

PRINCÍPIOS CONTÁBEIS E FISCAIS: APROXIMAÇÕES E DISTANCIAMENTOS PRÉ-IFRS

Jorge Guilherme Moreira

Bacharel em Direito. LL.M. em Direito Empresarial, com concentração em consultivo tributário. Graduando em Ciências Contábeis.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Princípios e postulados contábeis 3 Normas, princípios e regras jurídico-tributárias 4 Aproximações e distanciamentos entre a Contabilidade e o Direito Tributário 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: A relação entre a Contabilidade e o Direito Tributário, apesar de concentrar maiores atenções agora, existe há décadas e é por isso que se faz necessário traçar alguns pontos de contato e de distanciamento entre as áreas, principalmente no que tange aos princípios, ou seja, aos enunciados que conferem o fundamento para o desenvolvimento de cada matéria; para isso, é preciso estudar separadamente a sistematização e os princípios de cada área, para só então traçar as semelhanças e as dessemelhanças.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade. Direito. Princípios.

1 INTRODUÇÃO

A relação entre a Contabilidade e o Direito, desde a edição da Lei n. 11.638, voltou a ganhar bastante destaque, em especial no que se refere aos efeitos tributários do novo padrão contábil. Um simples exemplo dessa nova e intensa relação é a proliferação de obras doutrinárias que buscam, primeiramente¹, definir o que pode ser entendido como Direito Contábil, uma possível nova área de estudo do intérprete e do estudioso do Direito, e, em seguida², delimitar os efeitos tributários que resultam dessa nova relação.

1. Nesse sentido, valem ser lidos para uma maior compreensão do tema: **O direito contábil e a disciplina jurídica das demonstrações financeiras**, de Edmar Oliveira Andrade Filho, e **Direito contábil** (fundamentos, conceito, fontes e relação com outros "ramos" jurídicos), de Edison Carlos Fernandes.
2. A título de exemplo, podem ser citados: **Efeitos tributários da Lei n. 11.638/07**, de Edmar Oliveira Andrade Filho; **Impacto da Lei n. 11.638/07 sobre os tributos e a contabilidade**, de Edison Carlos Fernandes; **O princípio da realização da renda**, de Victor Borges Polizelli;

Entretanto, embora se tenha aumentado o número de estudos sobre essa relação, pouco se fala sobre a interação entre os princípios adotados por uma e por outro.

Isso porque Contabilidade e Direito se valem de alguns fundamentos para o estudo das próprias áreas, é dizer, uma e outro necessitam (desde o início) de verdadeiros alicerces para que se proceda a um estudo aprofundado das diversas situações sobre as quais se debruçam.

Dessa forma, deve-se analisar as eventuais aproximações e os eventuais distanciamentos entre alguns dos princípios da Contabilidade – e não do Direito Contábil – e do Direito Tributário, podendo-se dividir essa análise em duas partes: na primeira, busca-se estudar os princípios contábeis de acordo com as disposições de dois dos órgãos mais importantes para a enunciação das normas contábeis, mas sem ignorar a importância da doutrina contábil para o estudo, e a relação destes com os princípios jurídico-tributários; na segunda, passa-se a analisar eventuais modificações nos princípios contábeis pela adoção de novos padrões em razão da edição, em 2007, da Lei n. 11.638, e na relação destes com os princípios jurídico-tributários.

Cabe destacar que a bipartição proposta implicará a elaboração de dois textos, o que facilitará (i) a compreensão dos princípios contábeis (principalmente) e jurídico-tributários, (ii) a percepção das aproximações e dos distanciamentos em cada época, (iii) as possíveis modificações nos princípios contábeis, em razão da adoção do novo padrão contábil, e, conseqüentemente, (iv) as possíveis modificações na relação entre as duas áreas.

2 PRINCÍPIOS E POSTULADOS CONTÁBEIS

A relação de dependência ou influência entre Contabilidade e Direito é observada há aproximadamente sete décadas pela própria doutrina contábil. Frederico Herrmann Junior é considerado um dos precursores no Brasil do estudo analítico e um dos responsáveis pelo desenvolvimento da Contabilidade.

No livro **Contabilidade superior**, é possível ver, com bastante clareza, a alta carga/influência jurídica³ sobre os estudos contábeis de até então, desde o

Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade, de Fernando Daniel de Moura Fonseca.

3. "As relações da Contabilidade com a Economia e o Direito são muito estreitas. Com a primeira tem em comum o estudo da riqueza sob prisma especial, pois que a considera como matéria incorporada ao patrimônio das aziendas. [...] Nas sociedades regularmente constituídas intervêm como elementos reguladores das relações econômicas: as leis. Em virtude da intervenção desse instrumento regulador, os atos de apropriação dividem-se em duas categorias: atos lícitos

nascidouro da Contabilidade, como um ramo das Ciências Sociais⁴, até o estudo de uma das teorias⁵ que lhe fornecem a base para desenvolvimento.

e ilícitos. Nessa distinção, o Direito entra em contato com a Economia e a Contabilidade. A Contabilidade pura é estranha à classificação jurídica, pois ocupa-se somente dos fenômenos que produzem variações do capital sem indagar o fundamento moral das operações. A origem do capital pode ser lícita ou não. De qualquer modo, a Contabilidade registra a variação resultante do ato. Ao Direito cabe fazer a distinção, servindo-se da Contabilidade como instrumento de prova legal. O registro das variações deve, portanto, refletir a natureza jurídica das operações, de modo que a prova produzida caracterize o negócio jurídico a que se refere. A ciência contábil é geral. Norteia-se sempre por um só pensamento, que é o de estudar os fatos que produzem variações patrimoniais, classificando-os de modo a fornecer elementos de orientação ao governo da riqueza. Os métodos de que se serve foram consagrados pela legislação como necessários à salvaguarda dos direitos individuais decorrentes das relações jurídicas. Deste modo, os métodos usados pela Contabilidade para registrar os fatos contábeis sofrem as limitações impostas pelas leis. O Direito incide sobre os fatos contábeis, mas a natureza íntima destes é diferente, pois a Contabilidade tem por objeto essencial a grandeza econômica do patrimônio e as suas variações em face dos atos de gestão, enquanto o Direito aprecia os mesmos fenômenos do ponto de vista da harmonia social. Nem todas as relações de Direito correspondem a fatos contábeis, e nem todos os fatos contábeis criam relações jurídicas novas. Por isso, a Contabilidade, como ciência, não pode repousar sobre os conceitos de fatos, negócios e relações jurídicas. [...] As relações da Contabilidade com o Direito são, portanto, de natureza essencialmente formal. Neste sentido, ela se aproxima de quase todos os ramos do Direito. [...] Quanto às relações com a Economia, já tivemos oportunidade de dizer que a Contabilidade se filia diretamente a esse ramo científico. A ciência econômica estuda os fatos humanos relacionados com a riqueza no que entendem com a produção, distribuição, circulação e consumo de utilidades [...] (HERRMANN JUNIOR, Frederico. **Contabilidade superior**: teoria econômica da contabilidade. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1954. p. 14-16).

4. "Resta verificar se a Contabilidade se coaduna com as 'ciências morais e sociais'; estas têm por objeto o homem enquanto ser inteligente, livre e social, considerado não somente em si, mas em seus atos e em certos fatos exteriores que são manifestação de sua vida moral e social'. No subgrupo das ciências morais e sociais, encontramos as ciências sociais e políticas, que 'estudam a estrutura geral das sociedades humanas, as leis do seu funcionamento normal e do seu desenvolvimento'. A este subgrupo subordinam-se, entre outras ciências: o Direito, a Economia e a Contabilidade. O Direito, estudando e regulando o comportamento dos homens em suas relações recíprocas. A Economia, que examina as riquezas como elementos dependentes do comportamento dos homens reunidos em sociedade. A Contabilidade, que trata da riqueza no seu estado de apropriação como matéria econômico-administrativa das empresas e entidades político-sociais. [...] A Contabilidade ocupa-se, portanto, de fatos exteriores relacionados com a atividade econômica do homem, limitadas ao âmbito das empresas e entidades econômicas e sociais. Incumbe à Contabilidade, como sistema de conhecimentos, estudar o comportamento das riquezas que se integram no patrimônio, em face das ações humanas, até certo ponto clarividentes e livres" (HERRMANN JUNIOR, Frederico. **Contabilidade superior**: teoria econômica da contabilidade. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1954. p. 6-7).
5. "[...] A obra de Fábio Besta trouxe-nos esclarecimentos úteis sobre a evolução da ciência contábil. Duas são as doutrinas que prevaleceram no estudo da matéria: 1º) a que dá à Contabilidade fundamento jurídico; 2º) a que estabelece sua filiação à Economia. Girando em torno desses princípios fundamentais formaram-se os seguintes conceitos: Contismo[,] Personalismo[,] Controlismo[,] Aziendalismo[,] Patrimonialismo[,] que tiveram sua época e disputaram a preferência dos estudiosos. [...] Contemporâneo de Marchi, Giuseppe Cerboni acompanhou com interesse os estudos do precursor da teoria personalista. Aceitou o princípio da personificação

Ainda nessa obra, o autor em destaque apresenta como princípios, sem fazer uma exata e metodológica definição do que estes seriam, todas as teorias até então utilizadas para o desenvolvimento da Contabilidade e, em especial, o sistema de partidas dobradas⁶.

Em outras palavras, embora já se vislumbrasse – mesmo que embrionariamente – um papel de destaque para os princípios contábeis, não havia uma grande sistematização própria, o que foi aprimorado com o passar dos anos.

Aí, em 1981, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou o que pode ser considerada como a primeira relevante normatização dos princípios contábeis, intitulando-os de Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC), quais sejam: (a) da entidade; (b) da qualificação e quantificação dos bens patrimoniais; (c) da expressão monetária; (d) da competência; (e) da oportunidade; (f) da formalização dos registros contábeis; (g) da terminologia contábil; (h) da equidade; (i) da continuidade; (j) da periodicidade; (k) da prudência; (l) da uniformidade; (m) da informação; (n) dos atos e fatos aleatórios; (o) da correção monetária; (p) da integração.

Na Resolução CFC n. 530⁷, de 1981, podem ser observadas claras preocupações quanto à necessidade de fixação dos princípios contábeis e em relação à denominação desses fundamentos contábeis (se princípios, regras, convenções, postulados ou outros). Além disso, são apresentados a definição⁸ dos princípios e o seu objetivo⁹.

Já em 1986, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por meio da Deliberação CVM n. 29¹⁰, de 5 de fevereiro de 1986, aprovou e referendou o pronunciamento do Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON), que não se limitou

das contas, mas introduziu-lhes o conceito jurídico segundo o qual representam DIREITOS E OBRIGAÇÕES. Aboliu a pessoa intermediária entre o PROPRIETÁRIO e a AZIENDA, representada na teoria de Marchi, pelo Administrador ou Gerente. [...] Cerboni procurou dar às contas um conteúdo representado pelas relações jurídicas entre os agentes consignatários e correspondentes de um lado e o proprietário do outro" (HERRMANN JUNIOR, Frederico. **Contabilidade superior**: teoria econômica da contabilidade. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1954. p. 19-20 e 26-27).

6. Em termos práticos, significa que dizer que para todo(s) o(s) lançamento(s) a crédito há um(s) lançamento(s) a débito correspondente. Isso porque toda relação contabilizada (registrada) importa na assunção de direitos e de deveres, além de que todo fato contábil possuirá uma origem e um destino.
7. Disponível em: < http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_530.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2020.
8. "[...] consideram-se como princípios os conceitos e postulados gerais emanados da doutrina contábil."
9. "Os princípios visam ao tratamento contábil uniforme dos atos e fatos administrativos e das demonstrações deles decorrentes [...]".
10. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0001/deli029.html>>. Acesso em: 10 fev. 2020.

(diferentemente da Resolução CFC n. 530) a apresentar uma objetiva definição de cada princípio.

Nela, passou-se ao estudo detido da diferenciação entre postulados, princípios e convenções, todos inicial e indistintamente previstos como Princípios Fundamentais de Contabilidade, e, posteriormente, os diferenciando como conceitos¹¹ que podem ou não legitimar e/ou direcionar a aplicação de outros conceitos¹², em busca da verdadeira matéria contábil e com a exigência de aplicação simultânea e integrada dos conceitos.

Assim, os postulados ambientais da contabilidade podem ser encarados como o elo entre a Contabilidade e, por exemplo, o Direito, que ordenarão/organizarão a Contabilidade. Apenas dois são os postulados: entidade e continuidade.

O postulado da entidade contábil define que as entidades devem ser encaradas como “[...] conjuntos de pessoas, recursos e organizações capazes de exercer atividade econômica, como meio ou como fim”, mas o conjunto é, para fins contábeis, inconfundível com a pessoa que o detém. Em última instância, é a sintetização da completa separação entre o homem e a soma dos diferentes recursos voltados à exploração da atividade econômica, embora não se negue a possível existência de interesses convergentes e divergentes no que tange à exploração e à respectiva contabilização.

Além do mais, esse postulado apresenta quatro dimensões: (a) jurídica, a completa separação, por exemplo, entre a empresa e o sócio para fins jurídicos (e, ao final, contábeis); (b) econômica, o conjunto de recursos em evolução econômica quantitativa e qualitativa; (c) organizacional, a forma de disposição desses recursos e o controle exercido sobre eles; (d) social, o acréscimo de utilidade/riqueza também à sociedade, na justa medida de sua evolução¹³.

Já o postulado da continuidade da entidade – uma consequência da existência da entidade – é a premissa básica da contabilidade, pois a entidade existe, basicamente, para gerar valor (para seus sócios, para a sociedade ou para “si mesma”) sem interrupções, e esse valor é fruto do confronto entre as receitas

11. “[...] certos conceitos são constatações sobre o ambiente (cenário) em que a Contabilidade atua e constituem a razão de ser de vários outros conceitos que se seguem. Outros, na verdade, complementam, explicam, delimitam e restringem a aplicação dos demais, daí serem de uma hierarquia menor.”

12. Deve-se encarar o conjunto dos postulados, princípios e convenções como Conceitos Fundamentais de Contabilidade, que formam a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, ou seja, o alicerce de toda e qualquer construção.

13. Nesse momento, aquele que já está familiarizado com a literatura jurídica consegue perceber um estreitamento de laços com o estudo da empresa como um fenômeno poliédrico (cinco dimensões da empresa), no raciocínio de Alberto Asquini.

obtidas no exercício de uma atividade e as despesas incorridas nesse mesmo exercício¹⁴.

Por outro lado, os princípios, embora considerados “[...] o núcleo central da estrutura contábil [...]”, regulamentam, ou seja, imprimem uma direção aos postulados, e são, então, logicamente¹⁵, dependentes destes. Diferentemente da Resolução n. 530, são apresentados apenas quatro: (a) custo como base de valor; (b) denominador comum monetário; (c) realização da receita; (d) confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis.

O princípio do custo como base de valor representa uma plataforma para os registros inicial e final de um ativo, pois, com o passar do tempo, este sofrerá a influência de alguns fatores que podem conduzir à modificação do seu valor; mudança que, se considerada na valoração do ativo, pode resultar na perda de alguns atributos das demonstrações contábeis, o que obriga, em regra, a manutenção¹⁶ daquele valor inicial. Cabe ressaltar que essa nova valoração poderia ser fruto, por exemplo, da utilização indevida (manipulação) de alguns índices hábeis a esconder o valor econômico mais aproximado do ativo.

Já o princípio do denominador comum monetário traduz a necessidade de se possuir apenas um único padrão monetário de mensuração (valoração) de ativos e de passivos, independentemente da origem do ativo (venda de mercadoria em moeda estrangeira, por exemplo) ou do passivo (obtenção de empréstimo fora do País e em moeda estrangeira, por exemplo).

Por sua vez, o princípio da realização da receita representa o reconhecimento e o registro da receita pela entidade no instante em que o produto ou serviço foi transferido ao cliente, pois (i) todo esforço para obtenção da receita foi feito, (ii) há maior exatidão em relação ao valor do item e (iii) já são conhecidos os custos e as despesas incorridos para obter a receita, além das eventuais deduções desta.

14. Esse raciocínio conduz à conclusão de que os recursos que compõem a entidade estão, em regra, vocacionados ao exercício contínuo da atividade, ou seja, o bem adquirido (cujo valor da transação representará o seu custo) e que integra o ativo será realizado/consumido por meio do seu uso; assim, o (hipotético) valor decorrente de uma eventual venda (o que representaria a descontinuidade do bem/recurso) não deve, sob o enfoque da continuidade da operação, servir de parâmetro para sua valoração enquanto ativo.

15. A disposição inicial da Deliberação n. 29 leva ao pensamento inicial de existir uma hierarquia entre postulados (superiores) e princípios (inferiores), que é, de certa forma, posta em xeque quando se inicia a seção específica dos princípios, que os coloca “[...] operando num cenário complexo, ao nível dos Postulados”.

16. Contudo, essa manutenção não significa que o ativo estará livre da contabilização da eventual depreciação/amortização/exaustão ou do teste de recuperabilidade (*impairment*), sob pena de camuflar eventuais perdas ou desgastes e macular as demonstrações contábeis, que são o principal instrumento de informação.

Esse instante pode ser flexibilizado, por exemplo, para que sejam atendidas razões de ordem prática, o que atribui maior transparência e confiabilidade à demonstração contábil.

Por último, o princípio da confrontação é apresentado, em síntese, como uma continuação do princípio da realização, independentemente do efetivo recebimento em espécie da venda. É dizer, o reconhecimento de receitas acarreta, em regra, o reconhecimento de despesas. E, a soma desses últimos dois princípios forma o chamado princípio da competência.

Como último tipo de conceito, as convenções são restrições ou condicionantes à aplicação dos princípios, o que as torna dependentes destes. São quatro as convenções: (a) objetividade; (b) materialidade; (c) conservadorismo; (d) consistência.

A convenção da objetividade, para que as demonstrações contábeis possam ser tidas como ainda mais confiáveis, estabelece uma espécie de ordem de preferência para a mensuração e a evidenciação dos fatos contábeis: serão preferidos os procedimentos que possam se valer de evidências objetivas.

Já a convenção da materialidade se relaciona com a influência e o custo comparado ao benefício da informação contábil, ou seja, analisa-se se a falta da informação pode (i) induzir o usuário da informação contábil a erro ou (ii) abalar a qualidade e a confiabilidade da informação trazida pela entidade; (iii) considerando-se o custo em produzi-la, se será maior ou menor do que o benefício a ela vinculado.

A convenção do conservadorismo (ou prudência) conduz a um sistema de mensuração de ativos e de passivos, no qual estes serão mensurados pelo maior valor e aqueles serão mensurados pelo menor valor. Porém, essa mensuração não deve levar à manipulação dos itens avaliados, de modo que o maior valor para o passivo e o menor valor para o ativo possuam, por exemplo, amparo em documentos ou acontecimentos que não sejam passíveis de manipulações, preservando-se a neutralidade da informação contábil.

Por fim, a convenção da consistência (ou uniformidade) traduz a necessidade de se manter, sempre que possível, o mesmo procedimento de avaliação dos fatos contábeis.

Cabe destacar, no entanto, que, apesar de não estar prevista como postulado, princípio ou convenção, já havia a previsão de que, para cumprir com seu objetivo de fornecer uma boa informação, podia-se preterir a forma para que prevalecesse a respectiva essência. Mas, não só, também havia menção à possibilidade de se fazer alguma inferência sobre tendências futuras da entidade, a partir das informações fornecidas pelas demonstrações contábeis.

Findo o breve estudo a respeito dos conceitos contábeis disciplinados pela CVM, volta-se a analisar os pronunciamentos do CFC, cuja Resolução n. 530 foi o pontapé inicial para a normatização dos princípios (amplamente considerados) contábeis.

Em 1993, foi editada a Resolução CFC n. 750¹⁷, destinada à "[...] atualização substantiva e adjetiva dos Princípios Fundamentais de Contabilidade a que se refere a Resolução CFC 530/81". Nesse novo enunciado, foram expressamente listados os princípios: (a) da entidade; (b) da continuidade; (c) da oportunidade; (d) do registro pelo valor original; (e) da atualização monetária; (f) da competência; (g) da prudência.

Implicamente, já havia a previsão de que, para que houvesse a efetiva aplicação dos Princípios Fundamentais da Contabilidade, a essência de algumas transações deveria prevalecer sobre suas respectivas formas. Além do mais, a observância desses princípios foi expressamente alçada ao posto de requisito de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

No ano seguinte, foi aprovada a Resolução CFC n. 774¹⁸, que servia de apêndice à Resolução CFC n. 750 e buscava um maior esclarecimento sobre os Princípios Fundamentais da Contabilidade. Na nova norma, são traçadas algumas considerações introdutórias ao estudo detido daqueles princípios, priorizando-se a informação.

Nelas, a Contabilidade é novamente classificada como espécie de Ciência Social e o patrimônio é novamente colocado como objeto da área, além de a entidade poder dispor do patrimônio de acordo com as normas jurídicas e a racionalidade econômica.

Os Princípios Fundamentais constituem toda a base do estudo, são de aplicação universal e dizem respeito à Contabilidade em sua inteireza, conservam a validade em qualquer circunstância, são admitidos sem necessidade de comprovação e não são passíveis de hierarquização formal. Ainda, os princípios se diferenciam das normas na medida em que aqueles são prévios a estas e fundamentam as ações, já estas possuem natureza prática, o que significa dizer que estão ligadas à consecução da ação (como fazê-la).

A informação, sempre priorizada e como um resultado de todo o procedimento contábil, depende de um novo tripé: (i) a aplicação dos princípios deve

17. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_750.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2020.

18. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_774.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2020.

considerar (ii) os contextos econômico, tecnológico, institucional e social, o que promove (iii) o uso de projeções, também chamadas de visão prospectiva.

Expostas as considerações, pode-se passar ao estudo do detalhamento de cada princípio, a começar pelo da entidade, que reitera o patrimônio como objeto da Contabilidade e a autonomia daquele é o ponto central do princípio, autonomia fundamentada na propriedade (ou, melhor, no direito de propriedade).

Já o princípio da continuidade influencia o valor dos ativos e o valor e o vencimento dos passivos, além de sua observância ser um requisito para a aplicação correta dos princípios da competência e da oportunidade, adiante expostos.

O princípio da oportunidade, também conhecido como da universalidade, diz respeito à necessidade de todas as variações ocorridas no patrimônio da entidade serem relatadas quando ocorrerem, o que confere integridade (por reportar todas as modificações) e tempestividade (por serem reconhecidas no momento correto) aos registros contábeis. Aqui, destaca-se o conhecimento temporal da variação patrimonial, é o chamado oportuno conhecimento, deixando a identificação da natureza da variação para uma segunda etapa (encargo do princípio da competência).

Ademais, os princípios da continuidade e da oportunidade se entrelaçam da seguinte forma: mensurado o valor do ativo e o valor e o vencimento do passivo (de acordo com o fim previsível ou não da(s) atividade(s) da entidade), é preciso registrar contabilmente essa variação patrimonial assim que ocorrida, desde que haja certeza razoável do valor e da ocorrência, ou seja, conhecido o valor da mutação, identifica-se o momento em que esta ocorreu para o oportuno registro.

O princípio da competência está centrado na natureza da variação patrimonial em dado momento, instante que, para as receitas, será o período no qual foram geradas e que, para as despesas, será o tempo no qual foram incorridas, ou seja, não há um vínculo necessário com o momento em que a moeda ingressa no patrimônio, para as receitas, e com o instante em que a moeda sai do patrimônio, para as despesas.

Logo, pode-se fechar a interação entre os princípios da continuidade, da oportunidade e da competência da seguinte forma: mensurada a variação patrimonial e identificado o instante em que ocorreu para registro, deve-se investigar a natureza da variação, se se trata de receita ou despesa.

Por seu turno, o princípio do registro pelo valor original determina que o valor do registro inicial de um elemento do patrimônio se dê pelo valor da transação, também chamado de valor de entrada, o que unifica a metodologia de avaliação dos elementos patrimoniais e aprimora a qualidade da informação.

Esse último princípio possui intrínseca relação com o da atualização monetária, que pode, em verdade, ser considerado uma decorrência lógica daquele. Isso porque a atualização visa somente a manter a substância original do ativo e do passivo correta, ou seja, em conformidade com a variação monetária ocorrida desde o registro inicial do elemento. Para tanto, é necessário que seja adotado o mesmo índice para ativos e passivos.

Por derradeiro, o princípio da prudência determina que, em situações cuja mensuração do componente patrimonial admita mais de uma avaliação, será atribuído o menor valor ao ativo e o maior valor ao passivo para as mutações patrimoniais posteriores ao reconhecimento inicial do item. Cabe ressaltar que os ajustes nos valores dos ativos, ressalvada a atualização monetária, podem apenas reduzi-los e esse princípio não deve servir de amparo para que se promova um autêntico gerenciamento de resultado (com a criação de valores artificiais para os elementos patrimoniais).

Após toda a exposição, podem ser traçados alguns pontos de contato entre as sistematizações da CVM e do CFC:

- a) ambas reconhecem o quão fundamentais são os conceitos para o desenvolvimento da Contabilidade, que nada mais é do que um sistema de informações qualificadas e confiáveis a respeito do patrimônio da entidade;
- b) os Princípios Fundamentais se entrelaçam de modo a um influenciar na interpretação/aplicação/estudo de outro;
- c) a Deliberação e as Resoluções encampam a autonomia "metodológica" dos princípios: entidade, continuidade, registro pelo valor original e prudência;
- d) as normatizações encaram a entidade como o cerne da matéria contábil, de modo que a entidade é uma unidade econômica diferente dos seus detentores e está apta a retratar seus respectivos direitos e obrigações;
- e) tanto uma quanto outras encampam as mesmas lições referentes à continuidade, isto é, a "entidade em marcha" implica a geração contínua de valor da entidade e a mensuração (e eventual vencimento) dos elementos patrimoniais conforme a descontinuidade ou não das operações;
- f) as normatizações também incorporam o mesmo sentido para o custo como registro inicial, ou seja, o valor da transação (de entrada) é a base para a mensuração do elemento patrimonial, uniformizando o padrão de registro e determinando que os ativos não serão identificados na contabilidade por valor superior ao do custo – quando muito, corrigido;

g) a Deliberação e as Resoluções também assumem o mesmo conteúdo para a prudência, de modo que, havendo dúvida quanto à mensuração de uma variação (desde que as diferentes mensurações sejam plausíveis), deve-se optar, para o ativo, o menor valor possível e, para o passivo, o maior valor possível, sem que se possa falar em manipulação do resultado, a fim de que as informações sejam neutras para o usuário;

h) por último, a Deliberação e as Resoluções apresentam uma relação entre (i) a competência, (ii) a realização das receitas e (iii) a confrontação destas com as respectivas receitas, de sorte que se saiba a natureza da variação patrimonial, que ocorrerá necessariamente em um instante; assim, caminham em conjunto natureza e tempo da variação patrimonial.

Por outro lado, podem ser apontadas algumas diferenças:

a) a Deliberação separa os conceitos em três categorias, enquanto as Resoluções tratam todos os conceitos sob um só título;

b) ao adotar essa diferenciação, a Deliberação acaba esculpindo – embora seja um reflexo dessa inter-relação – uma forma de hierarquização formal entre – em ordem decrescente – postulados, princípios e convenções, o que não é admitido pelas Resoluções;

c) a Deliberação trata de modo autônomo do denominador comum monetário, enquanto as Resoluções o tratam como um apêndice do registro pelo valor original; as Resoluções conferem autonomia à atualização monetária, enquanto a Deliberação o interpreta como uma variável do registro pelo valor inicial; a Deliberação atribui autonomia à realização da receita e à confrontação da receita com a respectiva despesa, mas a interpretação de ambas em conjunto leva ao princípio da competência, já as Resoluções sobrepoem a competência em face da realização e da confrontação, é dizer, dada a existência da competência, existem de modo inter-relacionado realização e confrontação; a Deliberação confere autonomia à oportunidade, mas as Resoluções a atrelam, de certo modo, à competência; a Deliberação disciplina separadamente a objetividade, enquanto as Resoluções indicam que esta é apenas um atributo da fiel representação da variação patrimonial; ainda, a Deliberação cuida da consistência como convenção, enquanto as Resoluções a encaram como uma regra de comportamento que leva à impossibilidade, em princípio, de se modificar o procedimento contábil adotado pela entidade; por último, a Deliberação identifica a materialidade como uma convenção, que não possui substantiva importância para as Resoluções.

Sob outro viés, no campo doutrinário, os postulados são, em síntese, premissas referentes ao ambiente político, econômico e social em que a Contabilidade atua, e se subdividem em dois: entidade e continuidade, sem que o conteúdo de cada um deles divirja daquele apontado linhas acima pela Deliberação e pelas Resoluções¹⁹.

Já os princípios, em conjunto com as convenções, qualificam e delimitam o campo de atuação desses "conceitos". Aqueles são os seguintes: custo como base de registro inicial; competência; denominador comum monetário. E, as convenções são as seguintes: objetividade; materialidade (relevância); conservadorismo (prudência); consistência (uniformidade). Tanto os princípios quanto as convenções não apresentam divergências consideráveis em relação ao que foi anteriormente pontuado²⁰.

Portanto, tem-se para Contabilidade um sistema estruturado por princípios (ou postulados, princípios e convenções) que incidem sobre o patrimônio a fim de que, ao final, sejam promovidas informações econômicas úteis, confiáveis, neutras e cujo benefício de sua obtenção compense os esforços incorridos para esta.

3 NORMAS, PRINCÍPIOS E REGRAS JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS

Assim como visto para a Contabilidade, o Direito Tributário também possui alguns "conceitos" que fornecem a base do sistema jurídico, base sobre a qual o próprio sistema é desenvolvido e aprimorado, e esses "conceitos" são conhecidos como normas.

Estas são, em verdade, o resultado das interpretações de textos jurídicos, são os sentidos extraídos da interpretação de um ou mais textos jurídicos (dispositivos), sendo a interpretação realizada de modo orgânico, isto é, olhando-se para o conjunto de textos como um sistema e extraindo-se o sentido de um ou mais dispositivos de acordo com o todo do texto²¹.

Nesse sentido, se uma norma resultar da interpretação de um único dispositivo, haverá correspondência específica entre a norma e o dispositivo; já se a norma resultar da interpretação de mais de um dispositivo, não haverá essa correspondência específica entre norma e dispositivo²². Na primeira situação, pode-se dizer

19. IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 33-38.

20. Idem, p. 42 e ss.

21. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 50.

22. Idem, *ibidem*.

que a norma possui previsão explícita e específica no sistema jurídico, enquanto na segunda hipótese a previsão é implícita e inespecífica.

Ademais, as normas tanto podem ser de primeiro grau quanto de segundo. No primeiro grau, situam-se os princípios e as regras; já no segundo, situam-se os postulados²³. Porém, vale lembrar que princípios, regras e postulados nada mais são do que sentidos extraídos da interpretação de textos jurídicos.

Os princípios são normas finalísticas, pois "[...] estabelecem um estado ideal de coisas a ser buscado e, por isso, exigem a adoção de comportamentos cujos efeitos contribuam para a promoção gradual daquele fim [...]"²⁴. É dizer, o princípio é uma norma que determina que sejam adotadas ações que levem ao fim previsto pelo próprio princípio, independentemente de o princípio apontar de plano uma ação específica, ou seja, se não houver previsão específica da ação, pode-se adotar qualquer medida legítima que leve ao fim previsto na norma.

Ademais, os princípios possuem relação mais intensa com outros princípios, o que gera uma relação de complementaridade, e o fim previsto nos princípios pode ser mais ou menos amplo. É possível que, para se atingir o fim mais amplo, sejam atingidos também fins de menor amplitude. Dessa forma, "[...] o princípio mais amplo exerce influência na interpretação e aplicação do princípio mais restrito. Daí denominar-se o princípio, cujo ideal é mais amplo, de sobreprincípio e o princípio, cujo ideal unidirecional é mais restrito, de subprincípio"²⁵.

Já as regras são consideradas normas descritivas, por descreverem comportamentos obrigatórios, permitidos ou proibidos, o que denota uma maior rigidez dessa espécie de normas, além de poder existir uma relação de inferioridade em relação aos princípios, pois a existência das regras está atrelada a alguma finalidade preexistente – não há regras desvinculadas de finalidades²⁶.

Por fim, os postulados são normas que orientam a compreensão e a aplicação de outras normas, são condições essenciais (um requisito preliminar) para a compreensão e a aplicação de outras normas. E, podem ser subdivididos em "[...] os postulados meramente hermenêuticos, destinados a compreensão em geral do Direito e os postulados aplicativos, cuja função é estruturar a sua aplicação concreta"²⁷.

Então, os postulados são sentidos extraídos de textos jurídicos que permitem a correta interpretação de princípios e de regras. Os princípios são, igualmente,

23. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 38 e ss.

24. Idem, p. 38.

25. Idem, p. 39-40.

26. Idem, p. 40.

27. Idem, p. 41.

sentidos extraídos de textos jurídicos que preveem um fim a ser atingido, fim que requer necessariamente a adoção de condutas que permitam que se atinja aquele. E, as regras são, também, sentidos extraídos de textos jurídicos, mas que descrevem ações permitidas, proibidas e obrigatórias.

Apesar de existirem diferenças conceituais, dogmáticas, doutrinárias, em relação às três espécies de normas, é comum que essas formas sejam tratadas genericamente sob o título de princípios, para que se possa de certo modo equalizar a instrução sobre a matéria e construir um arcabouço mínimo de conhecimento, o que possibilitará, em seguida, traçar um sistema de tributação e analisar, por exemplo, as limitações à cobrança de tributos.

Contudo, antes de se passar ao exame dos princípios voltados à tributação, é de bom alvitre esclarecer que há uma gama de princípios aplicáveis a todas as áreas do Direito, cujo previsão é extraída da Constituição Federal, que é a base de todo o ordenamento jurídico brasileiro.

Destacam-se: (a) segurança jurídica, que possibilita a previsibilidade e confere a confiabilidade das/nas ações e a proteção de expectativas; (b) devido processo legal, que sintetiza o ideal de proteger direitos, exige a interpretação racional dos procedimentos e impõe condutas/medidas a serem observadas²⁸.

Vistos esses pontos de contato entre todas as áreas do Direito, volta-se agora ao estudo dos princípios imanentes (mas não exclusivos) ao Direito Tributário, uns são aplicáveis a quase todos os tributos e outros são (bastante) restritos a determinados tributos²⁹. Contudo, todos podem ser considerados como uma forma de limitação à instituição e à cobrança de tributos, além de conferir o próprio "desenho" do tributo.

Todavia, antes desse "mergulho", cabe esclarecer que o Direito Tributário é um ramo de sobreposição em relação aos demais, vale dizer, este se vale dos conceitos estabelecidos, por exemplo, pelo Direito Civil, mas atribui efeitos próprios à tributação, uma vez que os efeitos econômicos do fato capturado pela lei civil importam para o Direito Tributário³⁰.

Podem ser exemplificativamente listados como princípios aplicáveis a quase todos os tributos: (a) legalidade, que preconiza, em suma, que a instituição, o aumento, as multas por não pagamento e os elementos dos tributos devem estar previstos em lei; (b) anterioridade, que reputa válidos o aumento ou a

28. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 111-113, 295.

29. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 353.

30. SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 4. ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1982. p. 62-63.

instituição de tributos no ano seguinte ao da promulgação da lei e/ou no 91º dia posterior à promulgação da lei que instituiu ou majorou o tributo; (c) irretroatividade, que impede a cobrança do tributo recém-instituído ou majorado sobre fatos anteriores à publicação da lei que criou ou aumentou o tributo, exceto se for atribuído tratamento mais benéfico ao fato tributado, situação em que se admite a aplicação retroativa; (d) igualdade, que repele um tratamento diferenciado para contribuintes relativamente iguais; (e) proibição do efeito de confisco, que impede o exagero na tributação, questionando-se se o tributo já excedeu sua finalidade³¹.

Restritos a específicos tributos, podem ser listados, à guisa de exemplo, os seguintes princípios: (a) proporcionalidade, progressividade e regressividade, que remetem a situações em que (i) a alíquota do tributo será mantida, independentemente da base de cálculo, e em que a alíquota (ii) aumentará ou (iii) diminuirá, de acordo com o aumento da base de cálculo; (b) não cumulatividade, que conduz, ao final, à redução do valor a ser pago do tributo, por meio da concessão de um crédito ao contribuinte; (c) seletividade, que vincula o grau de tributação de um produto ou serviço ao quão essencial ele é³².

Embora não estejam previstos acima – dado que a aplicação de ambos não se limita ao Direito Tributário –, é necessário tecer algumas considerações sobre os princípios³³ da proporcionalidade e da razoabilidade, vez que são duas normas jurídicas que vêm recebendo maior destaque nas últimas décadas (tanto na doutrina quanto na jurisprudência), além de serem aplicáveis a todas as áreas do Direito.

O primeiro impõe o preenchimento de três requisitos para que a medida empregada seja considerada proporcional, quais sejam: (a) adequação, que nada mais é do que a relação entre meio e fim, é dizer, se o meio adotado leva à consecução do fim almejado; (b) necessidade, que implica a verificação da medida adotada para a consecução do fim no que tange à restrição³⁴ de direitos, isto é, se existiria outro meio que não o adotado que levaria a uma menor restrição de direitos envolvidos na hipótese; (c) proporcionalidade em sentido estrito, que compara a relevância do fim com o quão intensa foi a restrição aos direitos

31. SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 4. ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1982. p. 265 e ss.

32. Idem, p. 353 e ss.

33. Vale destacar que, apesar de aqui classificados como princípios, a razoabilidade e a proporcionalidade são autênticos postulados, dado que não só permeiam todos os ramos do Direito, como, principalmente, estruturam a interpretação e a aplicação de outras normas.

34. Isso porque a adoção de uma medida leva necessariamente ao cerceamento de algum direito.

envolvidos, ou seja, as vantagens de se atingir o fim devem ser proporcionais (compensar) às desvantagens decorrentes da restrição de direitos³⁵.

Já o segundo pode ser utilizado sob quatro formatos: (a) equidade, como um critério de conformação do caso específico à norma geral; (b) congruência, como um critério de harmonização entre as normas gerais e suas condições de aplicação; (c) equivalência, como uma exigência de “[...] uma relação de equivalência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona”; (d) coerência, que veda a possibilidade de contradição em si da norma³⁶.

Então, quando do exame entre a ação voltada à promoção do fim, é preciso que a medida seja a um só tempo proporcional e razoável, além de respeitar as demais normas do sistema jurídico, o que engloba a observância dos princípios aplicáveis a quase todos os tributos e de eventuais princípios específicos do tributo em particular.

Dentre as demais normas do sistema jurídico que não recebem maior atenção (ao menos) no estudo preliminar do Direito Tributário, pode-se destacar o princípio da praticabilidade, que é a técnica destinada a simplificar a aplicação da lei e, conseqüentemente, a cobrança dos tributos, em razão do alto custo envolvido na modalidade não simplificada de aplicação³⁷.

Nota-se, assim, que há uma intrínseca relação entre custo e benefício decorrentes da aplicação da lei e da arrecadação dos tributos, isto é, o benefício decorrente da aplicação da lei e da cobrança do tributo deve compensar o custo envolvido nessas atividades.

Outro princípio que ganha destaque à medida que se estuda a relação entre Contabilidade (ou, mais propriamente, Direito Contábil) e Direito Tributário é o da realização da receita, que, para essa última esfera, é tido/confundido com o princípio da competência, de sorte que o momento no qual a receita pode ser considerada realizada não é exato, o que permite sua identificação de acordo com cada caso³⁸.

É desse emaranhado de postulados, princípios e regras que se pode extrair um sistema jurídico-tributário, dotado de normas voltadas à correta interpretação e aplicação do Direito, que levará em consideração o papel central da área em

35. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 399-408.

36. Idem, p. 408-420.

37. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte. Malheiros: São Paulo, 2007. p. 89-93.

38. POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda**: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 361-362. (Série Doutrina Tributária, VII).

estudo, ou seja, a arrecadação de recursos³⁹ para que políticas públicas sejam implementadas⁴⁰, o que significa dizer que o próprio Direito Tributário pode ser encarado como meramente instrumental⁴¹.

4 APROXIMAÇÕES E DISTANCIAMENTOS ENTRE A CONTABILIDADE E O DIREITO TRIBUTÁRIO

Pode-se passar, finalmente, ao exame dos princípios que aproximam e que distanciam a Contabilidade e o Direito Tributário, mas, como destacado no introito, no panorama vigente até 2007.

Assim, podem ser apontadas algumas aproximações:

- a) as duas áreas de estudo são ramos das Ciências Sociais, relacionam-se com outras áreas de conhecimento e não são fins em si mesmos, vale dizer, são "técnicas" meramente instrumentais;
- b) tanto uma quanto o outro estão em permanente contato com outras áreas (ou subáreas) do conhecimento, recebendo inclusive influxos no decorrer de suas histórias;
- c) ambos os campos traçam aspectos fundamentais para o desenvolvimento de cada matéria, de cada estudo, que podem ser encarados como normas, postulados, princípios e regras, que se relacionam, influenciam e podem sofrer uma sistematização hierárquica (ao menos para fins de estudo);
- d) a Contabilidade encampa também a diferenciação entre postulados e princípios;
- e) as ideias de segurança, confiabilidade e capacidade preditiva permeiam as duas áreas;
- f) tanto a Contabilidade quanto o Direito Tributário incorporam a competência como métrica para o reconhecimento de despesas e de receitas;
- g) ambas as áreas, na consecução de seus objetivos, adotam como "norte" a verificação da relação entre o custo e o benefício atrelados às respectivas atividades.

E, também, podem ser indicados alguns distanciamentos:

39. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 15 e ss.

40. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 42.

41. Idem, *ibidem*.

- a) apesar de possuírem a mesma origem e característica, a Contabilidade e o Direito Tributário possuem objetos – patrimônio, para aquela, e tributo, para este – e finalidades – retratar por informações a situação econômica da entidade, naquele caso, e angariar recursos para a consecução, por exemplo, de políticas públicas, neste caso;
- b) em que pese a existência de contatos e influxos com outras áreas, o Direito Tributário se vale de fatos econômicos capturados, definidos e protegidos pela lei civil e, muitas vezes, organizados pela Contabilidade, para que possa fiscalizar e cobrar tributos; já a Contabilidade, no seu aprimoramento, sofre influxos do Direito há mais de setenta anos, mas busca reportar variações patrimoniais que nada mais são do que fatos econômicos;
- c) embora os dois ramos admitam a existência de postulados e de princípios, estes, para a Contabilidade, regulam os postulados, e, para o Direito, estabelecem um estado ideal a ser atingido, já aqueles, para o Direito, direcionam a interpretação/aplicação de outras normas, e, para a Contabilidade, são o elo desta com outras áreas; além do mais, as normas, para a Contabilidade, são diretivas operacionais, enquanto, para o Direito Tributário, as normas são sentidos extraídos de textos, que podem possuir a aptidão de estruturar a interpretação/aplicação das leis (postulado), estabelecer um estado ideal a ser atingido (princípio) ou apontar ações a serem escolhidas para que se atinja esse fim (regra);
- d) a competência está inserta em diferentes contextos e possui diferentes finalidades, pois, para a Contabilidade, esse princípio servirá para indicar a natureza e o momento das variações patrimoniais, retratando-se fielmente a situação econômica da entidade, e, para o Direito Tributário, sobressai a compreensão da efetiva realização da receita e da despesa admissíveis para fins da incidência de tributos;
- e) a relação entre o custo e o benefício atrelados à atividade, para o Direito Tributário, está, de certa forma, estampada na proporcionalidade em sentido estrito e na praticabilidade, enunciados que direcionam a interpretação e a aplicação da lei tributária e a cobrança de tributos, já para a Contabilidade, o custo atrelado à obtenção e ao reporte das informações sobre a variação patrimonial deve ser inferior à qualificação (confiança) da informação fornecida.

5 CONCLUSÃO

Como demonstrado desde o início, a Contabilidade e o Direito, em especial o Tributário, possuem uma longa relação – que se intensificou a partir de 2007 –, seja por serem formas diferentes de Ciências Sociais, seja por se debruçarem sobre (muitas vezes) o mesmo acontecimento, seja por possuírem princípios comuns.

Porém, essas áreas possuem alguns pontos que as diferenciam, seja pelo objeto de cada área, seja pela finalidade, seja pela “metodologia” empregada.

6 REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016.
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Deliberação CVM n. 29, de 05 de fevereiro de 1986**. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0001/deli029.html>>. Acesso em: 10 fev. 2020.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 530/81**. Brasília, DF. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_530.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2020.
- _____. **Resolução CFC n. 750/93**. Brasília, DF. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_750.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2020.
- _____. **Resolução CFC n. 774/94**. Brasília, DF. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_774.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2020.
- COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte. Malheiros: São Paulo, 2007.
- HERRMANN JUNIOR, Frederico. **Contabilidade superior**: teoria econômica da contabilidade. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1954.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda**: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012. (Série Doutrina Tributária, VII).
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.
- SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 4. ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

