

AS CONTRIBUIÇÕES DA LINGUAGEM CONTÁBIL PARA O ENALTECIMENTO DA MATERIALIDADE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA PELO SISTEMA JURÍDICO

Fábio Andrade Martins

Doutor e Mestre em Direito Constitucional e Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Master en Hacienda Pública, Dirección y Administración Tributaria pelo Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda y Función Pública de España (IEF).

Artigo recebido em 24.09.2025 e aprovado em 22.10.2025.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 A juridicização da linguagem contábil pelo Direito 3 As contribuições da linguagem contábil para o enaltecimento da materialidade do princípio da capacidade contributiva pelo sistema jurídico-contábil 4 Considerações finais 5 Referências.

RESUMO: O presente estudo concentra-se na possibilidade de seleção de informações produzidas no interior do sistema contábil pelo sistema jurídico, por intermédio da atribuição de sentidos definidos na sua estrutura interna, na forma de fatos descritos no antecedente dos programas jurídicos, como relevantes para o processo evolutivo do sistema jurídico-tributário, com a finalidade de melhor concretizar o princípio da capacidade contributiva. A partir da utilização da Teoria dos Sistemas, de Niklas Luhmann, como ferramental teórico para a comprovação da hipótese posta, conclui-se que a juridicização da linguagem contábil é instrumento de grande utilidade para a consecução, pelo sistema jurídico, dos valores afeitos ao princípio da capacidade contributiva, em toda sua abrangência, desde o seu limite mínimo, qual seja, o princípio do mínimo existencial, até o seu limite máximo: o princípio da vedação à utilização de tributo como confisco.

PALAVRAS-CHAVE: Interdisciplinaridade. Direito tributário. Contabilidade.

THE CONTRIBUTIONS OF ACCOUNTING LANGUAGE TO THE MATERIALITY OF THE PRINCIPLE OF CONTRIBUTIVE CAPACITY BY THE ACCOUNTING LEGAL SYSTEM

CONTENTS: 1 Introduction 2 The Legalization of Accounting Language by Law 3 The Contributions of Accounting Language to the Materiality of the Principle of Contributory Capacity by the Accounting Legal System 4 Final Considerations 5 References

ABSTRACT: This study focuses on the possibility of selecting information produced within the Accounting System by the Legal System, through the assignment of meanings defined in the internal structure of its source system, in the form of facts described in the antecedents of legal programs, as relevant to the evolutionary process of the Legal Tax System, with the purpose of better implementing the Principles of Contributory Capacity and Prohibition of Taxation with Confiscation Effect. Using Niklas Luhmann's Systems Theory as a tool to prove the hypothesis, we conclude that the legalization of accounting language is a highly useful tool for the legal system to achieve the values assigned to the Principle of Ability to Contribute, in its entirety, from its minimum limit, the Principle of the Existential Minimum, to its maximum limit: the Principle of the Prohibition of the Use of Taxes as Confiscation.

KEYWORDS: interdisciplinarity; Tax Law; Accounting.

1 INTRODUÇÃO

Apesar de circunscritos em sistemas referenciais distintos, a Contabilidade e o Direito, em especial o Direito Tributário, imbricam-se com bastante frequência, em virtude de a patrimonialidade dos seus objetos correlacionar-se em certa medida. Os mesmos fatos econômicos eleitos pela norma como suficientes à incidência tributária são, mediante pressupostos linguísticos, códigos e contextos próprios, também identificados, registrados e mensurados pela Contabilidade.

Neste sentido, importante a investigação sobre a possibilidade de as informações produzidas no interior do sistema contábil poderem ser juridicizadas pelo sistema jurídico e, *pari passu*, a forma e os limites como tal operação pode se dar. Uma vez que os fatos contábeis são retratados por linguagem outra que não a jurídica, carecem dos atributos necessários para a sua validade normativa. No entanto, o Direito não pode ficar cognitivamente alheio aos fenômenos tratados pela Contabilidade, haja vista a linguagem contábil ser rotineiramente empregada na construção do sentido das normas tributárias, ou seja, interpõe-se acima da linguagem social e abaixo da camada linguística do direito vigente.

Relevante, por conseguinte, o exame acerca dos efeitos da juridicização dos termos técnicos, próprios da Ciência Contábil, pelo legislador tributário. Para tal desiderato, utilizou-se o arcabouço teórico da Teoria dos Sistemas, de Niklas

Luhmann, posto ser instrumento indispensável para a análise da forma como ocorre a mútua influência entre sistemas operacionais distintos, sobretudo entre os sistemas econômico, contábil e jurídico, bem como para a investigação da maneira como os fenômenos sociais influenciam as operações comunicacionais construídas no interior do sistema jurídico.

Nestes termos, concluiu-se que as significações atribuídas pelo sistema jurídico aos termos empregados na programação instituidora de hipóteses de incidências tributárias não podem se afastar da sua acepção comum, como aquela atribuída pelo uso reiterado e consensual por uma determinada comunidade social. Neste sentido, a juridicização da linguagem contábil é instrumento de grande utilidade para a consecução, pelo sistema jurídico, dos valores afeitos ao princípio da capacidade contributiva, em toda sua abrangência, desde o seu limite mínimo, qual seja, o princípio do mínimo existencial, até o seu limite máximo: o princípio da vedação à utilização de tributo com efeito de confisco.

A eleição, pelo sistema jurídico, do mesmo significado a determinado termo que já lhe outorgou o sistema contábil contribui para o acoplamento da sua estrutura pelo primeiro. Com isso, aproveita-se todo um processo intrínseco de descrição da realidade econômica do sujeito passivo. Esse aproveitamento também pode ocorrer quando da eleição, pelo legislador infraconstitucional, de critério quantitativo de hipótese de incidência tributária que compartilhe do mesmo significado empregado pelo sistema contábil.

2 A JURIDICIZAÇÃO DA LINGUAGEM CONTÁBIL PELO DIREITO

Como pressuposto conceitual para o desenvolvimento da presente pesquisa, concebem-se os sistemas sociais como operativamente fechados, pois sua reprodução é autopoética¹, recursiva, sucessiva e invariável, ou seja, é decorrente, única e exclusivamente, de sua própria rede interna de operações, fato esse garantidor de estabilidade, autonomia e função sistêmicas (LUHMANN, 2016). Desta forma, não se faz possível a construção de operações comunicacionais no ambiente, a partir da utilização de estrutura interna do sistema.

1. "A reorganização permanente e a autopoiése constituem categorias aplicáveis a toda ordem biológica e, *a fortiori*, à ordem sociológica humana. Uma célula está em autoprodução permanente por meio da morte de suas moléculas. Um organismo está em autoprodução permanente por meio da morte de suas células; uma sociedade está em autoprodução permanente por meio da morte de seus indivíduos: ela se reorganiza incessantemente por meio de desordens, antagonismos, conflitos que minam sua existência e, ao mesmo tempo, mantém sua validade" (MORIN, 1996).

Não obstante os sistemas serem operacionalmente fechados e sua reprodução normativa operar-se autopoieticamente, as informações presentes no ambiente que sejam definidas nas suas estruturas como relevantes para o processo evolutivo do sistema, na forma de fatos descritos no antecedente dos programas jurídicos, podem ser selecionadas graças ao mecanismo do acoplamento estrutural, consistente na operação cognitiva de produção de autoirritações construídas internamente e registradas pelas estruturas dos sistemas em referência àquelas ocorridas na sociedade.

Assim, ao passo que são operacionalmente fechados, comprehende-se serem os sistemas sociais cognitivamente abertos, em virtude de sua programação permitir que neles ingressem informações ambientais (heterorreferência), caracterizadas pelas influências das pressões e irritações do seu entorno, uma vez que sua reprodução se opera sob um exclusivo código binário, e a partir de operações comunicacionais determinadas internamente (autorreferência), ou seja, o sistema seleciona as informações do ambiente a partir da relação de heterorreferência e as atribui às distinções produzidas no seu entorno.

Deste modo, apenas os elementos que ultrapassam o filtro do código bivalente positivo/negativo passam a compor o sistema jurídico em um entrelaçamento circular de operações autorreprodutivas, o que garante ao sistema jurídico o seu fechamento operacional e sua autonomia perante os demais subsistemas sociais. Para Vesting, "o sistema jurídico requer uma codificação própria para o seu fechamento autopoietico, tornando-se operacionalmente fechado quando normas de Direito se unem a normas de Direito já existentes e o esquematismo binário lícito/ilícito é manejado de modo contínuo" (VESTING, 2015).

Assim, enquanto os sistemas nomológicos são totalmente fechados, completos e coesos, o sistema jurídico é aberto nos planos semântico e pragmático, sendo fechado apenas no aspecto sintático, já que o sistema jurídico regula a si próprio e produz seus elementos intrínsecos.

Por este motivo, dada a autonomia sistêmica e o processo autorreferencial fechado com que as operações comunicacionais são produzidas no interior de cada subsistema social, ao Direito não é permitido transportar conceitos e informações de sistemas diversos para dentro de si, já que a realidade, as categorias e unidades de significação sobre as quais o sistema jurídico opera são construídas tão somente em seu interior.

Nestes termos, constata-se não possuírem, as operações comunicacionais geradas no interior do sistema contábil, o condão de interferirem diretamente no processo autopoietico de evolução do sistema jurídico. Para que essa influência possa ser operacionalizada, requer-se o aproveitamento da estrutura do sistema

contábil pelo Direito, a partir da ultrapassagem de duas grandes barreiras sistêmicas, quais sejam: o filtro disposto pelo seu código binário – que determina o que é, ou não, jurídico – e sua programação interna.

Para a solução das irritações produzidas pelo sistema jurídico ante as alterações do ambiente em que está imbricado, oportuniza-se, desde que autorizada pela sua programação interna – que sintetiza e condensa, a partir das normas jurídicas, a generalização das expectativas depositadas pela sociedade no Direito –, a seleção de informações contidas nas mensagens produzidas pelas operações comunicacionais do sistema contábil, cujas compreensões perfar-se-ão na medida em que lhes forem atribuídos os sentidos jurídicos determinados pelo legislador.

Ou seja, são as normas jurídicas que determinam quais e como as informações produzidas no interior do sistema contábil serão processadas em linguagem jurídica pelo Direito. Todas aquelas comunicações outras, não previstas na programação do sistema jurídico como aptas e úteis ao seu processo autopoietico de geração de novas operações comunicacionais, apesar de permanecerem sendo consideradas como comunicação, já que produzidas dentro do grande sistema social, não serão tidas pelo Direito como jurídicas, ou seja, serão inexistentes para o sistema jurídico.

Exemplo da forma como ocorre a internalização de informações contábeis pelo sistema jurídico pode ser observado no enunciado constante do § 1º do art. 37 da Lei n. 8.981/1995, o qual determina que deve ser o lucro líquido, apurado nos termos da legislação comercial, utilizado como base de incidência do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas.

A legislação comercial, por sua vez, dispõe que a escrituração contábil deve ser submissa aos princípios de contabilidade geralmente aceitos (art. 177, *caput*, da Lei n. 6.404/1976), cuja competência para sua enunciação é do Conselho Federal de Contabilidade, a partir de atribuição que lhe foi imposta pelo art. 76 da Lei n. 12.249/2010, o qual introduziu tal incumbência na alínea "f" do art. 6º do Decreto-lei n. 9.295/1946.

Essa autarquia especial corporativa dotada de personalidade jurídica de Direito Público é competente para a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade, instrumentos normativos e infralegais de natureza técnica e profissional utilizados como fonte jurídica de regulamentação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, os quais passam a compor a programação da estrutura do sistema contábil, também alcunhas por convenções contábeis.

Tal disciplina, de caráter técnico e de profunda complexidade, foi delegada do domínio da lei (*domaine de la loi*) para o domínio do ato regulamentar

(domaine de l'ordonnance) pelo próprio legislador ordinário (MADEIRA, 2001), a partir dos arts. 1.188 e 1.189 do Código Civil, art. 177 da Lei 6.404/1976, e do art. 10-A da Lei 6.385/1976, haja vista os especialistas e técnicos que desses órgãos fazem parte possuirem melhor conhecimento científico acerca dos assuntos versados nas normas específicas, as quais, apesar de inovarem no ordenamento jurídico, assim o fazem dentro dos parâmetros estipulados nas normas delegantes (*delegation with standards*).

Portanto, ao prever a Lei n. 8.981/1995 que o lucro líquido, apurado nos termos das convenções contábeis, deve ser utilizado como base fundante da incidência do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, nada mais faz do que juridicizar toda a linguagem contábil produzida durante as operações de apuração do resultado financeiro de determinada célula social (PASCUAL; ZAMORA, 1998).

Ou seja, constam na programação do sistema jurídico normas procedimentais ou de estrutura que prescrevem a admissão das mutações patrimoniais ocorridas dentro da dinâmica dos elementos que compõem o sistema contábil, como informações passíveis de serem selecionadas durante o processo autopoietico de geração de novas operações comunicacionais do Direito. Somente após o processamento dessa etapa, é permitida a atribuição de validade normativa à significação pré-juridicamente concebida a partir da linguagem contábil (SUCH, 1995).

3 AS CONTRIBUIÇÕES DA LINGUAGEM CONTÁBIL PARA O ENALTECIMENTO DA MATERIALIDADE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA PELO SISTEMA JURÍDICO-CONTÁBIL

Como exposto alhures, permite-se o acoplamento, pelo Direito, de toda a estrutura do sistema contábil, cujas funções precípuas são a identificação, a mensuração e a evidenciação da real riqueza das entidades econômicas, por meio de eventos denotadores de atributos econômicos, para a concretização da aplicação do Direito Tributário e para a determinação da materialidade dos tributos dispostos na Constituição, de forma mais condizente com o critério material do princípio da capacidade contributiva, uma vez que o conteúdo econômico das operações e negócios tributáveis é objeto de denunciação operacionalizada pelas operações comunicacionais do sistema contábil, as quais interpretam e mensuram financeiramente os eventos econômicos a eles subjacentes.

Considerando-se ser a capacidade contributiva princípio motriz e basilar do sistema jurídico-tributário, deve a norma de incidência tributária abranger

somente grandezas econômicas que sejam aptas a revelar a capacidade econômico-financeira dos sujeitos passivos para a assunção do ônus tributário, a fim de que a carga tributária total possa ser repartida de forma equânime entre os seus destinatários. Desta forma, deve o Direito Tributário incidir sobre fatos carregados de conteúdo econômico, e não apenas sobre formas jurídicas atreladas a eventos sem lastros contábeis.

Por isso, no Direito Tributário, os princípios da capacidade contributiva e da vedação à tributação com efeito de confisco exercem função especial (TIPKE, 1984), já que se entremeiam com outros de similar envergadura, tais quais os da igualdade, justiça, solidariedade, mínimo existencial e dignidade. Tamanha a relevância dos valores a eles subjacentes que suas origens se entrelaçam com os primórdios da tributação (ADAMS, 1999), tendo sido, inclusive, objeto de passagens bíblicas².

Como fundamento ético de qualquer Estado de Direito, o princípio é garantidor da preeminência do ser humano e de suas organizações perante o poder tributário, garantindo, dessa forma, o primado da justiça na atividade tributante – seja ela legislativa, administrativa ou judicial –, por intermédio da concretização do princípio da igualdade, nos termos já positivados pela Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023, a qual contemplou a justiça tributária como princípio de observância obrigatória pelo sistema tributário nacional. Para Sacha Calmon Navarro Coêlho:

É no ideal de justiça que se inspira o princípio da igualdade, cujo conteúdo, por sua vez, é integrado no Direito Tributário pelo princípio da capacidade contributiva, determinando-se desta forma o profundo sentido ético-jurídico do tributo, que não poderá fugir da imposição justa. Se um tributo violar a capacidade contributiva estará desrespeitando a própria isonomia constitucional e a diretriz de justiça (fiscal) de que se reveste o princípio (COÊLHO, 1990).

No entanto, independentemente de sua positivação, o valor atrelado ao princípio deve compor os critérios positivos de conformação da estrutura de qualquer sistema jurídico-tributário que se reputa equânime, posto se tratar de um arquiprincípio, ou princípio de sobredireito (PAULSEN, 2017), uma vez que a capacidade contributiva é pressuposto lógico (JARACH, 1971) para

2. Reis 23:35-37: "Joaquim pagou ao faraó Neco a prata e o ouro. Mas, para cumprir as exigências do faraó, Joaquim impôs tributos ao povo, cobrando a prata e o ouro de cada um conforme suas posses".

a expectativa de ocorrência de qualquer espécie de tributação³, assim como elemento de coordenação e de adaptação dos sistemas jurídico-tributários. Neste sentido, constitui-se como fundamento (FANTOZZI, 2005) jurídico-constitucional da obrigação tributária (GRIZZIOTTI, 1956). Na hipótese de inexistir seu pressuposto fático, faltará a condição necessária para o surgimento da relação obrigacional entre o ente tributante e o sujeito passivo.

A capacidade contributiva, ainda que padeça de ambiguidade e imprecisão próprias da linguagem, compreende a aptidão do administrado em contribuir para a manutenção da coisa pública sem o declínio de suas fontes de riqueza, ou seja, deve a tributação ocorrer na proporção dos haveres (COSTA, 2012; BERLIRI, 1967; COSTA, 1996) daquele disposto no consequente da norma impositiva. Não deve ser confundida, contudo, com a capacidade econômica e financeira desse mesmo sujeito, tendo em vista seus termos serem distintos.

Portanto, ao descrever as hipóteses de incidência, a norma tributária deve enunciar uma ação ou situação concreta passível de evidenciar o conteúdo econômico que é implícito ao fato tributável, o qual deve ser objetivado em sua substância para o cálculo do *quantum* devido. Em outras palavras, deve ser almejada a *intentio facti*, em prejuízo à *intentio juris*, para a caracterização da materialidade dos tributos dispostos na Constituição. Para Rubens Gomes de Sousa, autor responsável pelo anteprojeto do Código Tributário Nacional:

Os atos, fatos, contratos ou negócios previstos na lei tributária como base de tributação devem ser interpretados de acordo com os seus *efeitos econômicos* e não de acordo com a sua forma jurídica; este é o princípio básico e dele decorrem os restantes; [...]. Por conseguinte, os atos, contratos ou negócios cujos efeitos econômicos sejam *idênticos* devem produzir efeitos tributários também idênticos, muito embora as partes lhes tenham atribuído formas jurídicas diferentes (SOUZA, 1982).

O sistema contábil, portanto, é um importante aliado na construção da norma exacial, pois interpreta o fato social previsto na hipótese de incidência tributária por uma perspectiva econômica, ou seja, desvinculada do formalismo jurídico. Auxilia, portanto, na diminuição da complexidade do

3. No Brasil, esse posicionamento foi adotado na oportunidade em que a Emenda Constitucional n. 18, de 1965, excluiu o enunciado constante do art. 202 da Constituição Federal de 1946, o qual previa o princípio da capacidade contributiva nos seguintes termos: "Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte", cuja omissão também foi reafirmada pela Constituição Federal de 1967 e pela Emenda Constitucional n. 01/1969. A doutrina majoritária, à época, manifestou-se no sentido da preservação do princípio, considerando-se uma observação sistemática do ordenamento jurídico vigente (JUSTEN FILHO, 1986).

ambiente econômico em que está inserido o sistema jurídico, assim como na sua consequente evolução, a partir da criação de um núcleo de sentido simultaneamente auto e heterorreferencial para a solução das irritações advindas de problemas específicos da sociedade.

Para tal desiderato, a estrutura do sistema contábil utiliza-se, primeiramente, de postulados contábeis, que enunciam as condições sociais, econômicas e institucionais sob as quais a Contabilidade atua; a partir de então, oportuniza-se a identificação e a observância dos princípios fundamentais de Contabilidade, que delimitam e uniformizam as bases sobre as quais se reconhece e evidencia a realidade social, econômica e institucional admitida pelos postulados; para, somente então, ser possível enunciar as convenções contábeis, as quais perfazem a programação do sistema contábil, também alcunhadas por "princípios de contabilidade geralmente aceitos", como normas e regras de conduta necessárias para o correto registro e a elaboração das demonstrações contábeis.

Neste ponto, possibilita-se a observância da forma como ocorre a mútua influência entre os sistemas jurídico-tributário e contábil. O Direito Contábil produz informações, contidas nas mensagens construídas pelas suas operações comunicacionais, que estejam contempladas na programação do sistema contábil como úteis e necessárias ao funcionamento de sua estrutura, que serão por ele internalizadas, as quais passarão a ser compreendidas na medida em que lhes forem atribuídos sentidos contábeis, momento a partir do qual passarão a ser utilizadas na produção de novas operações comunicacionais desse sistema autorreferencial.

Por sua vez, nas mensagens produzidas pela Contabilidade, caso estejam contidas informações autorizadas pela programação do sistema jurídico para sua juridicização, serão por este selecionadas e, após a atribuição dos sentidos jurídicos determinados pelo sistema político, elegidos por intermédio da consecução do rito procedural do Poder Legislativo, passarão a ser compreendidas e utilizadas no processo autopoietico de evolução do sistema jurídico-tributário, a fim de que parcela do mundo fenomênico possa ser melhor assimilada e, assim, as irritações provenientes da alteração do ambiente em que está imbricado o Direito possam ser solucionadas.

Na atribuição de sentido jurídico à informação contábil selecionada, o legislador possui relativa autonomia para, ao positivar determinado conceito, eleger o significado que já lhe outorgaram os diversos subsistemas sociais, como, por exemplo, o contábil ou o econômico, ou pretender inovar ao criar um sentido totalmente apartado daquele atribuído pela sua origem, desde, é claro, que as disposições constitucionais relacionadas às limitações impostas

ao poder de tributar sejam observadas, conforme bem prevê o art. 110 do Código Tributário Nacional.

Por isso, os termos que perfazem as normas instituidoras de hipóteses excepcionais devem guardar consonância com os preceitos contidos na Constituição, de forma a se conformarem com o uso reiterada e consensualmente efetivado por uma determinada comunidade social. Nestes termos, é vedada, por exemplo, a atribuição de significações patrimoniais ao conceito de "lucro", ou, possessórias ao conceito de "propriedade", posto a Constituição ser o principal elemento de controle exercido sobre uma linguagem compartilhada intersubjetivamente dentro de um sistema social de referência, fato esse que confere a autonomia necessária ao Direito para a consecução do seu processo histórico de reprodução autopoietica (ROCHA, 2021).

A atribuição de sentido às informações e à compreensão da mensagem é resultado de uma seleção cognitiva de elementos internos do sistema. A comunicação, portanto, estimula o sistema a reelaborar suas estruturas para ser capaz de selecionar uma informação. Desta forma, somente haverá informação quando existir uma diferença que demande uma alteração interna do sistema, haja vista sua estrutura não depender de qualquer mudança para o provável e o esperado (NOBLES, 2006).

Por isso, pode-se compreender a informação como uma diferença observável e desencadeadora de outra diferença, cuja demanda pela mutação da estrutura sistêmica ocasiona novas expectativas futuras. Portanto, da comunicação, em seu sentido mais abstrato e geral, como observação e descrição da diferença de um sistema por outro, decorre a seleção, condicionada pela sua estrutura interna, daquilo que o sistema irritado processará internamente como informação, cuja atribuição de sentido poderá ser diferente daquele recebido pelo sistema em que foi observado, em virtude da consequência lógica da existência de programas e de códigos de valores distintos.

Nestes termos, a cada atribuição de sentido a determinado termo, aumenta-se a indicação do sistema jurídico, que o demarca perante os outros sistemas. Como as operações posteriores devem observância à forma pretérita, a cada operação realizada robustece-se a distinção do próprio Direito, que o protege de decisões arbitrárias. Os programas condicionais, desse modo, possuem o propósito de controlar e ordenar, internamente, a sucessão de operações do sistema jurídico pela verificação de sua compatibilidade com seu código binário.

Portanto, pode-se compreender ser a argumentação jurídica também um processo histórico, já que faz uso de operações comunicacionais pretéritas e de todo o arcabouço evolutivo presente nos conceitos, processo esse que confere

integridade e coerência às operações vindouras, tal qual a analogia do “romance em cadeia”, proposta por Dworkin (2014).

Por essa razão, depreende-se ser a Teoria dos Sistemas adepta das correntes pragmáticas da filosofia da linguagem, pois a linguagem possibilita a construção e a comunicação de sentidos de forma prática, ou seja, de acordo com o uso que deles se opera pela experiência. Atribui-se ao Direito, portanto, maior flexibilidade e adequação para com a evolução da sociedade, contrapondo-se à proposta da Teoria Positivista, caracterizada pelo afastamento com que o Direito se posiciona perante a realidade fenomênica, principalmente na área do Direito Tributário, tendo em vista os fenômenos econômicos serem altamente intersetêmicos e alterarem-se em frequências cada vez maiores.

O Direito, portanto, possui efetividade somente a partir da experimentação da concretude do fato ocorrido no contexto em que aplicado. A interpretação do sentido da norma deve ser orientada pela prática social, de modo a enfatizar o papel da experiência humana, com suas crenças, tradições e ideais no resultado de qualquer método argumentativo de justificação da tomada de decisão pelo aplicador do Direito.

Refutam-se, na atividade da argumentação jurídica, uma verdade fundamental ofertada por princípios e conceitos abstratos, previamente construídos e imunes às transformações sociais, e uma necessária vinculação exegética com a dogmática jurídica. A utilização de critério ou fundação última, estática e definitiva para qualquer teoria ou argumento deve ser substituída por uma investigação acerca dos efeitos que a operação jurídica pode gerar no mundo do ser, a forma como suas consequências são refletidas no cotidiano, com a finalidade de ensejar uma crescente correspondência entre o programa do sistema jurídico e as realidades econômica e social em que imbricado.

As inabarcáveis complexidade causal e riqueza dos fatos sociais, cometidas em uma sociedade em paulatina evolução, não condizem com os discursos do formalismo, marcados por forte abstração e excesso de proposições, pois o positivismo é incapaz de incorporar os inúmeros elementos da realidade que denunciam as marcas distintivas de cada ocorrência fenomênica, o que, por si só, demanda soluções também diferenciadas pelo sistema jurídico na efetiva realização do Direito, caso contrário, o desprezo das implicações práticas das decisões jurídicas teria a potencialidade de vilipendiar as expectativas de toda uma sociedade (POSNER, 2007).

Como a incidência da linguagem deôntica, produzida no interior do sistema jurídico, percuta não diretamente sobre os eventos econômicos do meio social, mas sim sobre uma camada intermediária organizada por linguagem própria e

formalizada pelo sistema contábil, a construção da realidade econômica das células sociais não pode ser efetivada no interior do sistema jurídico, posto demandar esquematismo binário distinto. Deve o Direito, portanto, sobrepor-se à linguagem descritiva dos fatos construídos pelo sistema contábil, cuja relação com a facticidade econômica é extremamente mais íntima.

A fim de que possam ser aproveitados todos os procedimentos técnicos indispensáveis ao estabelecimento intersubjetivo de fatos relevantes para a concretização material do princípio da capacidade contributiva, assim como de todos os demais princípios que por esse são irradiados, convém ao sistema contábil beneficiar-se de toda a científicidade e de todo o rigor metodológico com que ele logra identificar, mensurar e evidenciar as operações que afetam o patrimônio e a riqueza das entidades.

Além de a estrutura e a programação do sistema contábil atribuírem às operações comunicacionais por si construídas as garantias de sua própria validade e conferirem-lhes o grau máximo de certeza, oportunizam a cognição, pelo sistema jurídico-tributário, dos reais aspectos com que as variações patrimoniais do particular foram geradas, distribuídas ou utilizadas. Desta forma, possibilita-se uma maior aproximação da aplicação da norma tributária com toda a carga axiológica presente no princípio da capacidade contributiva.

Neste sentido, não é razoável sustentar que a norma tributária deve ser interpretada à revelia do modo com que a renda, o patrimônio e o consumo adquirem consistência conceitual dentro do sistema contábil, uma vez que não é possível cindir fato e norma na aplicação, na interpretação e no controle da incidência tributária. Apesar de os termos contábeis serem matizados pelo sistema jurídico a partir de estrutura e código próprios, os aspectos essenciais a eles relacionados somente adquirem consistência no plano contábil, em que é possível evidenciar e mensurar cientificamente a expressão econômica do fenômeno tributável por intermédio de parcela da renda auferida, acumulada ou consumida pela entidade reportante.

Considerando-se ser a capacidade contributiva princípio motriz e basilar do sistema jurídico-tributário, deve, então, a norma de incidência tributária abranger somente grandezas econômicas que sejam aptas a revelar a capacidade econômico-financeira dos sujeitos passivos para a assunção do ônus tributário, a fim de que a carga tributária total possa ser repartida de forma equânime entre os seus destinatários. Dessa forma, deve o Direito Tributário incidir sobre fatos carregados de conteúdo econômico, e não apenas sobre formas jurídicas atreladas a eventos sem lastros contábeis a eles subjacentes.

Não quer isso significar que a interpretação da norma tributária deva ser exclusivamente econômica. Deve ela ser operacionalizada nos estritos termos do código binário do sistema jurídico; no entanto, não pode a consideração econômica do fato subjacente ser desprezada, uma vez que a linguagem do Direito Tributário se sobrepõe aos fenômenos econômicos das células sociais. Hipótese adversa conduziria à tributação sobre eventos destituídos de qualquer elemento denotador de riqueza, situação essa que atribuiria características confiscatórias ao sistema jurídico-tributário.

Nestes termos, a norma tributária deve visar, precipuamente, ao conteúdo ou ao efeito econômico do fato tributável, e não somente à sua exteriorização formal, ou seja, aos fatos cujos efeitos econômicos são idênticos, não deve a norma tributária atribuir tratamento diferenciado (VILLANUEVA, 1984).

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As significações atribuídas pelo sistema jurídico aos termos empregados na programação instituidora de hipóteses de incidências tributárias não podem se afastar da sua acepção comum, como aquela atribuída pelo seu uso reiterado e consensual por uma determinada comunidade social, sob pena de as operações comunicacionais malferirem a autonomia autopoietica do próprio sistema.

Nesse sentido, a juridicização da linguagem contábil é instrumento de grande utilidade para a consecução, pelo sistema jurídico, dos valores afeitos ao princípio da capacidade contributiva, em toda sua abrangência, desde o seu limite mínimo, qual seja, o princípio do mínimo existencial, até o seu limite máximo: o princípio da vedação à utilização de tributo como confisco.

A abertura cognitiva do sistema jurídico à observação holística de toda a dimensão do fenômeno patrimonial, tanto nos aspectos quantitativos quanto nos qualitativos, a partir do registro dos fatos administrativos, concatenada pelo sistema contábil, suscita uma elevação na reordenação da estrutura interna do Direito e, assim, na sua complexidade.

Considerando-se ser, como uma das funções precípuas do sistema contábil, a mensuração da expressão econômica do fato subjacente sobre o qual recai a tributação, já que procura interpretar (reconhecer e mensurar) e retratar (evidenciar) a realidade econômica e financeira de determinada célula social, a interdisciplinaridade entre ambas as ciências oportuniza que as linguagens econômica e contábil logrem transformar ou modificar os discursos jurídicos, com a finalidade de aumentar a sua capacidade teórica e prática para a solução das irritações desencadeadas pela contingência do ambiente, sem, contudo,

obscurecer a autonomia científica do sistema jurídico, de forma que a rigidez do seu conhecimento científico permanece incólume.

A eleição, pelo sistema jurídico, do mesmo significado a determinado termo que já lhe outorgou o sistema contábil contribui para o acoplamento da sua estrutura pelo primeiro. Com isso, aproveita-se todo um processo intrínseco de descrição da realidade econômica do sujeito passivo, pois ao Direito não é factível o alcance de todos os aspectos do mesmo objeto empírico, haja vista o pressuposto de existência de quaisquer sistemas ser, justamente, a distinção de complexidade entre eles e o ambiente que os cinge.

Nesse sentido, não é razoável sustentar que a norma tributária deve ser interpretada à revelia do modo com que a renda, o patrimônio e o consumo adquirem consistência conceitual dentro do sistema contábil, uma vez que não é possível cindir fato e norma na aplicação, na interpretação e no controle da incidência tributária.

5 REFERÊNCIAS

- ADAMS, Charles. **For Good and Evil: The impact of taxes on the course of civilization.** 2. ed. New York: Madison Books, 1999.
- BERLIRI, Antonio. **Principi di diritto tributario.** Milano: Giuffrè, 1967. v. 1.
- COÉLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- COSTA, Ramón Valdés. **Curso de derecho tributario.** 2. ed. Buenos Aires: De Palma, 1996.
- COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva.** 4. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.
- DWORKIN, Ronald. **O império do direito.** 3. ed. Martins Fontes: São Paulo, 2014.
- FANTOZZI, Augusto. **Corso di diritto tributario.** Torino: UTET, 2005.
- GRIZZIOTTI, Benvenutto. **Studi di scienza delle finanze e Diritto Finanziario.** Milano: Giuffrè, 1956. v. 2.
- JARACH, Dino. **El hecho imponible.** 2. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1971.
- JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária.** Belém: Cejup, 1986.
- LUHMANN, Niklas. **Sistemas sociais:** esboço de uma teoria geral. Tradução de Antonio C. Luiz Costa, Roberto Dutra Torres Junior e Marco Antônio dos Santos Casanova. Rio de Janeiro: Vozes, 2016.
- MADEIRA, José Maria Pinheiro. **Administração pública centralizada e descentralizada.** América Jurídica, 2001.
- MORIN, Edgar. **Ciência com consciência.** Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1996.

- NOBLES, Richard; SCHIFF, David. **A Sociology of Jurisprudence**. Oxford: Hart Publishing, 2006.
- PASCUAL, Luis Alberto Malvárez; ZAMORA, Martín Pilar. Martín. El método de determinación de la base imponible en el IS: La posible incostitucionalidad del artículo 10.3 y los problemas derivados de las normas contables. **Revista de Contabilidad y Tributación**, n. 182, p. 38, 1998.
- PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados**: à luz da doutrina e da jurisprudência. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- POSNER, Richard Allen. **Problemas da filosofia do direito**. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- ROCHA, Antônio. (Auto-)nomia do direito e linguagem: uma resposta hermenêutica para a conexão entre direito tributário e contabilidade. **Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região**, [S. l.], v. 33, n. 1, p. 116-129, 2021. Disponível em: <https://revista.trf1.jus.br/trf1/article/view/293>.
- SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 4. ed. 2 tir. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.
- SUCH, Jose Maria Garreta. **Introducción al derecho contable**. Madrid: Marcial Pons, 1995.
- TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e ideia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.
- VESTING, Thomas. **Teoria do direito**: uma introdução. São Paulo: Saraiva, 2015.
- VILLANUEVA, Victoria Eugenia Cambarros. La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica (algunas reflexiones a propósito del concepto de "propiedad económica" en el Impuesto sobre Patrimonio). **Revista Española de Derecho Financiero**, n. 44, p. 485, 1984.