TEORÍA DE LA NORMA TRIBUTARIA

PAULO DE BARROS CARVALHO

Segunda edición

EDITORIAL TEMIS
OBRAS JURÍDICAS

Ediciones Olejnik

TEORÍA DE LA NORMA TRIBUTARIA

PAULO DE BARROS CARVALHO
Profesor Emérito de la Pontificia Universidad Católica de San Pablo
(PUSC/SP) y de la Universidad de San Pablo (USP)

TEORÍA DE LA NORMA TRIBUTARIA

Segunda edición

Traducción de
Juan Carlos Panez Solórzano

Ediciones Olejnik

TEMIS

Bogotá - Colombia
2021



ANTES QUE EL LIBRO CIENTÍFICO MUERA

El libro científico es un organismo que se basa en un delicado equilibrio. Los elevados costos iniciales (las horas de trabajo que requieren el autor, los redactores, los correctores, los ilustradores) solo se recuperan si las ventas alcanzan determinado número de ejemplares.

La fotocopia, en un primer momento, reduce las ventas y por este motivo contribuye al aumento del precio. En un segundo momento, elimina de raíz la posibilidad económica de producir nuevos libros, sobre todo científicos.

De conformidad con la ley colombiana, la fotocopia de un libro (o de parte de este) protegido por derecho de autor (copyright) es ilícita. Por consiguiente, toda fotocopia que burle la compra de un libro, es delito.

La fotocopia no solo es ilícita, sino que amenaza la supervivencia de un modo de transmitir la ciencia.

Quien fotocopia un libro, quien pone a disposición los medios para fotocopiar, quien de cualquier modo fomenta esta práctica, no solo se alza contra la ley, sino que particularmente se encuentra en la situación de quien recoge una flor de una especie protegida, y tal vez se dispone a coger la última flor de esa especie.

Título del original
Teoria da norma tributária,
5a ed., São Paulo, Quartier Latin, 2009.

© Paulo de Barros Carvalho, 2021.
© Juan Carlos Panez Solórzano, 2021.
© Antonio Roa, de la versión de los textos en italiano.
© Editorial Temis S. A., 2021.
Calle 17, núm. 68D-46, Bogotá.
www.editorialtemis.com
© Ediciones Olejnik 2021
Huérfanos 611, Santiago-Chile
E-mail: contacto@edicionesolejnik.com
Web: www.edicionesolejnik.com

Hecho el depósito que exige la ley.

ISBN 978-958-35-1114-1
2864 20160029270
ISBN e-book 978-958-35-1439-5

Queda prohibida la reproducción parcial o total de este libro, sin la autorización escrita de los titulares del copyright, por medio de cualquier proceso, comprendidos la reprografía y el tratamiento informático.
Esta edición y sus características gráficas son propiedad de Editorial Temis S. A.

En memoria de mi padre, Dr. Leonardo de Barros Carvalho.
A mi madre, Dulce de Barros Carvalho

PREFACIO A LA QUINTA EDICIÓN

El Profesor PAULO BARROS CARVALHO, desde hace muchos años desarrolla su actividad científica impartiendo clases de Derecho Tributario y Filosofía del Derecho (Lógica Jurídica) en los cursos de Pregrado y Postgrado. Inició su peculiar contribución académica a comienzos de la década de los setenta. Nuestra relación académica se inició en 1994, cuando ingresé en el Programa de Estudios de Postgrado en Derecho de la Pontificia Universidad Católica de São Paulo. El diálogo en nuestras investigaciones nos ha proporcionado una interacción cada vez más activa y estimulante. He de confesar que me causó gran sorpresa, y satisfacción mucho mayor, el recibir la invitación para escribir este prefacio.

Las aportaciones que el profesor Paulo proporciona a todos sus alumnos provienen de sus habituales incursiones en la lógica, la semiótica, la filosofía del lenguaje, las teorías retóricas y la teoría general del derecho. La propiedad y destreza con que aplica estos conocimientos hacen de sus escritos una singular propuesta epistemológica, capaz de conferir al derecho amplia dimensión cultural, plena de valores y, especialmente, consistente unicidad. Dentro de esta unidad del fenómeno normativo, y con particular rigor metodológico, reestructura el Derecho Tributario: sienta sus fundamentos científicos y le atribuye autonomía didáctica.

Esta obra, escrita en los primeros años de la década de los setenta, le sirvió a BARROS CARVALHO para obtener el título de Doctor en Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica de São Paulo. Ahora, la editorial Quartier Latin nos presenta esta quinta edición. El orden y propósito de esta investigación refleja claramente el momento histórico que dio inicio a la concepción del diagrama lógico-semántico denominado "Regla matriz de incidencia tributaria", y delinea, desde el primer momento de su divulgación, los principales rasgos ideológicos que enmarcan sus estudios jurídicos en el curso de una larga y consistente producción. Con el fundamento metodológico expuesto en su proyecto matriz, procede a la desarticulación y, subsecuentemente, a la reconstrucción analítica de la norma jurídica tributaria.

Es de destacar, como elemento de primordial importancia en la vida intelectual de BARROS CARVALHO, que el esquema de la regla matriz de incidencia es elaborado prácticamente en el ámbito de la Lógica y la Teoría General del Derecho. El autor nos refiere que el Derecho Tributario le sirvió de pretexto para conferirle a la "regla matriz de incidencia" un universo empírico de aplicación de su teoría. La publicación de esta obra inaugura un nuevo estilo en la investigación de los temas tributarios, porque establece el corte epistemológico que aclara la posición del sujeto frente al fenómeno jurídico antes de iniciar el examen de la materia.

El autor ha dividido su texto en dos partes.

La primera parte, que trata sobre los postulados de la unicidad del orden legal y el concepto atómico de las normas jurídicas, proporciona extraordinarias lecciones sobre los aspectos lógicos que se reflejan en la composición y funcionamiento del sistema jurídico. Esta parte inicial del texto construye sólidas premisas generales, establecidas con rigor, inspiradas en el examen de una vasta bibliografía. Innumerables aspectos nos dejan entrever la nítida impresión de la familiaridad que tiene el profesor con los principales pensadores y las obras que han erigido las premisas del pensamiento jurídico moderno. Entre ellos, es notable la influencia de HANS KELSEN y CARLOS COSSIO. Asimismo, resaltan de la lectura, su familiaridad con las preponderantes teorías jurídicas científicas desarrolladas, tanto en América Latina como en Italia y España; así, por ejemplo, el pensamiento de LUIS RECASÉNS SICHES, EDUARDO GARCÍA MÁYNEZ y NORBERTO BOBBIO.

La segunda parte del libro, abocada al examen del derecho tributario, plantea la nota semántica esencial a las normas jurídicas fiscales. Habiendo situado el Derecho Tributario dentro de la Teoría General del Derecho, BARROS CARVALHO presenta una definición propia para el hecho jurídico tributario, apartando de esta manera su pensamiento de la "Escuela de la glorificación del hecho generador". Al constituir su *regla matriz de incidencia*, manifiesta la influencia de algunos teóricos como ALFREDO AUGUSTO BECKER, DINO JARACH y A. DONATO GIANNINI. Muchas de las observaciones nacidas de la reflexión elaborada para la concepción de tal regla han sido acogidas dentro y fuera de Brasil. Renombrados juristas como GERALDO ATALIBA (Brasil), HÉCTOR VILLEGAS (Argentina), J. P. MONTERO TRAIBEL (Uruguay) adoptan sus críticas a la tradicional clasificación de los hechos jurídicos tributarios en *instantáneos*, *continuados* y *complejos* (o "complexivos").

Asumiendo las lecciones de CHARLES SANDERS PIERCE, se puede afirmar que "un diagrama es mayormente un ícono de relaciones inteligi-

bles", "un diagrama —aunque pueda tener normalmente rasgos simboloides—, así como rasgos de naturaleza próxima al de los índices, es, no obstante, por encima de todo, un ícono de las formas de relaciones en la constitución de su objeto"[*]. La diagramación de los temas tributarios sirve para diversos propósitos, especialmente el de indagar la forma de sus relaciones, despojándolas de eventuales disfraces que la falsa nomenclatura u otros recursos legislativos admiten para burlar los rígidos límites constitucionales que delinean el subsistema tributario brasileño, con la finalidad de lograr el aumento de la recaudación fiscal. El raciocinio lógico y matemático de la norma matriz de incidencia proporciona una construcción lógica de carácter eminentemente icónico. La iconicidad confiere al diagrama de la matriz la capacidad de ampliar el conocimiento jurídico. Al compararse la regla matriz de incidencia con la premisa mayor de un silogismo jurídico, se puede afirmar que su aplicación a un tributo concreto permite al investigador alcanzar conclusiones seguras sobre la constitucionalidad de su creación o incremento. Si las decisiones judiciales infirman lo que la Ciencia del Derecho Tributario alcanza en la solución de un problema, se puede afirmar que eso se debe mucho más a las influencias políticas y axiológicas que a una eventual falla lógica de la posibilidad anticipadamente garantizada por la aplicación del diagrama.

Durante más de tres décadas la comunidad jurídica ha venido demostrando un amplio empleo de la construcción heurística aportada por la fórmula de la regla matriz de incidencia tributaria. La eficacia y recurrencia de las aplicaciones concedieron al creador la posibilidad de perfeccionar continuamente la esencia de su teoría. La lectura de las obras que sucedieron a la que ahora se presenta, evidencia que la regla matriz ya estaba articulada desde entonces. Su reiterada adopción como método de investigación jurídico-tributaria confirma la sin igual precisión epistemológica que dicha idea introdujo. El empleo de la regla matriz de incidencia permite una incuestionable y sistemática definición de la naturaleza jurídica y de la constitucionalidad de los tributos creados e incrementados por los entes políticos de la federación brasileña. Actualmente, se calcula que hay más de una centena de obras que han promovido la aplicación de la regla matriz de incidencia tributaria con la finalidad de definir la naturaleza jurídica de los tributos brasileños. Y la adopción del modelo diagramático ha trascendido fronteras.

[*] Textos en HAROLDO DE CAMPOS, *Ideograma: lógica, poesia, linguagem,* 4ª ed., trad. de Heloysa de Lima Dantas, São Paulo, Universidad de São Paulo, 2000, pág. 81.

En Perú se han formado grupos de estudio para su conocimiento y en Uruguay se formuló la regla matriz del IVA.

Siguiendo la historicidad del sentido, propugnada prácticamente por todos los estudiosos del lenguaje, afirmamos que esta lectura proporciona una noción adecuada de la trayectoria de BARROS CARVALHO, dado que el público puede tener conocimiento de la trayectoria evolutiva de su pensamiento hasta nuestros días. Se suman al interés que siempre mantuvo por la Lógica y la Teoría General del Derecho la inclinación por la Filosofía y por el giro hermenéutico que la afecta en tiempos posmodernos. Así, las perspectivas adoptadas por el autor han sufrido transformaciones. La presente edición de este libro nos permite verificar la evolución de su pensamiento, pero situando sus recientes investigaciones en la coherencia que impregna la integridad de su trabajo científico. Preservando el mismo carácter estructural, conferido en la creación de la regla matriz de incidencia, sus actuales contribuciones a la Ciencia del Derecho Tributario se encuentran plenas de recursos extraídos de los estudios de la comunicación, especialmente de la lingüística y la semiótica.

CLARICE VON OERTZEN DE ARAUJO
Doctora en Derecho por la PUC/SP
Libre docente por la Facultad de Derecho de la USP
Profesora de la PUC/SP

PREFACIO A LA TERCERA EDICIÓN

La regla matriz de incidencia, como propuesta epistemológica que pretende aislar la unidad de incidencia de la norma jurídica tributaria, ha cumplido admirablemente los propósitos de su concepción. Largamente aplicada en distintos tributos, responde como estructura bien construida y se muestra apta para absorber los contenidos semánticos de los productos legislados. De esta forma, se facilita la comprensión del mensaje deóntico dirigido a los administrados del Estado, como a la propia entidad que crea la exacción.

Es importante decir que la *regla matriz de incidencia* ha sido fruto de un largo y complejo proceso de elaboración conceptual, casi todo a través de los dominios de la Filosofía del Derecho y de la Teoría General del Derecho, pero que tomó el campo de las efectivas relaciones jurídicas tributarias como plataforma empírica de sus pruebas. Con ella se estableció aquel puente necesario entre la teoría y la práctica, entre la ciencia y la experiencia, como exigiría LOURIVAL VILANOVA, para identificar el genuino conocimiento del fenómeno jurídico. Creo que en la profundidad de esta incursión en el plano más abstracto de la Filosofía y la Teoría General reside la razón de la firmeza y solidez del producto construido, que se aloja entre los objetos ideales, pero que se encuentra lista para ser saturada con los valores concretos del "mundo de la vida".

Por el creciente interés del instrumento metodológico que ella representa, patentizado en el testimonio de más de dos decenas de monografías específicas sobre las figuras tributarias en Brasil, todas orientadas por el empleo directo de este modelo cognoscitivo, e instado por la reiterada petición de innumerables estudiosos, en el sentido de conocer más de cerca el modo que presidió su concepción, acogí la iniciativa de la editorial Max Limonad, para reproducir una tercera edición del libro *Teoria da Norma Tributária*, inicialmente editada por Lael y, posteriormente, reeditada por Revista dos Tribunais.

Desde su aparición, hasta el día de hoy, han transcurrido 25 años, tiempo suficiente para anotar algunos rasgos característicos de esta producción intelectual. En primer lugar, debo mencionar que se trató de mi tesis doctoral, presentada y defendida ante un jurado designado

por la Pontificia Universidad Católica de São Paulo. En aquellos inicios, por el año de 1973, surgió con la particularidad, hasta entonces desconocida, de consagrar casi la mitad de su contenido a expresar las razones que llevan al autor a adoptar su posición frente al fenómeno jurídico, práctica que se convirtió casi en rutina en las disertaciones y tesis subsecuentes, en el subárea del Derecho Tributario. Esta forma de hacer preceder el estudio jurídico especializado garantiza, en todo momento, que el lector observe las premisas declaradas, controle el ajuste de las proposiciones emitidas con los puntos de partida fijados inicialmente, dándole la seguridad de comprobar la coherencia de la obra. Sin duda, por parte del autor, es algo incómodo porque lo expone a ser sorprendido en desproporción y a exhibir, públicamente, las incongruencias que pudieran existir. Sin embargo, es un indicio inexorable de las buenas intenciones del autor que declara sus presupuestos y, por medio de ellos, dice a dónde quiere llegar, mostrando los resultados obtenidos.

Además de este estilo instaurado con el libro *Teoria da Norma Tributària*, debo mencionar que su contenido evidencia el inicio histórico de la construcción ideal de la *regla matriz de incidencia.* Buena parte de aquel mínimo formal de la estructura deóntico-tributaria ya se encuentra puesta y establecida sintácticamente. En ella se separan, con nitidez lógico-semántica, los materiales lingüísticos que ingresan en la hipótesis, antecedente, supuesto o prótasis, de aquellos otros que se insertan, necesariamente, en el consecuente mandato o apódosis, ofreciendo una visión unitaria y equilibrada de la entidad normativa. Recordemos que, hasta entonces, el derecho tributario se estudiaba casi exclusivamente a partir de la hipótesis (Escuela de la glorificación del hecho generador), como antes ya había ocurrido con la "obligación tributaria", tomada como estructura temática para el desarrollo de la materia.

Considero que el surgimiento de la *regla matriz de incidencia* establece un marco decisivo en el rumbo de los estudios tributarios, al menos en lo que concierne al camino metodológico que debe ser desarrollado. De una percepción fragmentaria de los elementos que, meramente asociados, se ofrecían a la observación del científico, se pasó a una comprensión única, indivisible, inseparable y que corresponde, estrictamente, al mínimo deóntico con sentido completo, es decir, al mensaje del legislador, que opera con la norma general y abstracta. En esta norma se establece una clase de notas que los acontecimientos del mundo deben contener para ser considerados hechos jurídicos tributarios, a los que se les imputa, en cuanto hechos concretos, la eficacia jurídica de irradiar una relación deónticamente modalizada (prohibido, permitido y obligado), entre dos o más sujetos de derecho, vínculo igualmente