPUESTOS DE LAS ENTIDADES DEL TERCER SECTOR EN LA CONSTITUCIÓN FEDERAL**

<sup>5</sup> No quiere decir que la asignación de los ingresos de la Unión a los estados y municipios y los Estados con los municipios - el llamado desglose de los fondos de ingresos fiscales (véanse los artículos 157-161 de la Constitución) - se prestan a garantizar dicha independencia. Esto se debe, por una parte, dichos fondos crean verdadera burocracia entre las entidades federales, la desconfianza y generar discusiones legales sin fin sobre su exactitud. Por otra parte, de conformidad con los artículos 157-161 de la Constitución, la asignación de los ingresos fiscales es recibido por la colección del gobierno federal con los impuestos, excluyendo el ingreso de las contribuciones en general. Es decir, la distribución de los ingresos fiscales - o más bien los impuestos federales - con otras entidades federales es en realidad caricia el concepto de regionalización y la soberanía de los estados de todo el gobierno federal.

#### 4.1 Inmunidad tributaria

La Constitución Federal, para determinar la jurisdicción fiscal de la Unión, Estados, Distrito Federal y los municipios, da a cada una de estas entidades la tarea de cálculo de los impuestos, lo que se debe exigir a la ocurrencia de ciertas situaciones y en la cara de cierta personas.

Mientras tanto, no se puede decir que todas las personas y / o situaciones están sujetas a impuestos, ya que son las que la Constitución Federal optó por no gravar con la carga tributaria. En otras palabras, el legislador constitucional cubierto para servicios determinados, personas, situaciones y mercancías al amparo de la inmunidad, lo que les deja fuera del alcance de la potestad tributaria.

Se dice, por lo tanto, que los que están constitucionalmente impedido de ser gravados reciben la calidad de "inmunes" a la incidencia del impuesto, debido a cierta característica o función que tiene. Aliomar Whaler (2006, p.114), cuando se trata de la inmunidad tributaria, conceptualizado como: "*vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (subjetivas) ou certos bens (objetivas) e, às vezes, uns e outras. Imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam*".

Se puede decir, por tanto, que se beneficia de la inmunidad<sup>6</sup> subjetivo la persona jurídica en sí, ya que es ella la que goza de este beneficio, siendo ejemplos de la Unión, los estados, el Distrito Federal y los municipios. De manera diferente ocurre con la inmunidad objetivo, que cae sobre los servicios prestados o bienes o situaciones.

Sin embargo, la exención de impuestos no puede ser confundida con otras instituciones tales como la exención, no incidencia y la tasa cero, lo que, como ella, también son capaces de excepcionar la regla, que son los impuestos. Por lo tanto, a diferencia de que en la inmunidad, exención nace la obligación tributaria, pero no nazca el crédito fiscal. Esto, de acuerdo con el art. CTN 175, es la excepción legal del pago de tributo, es decir, aunque algunos prefieren argumentar que no es la aparición del crédito fiscal, este logo se cancela en su totalidad o en parte por la determinación legislativa posterior. Por otra parte, a diferencia de la inmunidad, que tiene como fuente la Constitución, la exención tiene que suministrar el derecho común y puede ser revocado

---

<sup>6</sup> En este sentido, se afirma en términos generales, que la exención de impuestos es la prohibición absoluta que establece la Constitución, la incidencia de la legislación fiscal. El concepto de Hugo de Brito Machado (2008, p. 282): "*imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação de competência*". En la misma línea, Ives Gandra da Silva Martins (2001, p. 32) Dice que está en la inmunidad "*interesse nacional superior a retirar do campo da tributação, pessoas, situações, fatos considerados de relevo*", y explica que es la única manera desonerativa una imposición que no se logra por el poder impositivo, y no consigo el nacimiento de la obligación o el crédito fiscal, dada disposición constitucional.

o modificado por la ley en cualquier momento, como aduce el arte. 178 de la CTN. Bajo el aspecto jurídico, el fenómeno de la incidencia está relacionada con la hipótesis de manera abstracta en virtud de la ley de una situación de hecho, necesaria y suficiente para dar lugar a responsabilidad tributaria. Por lo tanto, el impacto no se refiere a situaciones en las que un hecho que no se alcanza por un régimen de tributación. A su vez, en el caso de una tasa cero, la entidad de impuestos tiene el poder de crear el tributo - tanto que lo hace - y se produce el hecho imponible, pero la "responsabilidad fiscal" derivarse de los mismos por el bien de cálculo, es cero.

#### 4.2 La inmunidad fiscal de las instituciones miembros del Tercer Sector.

La Constitución Federal, en el artículo 150, inciso VI, establece los supuestos en los que está prohibido federales, estatales, del Distrito Federal y los Municipios, la imposición de impuestos, en el presente caso, los impuestos.

Es en esta pista, el legislador constitucional promovido una especie de incentivo para que los terceros componentes entidades del sector, ya que impidió la recaudación de impuestos sobre ellos, siempre que los requisitos establecidos por la ley se reunieron. Tiene, por tanto, el artículo 150, fracción VI, "c", la Constitución brasileña:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Se observa, por tanto, que la Constitución prohíbe los impuestos se pagan a las instituciones educativas y los servicios sociales, sin ánimo de lucro, que representan el tercer sector en dicho dispositivo. Dependiendo mostrado, las instituciones educativas que se refiere el artículo sub examinan son los que se dedican no sólo a la educación formal y científica, sino también el individuo cultural, moral y personal, ayudar al Estado en la consecución de este deber social.

Tengan cuidado de que el hecho de que estas entidades cobran derechos de matrícula de sus estudiantes no se retirará el derecho a la inmunidad conferida por la

Constitución, si el producto de dicha recogida se destina a compensar a los empleados y profesores, o incluso invertir en su mejora como será mejor discute a continuación.

Art. 150, IV, "c", confiere inmunidad tributaria también a las instituciones de asistencia social carentes de intención lucrativa, que se consideran a ser aquellos que no apoyan la actividad del Estado en el ámbito de los derechos sociales producidos por el ordenamiento jurídico brasileño.

En los jardines, se debe aclarar que la inmunidad tributaria en otro lugar estas entidades refleja un estímulo económico para el tercer sector. Esto se debe a que, según lo informado, este sector representa un tipo de alternativa encontrada por el estado para apoyar y llevar a cabo actividades relacionadas con el ámbito social, el cual, con la política de la mínima intervención del estado, con el tiempo el suministro e incluso la sustitución - en la práctica - su asistencia debe . En otras palabras, este beneficio fiscal es un verdadero incentivo fiscal, siempre con el fin de impulsar el desarrollo y el crecimiento del tercer sector en el país. Dada la importancia económica, social y política es, el estado busca, a través de incentivos para la inversión privada en el sector social, la promoción de iniciativas de la sociedad destinadas a eliminar o reducir su déficit de atención en materia de salud, educación, etc.

Inmunidad preparado en el punto VI del artículo 150 es amplia y, para lograr el propósito de la conservación, la protección y el estímulo, constituyente de motivación, dado que el propósito de las instituciones beneficiarias también constan de tareas, intereses y obligaciones del Estado, debe cubrir todos los impuestos que, si se imputa a las entidades inmunes, sus efectos económicos, la equidad defalcariam, disminuyen la eficacia de los servicios o la plena aplicación de los ingresos a los objetivos específicos de dichas entidades, presumiblemente, desinteresados, por su propia naturaleza.

La Constitución, en su artículo. 197, § 7, confiere inmunidad a las organizaciones benéficas en relación con el pago de las contribuciones de seguridad social a los fondos de la seguridad social, pero vamos a ver: *“São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”*.

Mientras tanto, la mejor doctrina y la jurisprudencia reconocen que, a pesar de incluir la expresión "libre" en el dispositivo de transcripción retro, es en realidad la inmunidad tributaria, según lo establecido por la Lex Legum como una limitación de la potestad tributaria y derecho fundamental, dejando imposible para cualquier modificación o revocación. Como se explica en la sección anterior, sólo los casos de inmunidades se enumeran en la Constitución, que constituye el derecho común de la fuente de las excepciones.

4.3 restricciones constitucionales de inmunidad: § 4, el artículo 150 de la CF/88.

La inmunidad tributaria es verdadera excepción en la legislación tributaria brasileña, dado que la regla predominante es el pago del impuesto. Debe ser disciplinado y se interpreta de una manera clara los límites legales estrictas, no proporcionar un beneficio para aquellos que no lo tienen, sólo para encontrar las lagunas de abogados para elevarlo.

Así, se establecen en el § 4 del artículo 150 de la Constitución restricciones sobre la inmunidad del impuesto incluido en los puntos "b" y "c" como una manera de evitar interpretaciones avultosas y extensa sobre los beneficios fiscales, pero vamos a ver: *“as vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”*.

La inmunidad conferida por la Constitución se limita a la propiedad, los ingresos y los servicios de las organizaciones educativas y de bienestar social, que debe ser también relacionado con los objetivos principales de la misma. Por lo tanto, los activos de la entidad, que no sufren la incidencia de los impuestos deben ser dirigidas a los fines de la institución.

Por otro lado, el ingreso debe ser entendida como la recepción de capital, lo que se puede hacer a través de donaciones y, como resultado de la realización de cualquier actividad. Sin importar el origen o la naturaleza de los ingresos - desde lícita - para ganar la inmunidad. Lo que debe tenerse en cuenta, por lo que los ingresos de las entidades de salud y educativas es inmune a la tributación, es la asignación de la misma, que debe estar siempre en beneficio de la entidad y de acuerdo con su ámbito central. Los servicios, por su parte, pueden entenderse como una actividad realizada por la entidad o de sus miembros, como el comercio o la fabricación de objetos. En ellas también hay que recurrir a los impuestos, siempre que sean compatibles con el objetivo esencial de la institución.

Por lo tanto, el párrafo anterior citado prohíben la recogida, por ejemplo, los impuestos como el impuesto sobre la renta, el impuesto de exportación y el impuesto a la propiedad y el suelo urbano (impuesto a la propiedad), ya que estos se centran de forma natural en los ingresos, los servicios y la equidad, respectivamente .

Los miembros de las entidades del tercer sector por lo tanto una exención de impuestos, siendo libre de la recaudación de impuestos en poder del gobierno. Como organización de la asistencia sanitaria, por ejemplo, desarrollar la práctica del comercio, el mismo estará libre del pago de impuestos al Estado, teniendo en cuenta que esta actividad se desarrollará como un medio para facilitar el ejercicio de su actividad principal.

Nada impide, por tanto, que una caridad produce productos hechos a mano y de exportarlos sin estar obligados a pagar el impuesto a la exportación al gobierno por el ejercicio de esas actividades, ya que el beneficio será aplicado en la institución, con miras a su desarrollo. Del mismo modo, la propiedad perteneciente a la entidad de atención será inmune al pago de impuestos a la propiedad.

4.4 Los requisitos para el disfrute de la inmunidad: art. CTN 14 con la redacción de LC 104/2001.

La Constitución de 1988, siguiendo la línea establecida en 1967, mientras que la inmunidad que confiere tratado en el arte. 150, VI, "c" establece límites a este, condicionados al cumplimiento de los requisitos establecidos por la ley. Esto es, como se ha explicado en otro lugar, para evitar interpretaciones extensivas de las inmunidades, seguido, en sentido estricto, el objetivo perseguido por el constituyente originario, así como para garantizar la seguridad jurídica.

Por lo tanto, la ley entró para regular y disciplinar a las condiciones para la adquisición de la inmunidad es el Código Fiscal de la Nación, que establece, en el artículo 14, las principales normas que deben observarse en las instituciones que dicen ser angariadas con dicho beneficio. Veamos:

- I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Como puede verse, el artículo que prohíbe la entidad para distribuir sus beneficios o una parte de su resultado, con el fin, por lo tanto, que cualquier aumento de capital se invierte a favor de la institución. Sea consciente de que en este momento no hay ninguna prohibición de resultados de la entidad, que se permite cuando se utilizan para su propio beneficio.

Esto es debido a que cualquier entidad que desee desarrollar y, por tanto, crecer en su campo de actividad, debe tender a superar sus ingresos. Lo que no se admite es la división de sus excedentes entre los socios, directores, gerentes y cualquier otro bajo pena de caracterización de lucro. Por lo tanto, ningún beneficio de la realización de actividades de la entidad, se debe emplear en el desarrollo y mejora de su propia.

El artículo II anterior, requiere que la entidad aplique sus recursos en el país. Pero si el orden de los constituyentes que contempla la dispensa era fomentar el desarrollo de actividades relacionadas con el sector social y la educación, para mejorar el apoyo a los servicios de población, no sería razonable que angariadas entidades con el beneficio de la inmunidad tributaria emplee sus recursos en otros países. Por otra parte, este requisito no impide que remiten divisas al exterior, así como ayuda o financiación de instituciones extranjeras por entidades del sistema inmune.

El artículo III, a su vez, revela el camino encontrado por el legislador para que el Gobierno hiciera cumplir otros requisitos por parte de los beneficiarios de la inmunidad, que podía romperse fácilmente si hubo la contabilidad obligatoria de los ingresos y gastos en los libros autenticado.

## **5. CONSIDERACIONES FINALES - EL COMPLEJO DE IMPUESTOS DE ECONOMÍA CREATIVA**

Ante de la presentación del sistema tributario brasileño, podemos decir que se trata de actividades de producción, de consumo y las relaciones laborales irracionales y altamente perjudiciales. La aplicación de esta estructura de impuestos a la economía creativa se encuentran varias dificultades.

El sistema fiscal tiene dos divisiones principales, el primero de la potestad tributaria - lo que en Brasil se divide en impuestos federales, estatales y locales, con la división presentado en la Constitución Federal. La segunda división es en la incidencia del impuesto, es decir, en la producción, el consumo o el empleo.

No hay ninguna ley o documento legal para organizar la economía creativa en Brasil, por lo que no existe un tratamiento fiscal para los sectores de la economía creativa.

Por estas razones se aplican a las normas fiscales generales a las actividades y servicios de la economía creativa y colaborativa, lo que hace que su imposición irracional, demasiado alto y sin ninguna seguridad jurídica para los empresarios de la zona.

Por lo tanto, la tributación de las actividades de la economía creativa depende esencialmente de la actividad determinada y teniendo en cuenta que no existe una definición teórica clara que conforman la economía creativa, existe una gran dificultad para hablar de la creación de una norma específica del impuesto.

Si la actividad consista en la prestación de los servicios, habrá una colección de ISS (Servicio de Impuestos) de competencia de cada municipio (Brasil tiene más de

6.000 municipios). Si le sucede a producir alguna buena voluntad del ICMS (Impuesto sobre bienes y servicios) de la jurisdicción del Estado (en Brasil son 27 estados).

Además, si los hubiere obra audiovisual (obra de arte) los ingresos obtenidos por el creador de la obra sufrirá impuestos sobre los ingresos a través de impuestos sobre la renta, esta jurisdicción del gobierno federal. El mismo razonamiento se aplica a los ingresos obtenidos de la producción de software, o cualquier otro ingreso obtenido a partir de la participación de las patentes.

Además de esto, existe en Brasil un complejo sistema de inmunidades y exenciones fiscales aplicadas al tercer sector. Por lo tanto, si la entidad va a llevar a cabo alguna actividad que beneficie a la sociedad puede contar con políticas de exención de impuestos, tales como la Ley Rouanet (Ley 8.313 / 91), que permite la reducción de impuestos para las empresas que fomentan la cultura.

Por estas razones existe un marco de inseguridad jurídica en la economía creativa, no siendo cuestiones fiscales claras y delimitadas. Esto conduce a la creación de una casuística, es decir, las preguntas son todos decidirá caso por caso, por lo general en el poder judicial y no hay ninguna regla general.

Pero en gran parte de la responsabilidad recae en los agentes económicos que intervienen en la economía creativa. En nombre de la supuesta "libertad de expresión" y la rebelión, los agentes no se organizan para defender sus intereses no ser capaz de organizar sus actividades con el fin de establecer un régimen fiscal más claras, objetivas y seguras.

## **REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

BALEEIRO, Aliomar (2006). *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense.

MACHADO, Hugo de Brito (2008). *Curso de Direito Tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (2008). *Curso de Direito Tributário*. 10 ed. São Paulo: Saraiva.