

# O princípio da capacidade contributiva

JOSÉ RICARDO MEIRELLES

## SUMÁRIO

*1. Introdução. 2. Capacidade contributiva – origem e evolução. 3. Conceito. 4. Capacidade contributiva no direito comparado e brasileiro. 4.1. A expressão sempre que possível. 4.2. Capacidade contributiva e impostos indiretos. 4.3. Capacidade contributiva e isenções. 5. Conclusão.*

## 1. Introdução

Dentro do estudo dos princípios da tributação podemos destacar o princípio da capacidade contributiva como aquele que mais se aproxima do conceito de *justiça tributária* entendida sob o ponto de vista econômico-jurídico.

A distribuição da carga tributária de acordo com a capacidade contributiva dos indivíduos nos traz a idéia de que os tributos, tendo como escopo final o bem comum, devem amoldar-se às situações individuais, de modo a propiciar uma posição isonômica dos contribuintes no que se refere ao seu sacrifício individual em prol do interesse coletivo. A máxima de Rui Barbosa no que se refere à isonomia, qual seja, *tratar desigualmente os desiguais à medida que se desigualem* acaba por se concretizar neste princípio quando efetivamente posto em prática.

Dessa forma, neste estudo traremos à baila algumas considerações que reputamos relevantes sobre o princípio da capacidade contributiva, tecendo, ao final, algumas considerações sobre sua estrutura tal como se encontra em nossa Carta Magna.

José Ricardo Meirelles é Procurador da República em São Paulo, Mestrando em Relações Internacionais pela Universidade de São Paulo e Professor de Direito Internacional Público e Processo Penal em curso preparatório para concursos.

## 2. Capacidade contributiva – origem e evolução

A expressão *capacidade contributiva* é tão

antiga quanto a ciência das finanças, tendo com esta uma relação direta e imediata.

Os ideais de *justiça distributiva* formulados por filósofos gregos já continham em seus fundamentos as bases do princípio de que os indivíduos deveriam concorrer para as necessidades da coletividade na medida de suas forças econômicas. Existem registros, em Atenas, de uma contribuição para o custeio da marinha nacional, devida por todo cidadão cuja fortuna atingia dez “talentos”; escrevendo-se num registro a importância com que cada cidadão era obrigado a contribuir, observando-se as facultades de cada um<sup>1</sup>.

Na Idade Média Santo Tomás de Aquino aduzia que cada indivíduo deveria pagar os tributos *secundum facultatem* ou *secundum equalitem proportionis*, acentuando a existência de impostos justos e impostos injustos, conforme a obediência a esse critério. Outrossim, a locução *capacidade contributiva* foi usada em diversas leis tributárias, tais como na Inglaterra, na *Elizabethen poor law*<sup>2</sup>. Nas obras de Niccolò Machiavelli, podemos encontrar referências ao princípio da capacidade contributiva, quando este trata da repartição das despesas públicas entre os cidadãos e tece considerações acerca dos valores e defeitos do acúmulo de bens móveis e imóveis<sup>3</sup>.

Como bem destaca Conti, outra referência ao princípio da capacidade contributiva vem inserida na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789), que em seu art. 13 estabelece:

“Para a manutenção da força pública e para as despesas da administração é indispensável uma contribuição comum; esta deve ser repartida por igual entre todos os cidadãos, tendo em conta as suas possibilidades”.

Já naquela época, o princípio da capacidade contributiva disseminou-se em várias Constituições (v.g. República Romana – 1798; Piemonte – 1820, Francesa – 1848 etc.) e mais modernamente tornou-se um corolário neces-

sário à maioria, senão à totalidade, dos ordenamentos jurídicos estatais.

Na realidade, a expressão *capacidade contributiva* em sua origem foi genericamente considerada como sinônimo de riqueza ou de patrimônio, indicando as forças econômicas individuais que propiciavam o pagamento diferenciado dos tributos. A carga tributária seria então proporcional à riqueza ou ao patrimônio acumulado.

Sobre esta relação, Emilio Giardina<sup>4</sup> coloca:

“Il canone della contribuzione in ragione delle forze economiche esprimeva l'esigenza comunemente avvertita di una trasformazione in senso reale degli ordinamenti tributari allora vigenti. Le franchigie e i privilegi che caratterizzavano le imposte personali del tempo costituivano una patente violazione del principio della generalità dei tributi e della giustizia distributiva. Concependosi la capacità *contributiva* in senso oggettivo, si veniva a porre l'accento sui beni e sulle sostanze economiche dei singoli, e si faceva astrazione dalle qualità personali e dalle posizioni sociali di ciascuno...”

Não obstante o sentido objetivo do princípio tal como colocado inicialmente, a evolução da doutrina trouxe algumas modificações. Com o aprofundamento do estudo das categorias elementares da riqueza, o elemento basilar da capacidade contributiva passou a ser entendido pela noção de *produto e renda*, em contraposição aos conceitos genéricos de *patrimônio e bens*.

Ao mesmo tempo em que se entendia que um sistema tributário justo seria aquele fundado na taxação proporcional à *renda*, entendeu-se por bem impor uma limitação, baseada no conceito do *mínimo para a existência*. Assim, os bens necessários à satisfação das necessidades elementares da vida deveriam ser excluídos da imposição tributária, considerando-se que aquela parte destinada às necessidades elementares do indivíduo eram consideradas como *despesas de produção*, não sujeitas à tributação.

Na realidade não se tratava de um conceito novo, eis que já aplicado na Idade Média no que concerne aos tributos incidentes sobre o consumo. Não obstante, sua retomada apresentou-se necessária sob o ponto de vista da

<sup>4</sup> *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milano : Giuffré, 1961. p. 12-13.

<sup>1</sup> CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo : Dialética, 1996. p. 37.

<sup>2</sup> CANNAN. *The history of local rates in England in relation to the proper distribution of the burden of taxation*. 2nd ed. London, 1912. p. 22.

<sup>3</sup> GARINO CANINA. *Problemi de finanza facista*. Bologna, 1937. p. 161 e ss: Il pensiero finanziario di Niccolò Machiavelli.

justiça tributária, sintetizada na definição de Rau acerca da capacidade contributiva, como:

“La possibilità, fondata sulle condizioni patrimoniali di una persona, di pagare le imposte senza pregiudizio della soddisfazione dei bisogni più urgenti”<sup>5</sup>.

Essa nova noção de tributação justa fundada sobre a renda encontrou respaldo no pensamento de Adam Smith<sup>6</sup>, que sustentou que

“os súditos de cada estado deveriam contribuir para a manutenção do governo tanto quanto possível em proporção às suas capacidades, ou seja, em proporção à renda a qual respectivamente usufruem sobre a proteção do Estado...”.

Outros autores, sob o prisma do direito público, passaram a entender a capacidade contributiva como *expressão da influência dos benefícios públicos* gozados pelos contribuintes.

Lindahl, um dos expoentes desta corrente, sustentava que o princípio geral da tributação era do benefício. A tributação estaria diretamente correlacionada com a *utilidade das despesas estatais aos indivíduos* e a valoração dessa utilidade emergiria dos fatores que determinariam a estimação das vantagens públicas, vantagens essas de dois gêneros – objetivo e subjetivo.

As vantagens objetivas consistiriam no aumento da *renda e do patrimônio* do indivíduo decorrentes daquela atividade estatal. As vantagens subjetivas consistiriam no interesse àquele serviço público e na capacidade contributiva.

A medida da capacidade contributiva seria determinada pela utilidade e vantagens decorrentes das despesas públicas.

Outrossim, após o desenvolvimento do novo conceito de finança pública, o qual negava a natureza comutativa da relação intercorrente entre o contribuinte e o fisco, ressaltando a característica obrigacional da prestação tributária, o princípio da capacidade contributiva passou a ser intimamente relacionado ao conceito de *sacrifício*.

Contudo, em razão de sua insuscetibilidade de determinação objetiva, o conceito de sacrifício acabou sendo considerado inadequado para constituir o fundamento do *imposto justo*.

Muito embora as nuances verificadas, o conceito de que a capacidade contributiva

estaria intimamente ligado ao conceito de *renda* acabou por ressurgir na doutrina, que também trouxe a discussão para o campo das *necessidades individuais*.

Segundo Pescatore<sup>7</sup>, a renda poderia ser dividida em três partes:

“A *despesa*, com a qual se faz frente às necessidades absolutas e relativas da vida do indivíduo e de sua família; a *poupança*, que serve para aumentar o capital para a melhoria das condições da família e os *meios, a faculdade que cada um tem de contribuir para a sociedade*”.

Assim, a capacidade contributiva seria uma variável dependente da necessidade de poupança e da despesa. O fato de os mais ricos poderem destinar ao consumo uma parte relativamente menor de sua renda seria uma conseqüência da menor urgência de suas necessidades individuais.

Verificamos, portanto, em breves considerações, que o conceito de capacidade contributiva acabou por sofrer mutações na busca daquilo que mais se aproxima da almejada *justiça tributária*.

### 3. Conceito

No que se refere a uma definição do que seja “capacidade contributiva”, pelo que pudemos depreender, os conceitos de *patrimônio, renda, utilidade, sacrifício e necessidade* são conceitos estreitamente correlacionados, que guardam uma relação de interdependência entre si.

Dessa forma, a doutrina e a jurisprudência acabaram por convencionar que a conceituação de capacidade contributiva pressupõe a referência a uma *força econômica complessiva*.

Buscando na ciência econômica os *indícios de capacidade contributiva*, procurou-se delimitá-los como sendo os seguintes: *o conjunto de rendimentos; o conjunto patrimonial; o conjunto de despesas; os incrementos patrimoniais e os incrementos de valor do patrimônio*.

Qualquer desses fatos ilumina uma parte da situação econômica do sujeito e todos em conjunto compõem a situação econômica complexa do indivíduo.

A capacidade contributiva seria, portanto, um conjunto de forças econômicas embasado em alguns indícios parciais que, enquanto tais, representam manifestação direta de uma certa

<sup>5</sup> GIARDINA, op. cit., p.14.

<sup>6</sup> *Pesquisa sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Lisboa, 1950, p. 753.

<sup>7</sup> *La logica delle imposte*. Torino, 1867. p. 18.

disponibilidade econômica limitada e manifestação indireta da disponibilidade econômica complexa.

Um outro fator, o qual já mencionamos anteriormente, apresenta-se-nos de extrema valia no que se refere à conceituação proposta.

Com efeito, para que o concurso do indivíduo para com as despesas públicas seja adequado à sua capacidade contributiva, é necessário, além de atingir todos os ganhos decorrentes dos indícios mencionados, ter em conta sua situação pessoal e familiar.

Há, portanto, que se proceder a uma isenção no que se refere à quota necessária ao *mínimo vital pessoal e familiar*, eis que a atitude de concorrer às despesas públicas começa somente após a satisfação das necessidades pessoais e familiares dos contribuintes. Isto, além de corresponder a um evidente critério lógico, harmoniza-se com o caráter solidarístico do dever tributário.

Outrossim, o *mínimo vital* deve corresponder ao mínimo necessário para uma *existência digna e livre*, levando-se em conta a situação familiar do indivíduo.

Verificamos, portanto, que do conceito de capacidade contributiva resulta, de imediato, a *ilegitimidade dos impostos que não têm qualquer ligação com a força econômica do contribuinte*.

Importante assinalar que muito embora a capacidade contributiva pressuponha a capacidade econômica, com esta não coincide totalmente. No conceito de capacidade contributiva está implícito um elemento de juízo, uma valoração sobre a idoneidade para concorrer às despesas públicas.

Moschetti<sup>8</sup>, citado por Hugo de Brito Machado, entendia que:

“a capacidade econômica é apenas uma condição necessária para a existência da capacidade contributiva, posto que esta é a capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade, quer dizer, por um dever orientado e caracterizado por um prevalente interesse coletivo, não podendo considerar a riqueza do indivíduo separadamente das exigências coletivas”.

Ademais, importante assinalarmos que hoje a maioria dos Estados modernos acabam por utilizar o tributo como forma de intervenção

do domínio econômico e social, em pleno exercício de extrafiscalidade. Essa intervenção fiscal com fins sociais pode dar-se de dois modos: favorecendo as situações econômicas que necessitam de proteção ou agravando o peso tributário naquelas situações de particular fortuna.

Sobre a extrafiscalidade já havia se pronunciado Wagner<sup>9</sup>, sustentando que *os tributos, além dos objetivos estreitamente fiscais, deveriam ter também objetivos corretivos da estrutura social*.

Finalizando o presente tópico, importante ainda que se ressalte que a capacidade contributiva pressupõe o alcance tributário de manifestações econômicas reais, efetivas e não meramente fictícias ou hipotéticas, até mesmo como corolário de princípio de lógica impositiva.

Assim, dentro da árdua tarefa de conceituar *capacidade contributiva*, temos que pode ser ela considerada como a *força econômica complexa e materializada do indivíduo, idônea a concorrer com as despesas públicas, à luz de exigências econômicas e sociais fundamentais, respeitando-se o mínimo vital para uma existência pessoal e familiar digna e livre*.

#### 4. A capacidade contributiva no direito comparado e brasileiro

Como já ressaltamos anteriormente, a capacidade contributiva como princípio se encontra presente nas Constituições de um grande número de países, tais como: na Constituição da República Portuguesa – 1967, que sobre ela dispõe no art. 106 – “*o sistema fiscal será estruturado por lei, com vistas à repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos*”; na Constituição da Espanha – 1978, em seu artigo 31, afirmando que

“*todos contribuirão para as despesas públicas de harmonia com a sua capacidade econômica, mediante sistema tributário justo, inspirado nos princípios de igualdade e progressividade, que em caso algum terá alcance confiscatório*”; na Constituição da República Italiana, no art. 53, que estabelece que

“*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità*

<sup>8</sup> MOSCHETTI, Francesco. *El principio da capacidad contributiva*. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1980. p. 279.

<sup>9</sup> WAGNER, Adolf. *Finanzwissenschaft*. tradução Francesco Moschetti. Berlim, 1880. p. 287-292.

contributiva. Il sistema tributário e informato a criteri di progressività”<sup>10</sup>.

Podemos destacar ainda as Constituições do Chile, Argentina, México, Grécia, Venezuela etc.

No Brasil, tem-se que a primeira menção ao princípio da capacidade contributiva estava inserida na Constituição de 1824, no seu art. 175, parágrafo 15, que dispunha “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres”. Na Constituição de 1946 o princípio da capacidade contributiva veio expresso em seu art. 202, que previa “os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade contributiva do contribuinte”. Não obstante, esse princípio foi revogado pelo art. 25 da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, não tendo figurado de forma expressa na Constituição de 1967, e tampouco na Emenda nº 01, de 1969, muito embora muitos juristas entendessem que o princípio continuava a existir, desde que se fizesse um trabalho de hermenêutica constitucional sistemática.

A Constituição de 1988 retomou de forma expressa este princípio em seu art. 145, § 1º, que dispõe “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...”<sup>11</sup>.

Nota-se que inclusão do princípio da capacidade contributiva em nosso ordenamento jurídico nacional acabou variando de acordo com o momento político histórico, demonstrando de forma insofismável seu caráter democrático.

#### 4.1. A expressão *sempre que possível*

Tal como definido em nosso direito pátrio, o princípio da capacidade contributiva vem ensejando algumas interpretações divergentes no que se refere ao seu alcance. A expressão *sempre que possível* diz respeito ao caráter pessoal dos impostos ou à observância do princípio da capacidade contributiva?

Sobre esta questão Ives Gandra<sup>12</sup> sustenta que

“a melhor interpretação do mencionado dispositivo, não obstante sua impro-

priedade redacional, é no sentido de que a ressalva, sempre que possível, só diz respeito ao caráter pessoal dos impostos, não se aplica no que diz respeito à observância do princípio da capacidade contributiva”.

Roque Antonio Carrazza<sup>13</sup> faz uma análise jurídica do tópico *sempre que possível*, consignando:

“... A nosso ver, ele não está fazendo – como já querem alguns – mera recomendação ou um simples apelo para o legislador ordinário. Em outras palavras, ele não está autorizando o legislador ordinário a, se for de seu agrado, graduar os impostos que criar, de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes.

O sentido desta norma jurídica é muito outro. Ela, segundo pensamos, assim deve ser interpretada: se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ou melhor: se a regra matriz do imposto (traçado na CF) permitir, ele deverá obrigatoriamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva...”.

O mestre Alberto Xavier<sup>14</sup> leciona no mesmo sentido:

“É certo que o § 1º do art. 145 condiciona à ressalva ‘sempre que possível’ a imperatividade do caráter pessoal dos impostos e a sua graduação segundo a capacidade contributiva. Mas esta ressalva constitucional deve ser interpretada no sentido de que apenas não estão submetidos aos referidos comandos os impostos cuja natureza e estrutura com eles sejam incompatíveis. O IOF e o ICM são exemplos de impostos que não seria possível submeter ao princípio do caráter pessoal. Já porém, no que concerne ao princípio da graduação, segundo a capacidade econômica, não encontramos nenhum caso – entre a lista de tributos previstos na Constituição – cuja natureza e estrutura

<sup>10</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de Direito Tributário*. Revista dos Tribunais, 1993. p. 10.

<sup>11</sup> Sobre evolução deste princípio no direito brasileiro ver CONTI, op. cit., p. 38-41.

<sup>12</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. Saraiva, 1989. p. 76-78.

<sup>13</sup> *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 4. ed. Malheiros, 1993. p. 60-61.

<sup>14</sup> *Inconstitucionalidade dos tributos fixos por ofensa ao princípio da capacidade contributiva*. São Paulo : Separata. RDT, 1991. p. 119. V Congresso Brasileiro de Direito Tributário.

com ele não se acomode, valendo pois a referida ressalva para eventuais impostos criados ao abrigo da competência residual da União, regulada no art. 154”.

Das considerações elencadas depreende-se uma inequívoca obrigatoriedade de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos cuja índole constitucional permita.

#### 4.2. Capacidade contributiva e impostos indiretos

Outra questão que normalmente surge em se tratando do princípio da capacidade contributiva é a possibilidade de sua aplicação no que se refere aos impostos indiretos. Com efeito, é sabido que os impostos indiretos são aqueles que embora a obrigação de pagar recaia sobre determinado indivíduo, chamado de contribuinte de direito, a carga tributária é repassada a outra pessoa, ou seja, ao contribuinte de fato, devido ao fenômeno da repercussão. Considerando assim que as condições pessoais do sujeito passivo na maioria das vezes não podem ser mensuradas, cria-se a dificuldade de aplicar este princípio.

Pois bem, em se tratando de *impostos indiretos*, temos possível a aplicação do princípio da capacidade contributiva, relembrando as lições de Aliomar Balleiro<sup>15</sup>:

“a natureza da mercadoria vale presunção de seu destino a pessoas de hábitos requintados, largas posses ou que dispõem de recursos outros além dos estritamente necessários à satisfação das necessidades fundamentais”.

Com efeito, como já ressaltamos anteriormente, a capacidade contributiva deve ser verificada de acordo com critérios que, analisados conjuntamente, possibilitem sua mensuração, respeitando-se o limite do mínimo vital. Assim, a utilização de critérios de graduação de alíquotas proporcional à *essencialidade* do produto apresenta-se como fator proporcionador da mensuração da capacidade contributiva.

A própria Constituição Federal, ao se referir ao Imposto sobre Produtos Industrializados, determina que seja seletivo em função da essencialidade dos produtos. Tal determinação acaba espelhando o próprio princípio da capacidade contributiva, à medida que ao ser *seletivo em função da essencialidade* o IPI

<sup>15</sup> *Limitações do poder de tributar*. 6. ed. Forense, 1955. p. 301.

acaba gravando de forma mais onerosa aqueles produtos menos essenciais e vice-versa, incidindo no contribuinte na medida de sua capacidade contributiva, dentro de sua real significação conceitual.

Elizabeth Carrazza, em sua obra *IPTU e progressividade*, p. 60, aduz neste sentido:

“Sem dúvida, nos chamados impostos sobre o consumo, o repasse da carga impositiva tributária é um fato econômico presente. Nesta medida, quando a Constituição Federal menciona a seletividade em razão da essencialidade dos produtos, está, de um lado, buscando proteger os menos favorecidos e, de outro, instrumentalizando o princípio genérico da igualdade”.

Henry Tilbery<sup>16</sup> com precisão esclarece:

“Recapitulando o princípio básico, focalizado nas presentes considerações, já definido antes no sentido de que a imposição feita pelo Estado, sobre os recursos financeiros das pessoas, para cobrir as necessidades públicas, deve deixar intactos os recursos dos indivíduos para a satisfação das suas necessidades essenciais e considerando que a observância do critério da capacidade contributiva se concretiza: no imposto direto (sobre rendas) – pela isenção do mínimo de subsistência; no imposto indireto (sobre vendas) – pela aplicação do critério da essencialidade de bens; chegamos à conclusão de que a faixa de dispêndios, a serem atingidos pelos impostos indiretos, é o excedente dos gastos dos consumidores, após satisfeitas as necessidades básicas individuais”.

Portanto, outra conclusão não pode ser que aquela no sentido da possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva no que se refere aos impostos indiretos, face a existência de instrumentos para sua aferição.

#### 4.3. Capacidade contributiva e isenções

Outra questão que suscita dúvidas: a lei que concede isenção fere o princípio da capacidade contributiva consagrado na Constituição?

Entendemos, em breves considerações, que a resposta dependerá da índole do imposto, na esteira do raciocínio do mestre Hugo de Brito.

<sup>16</sup> *Direito Tributário atual*. São Paulo : Resenha Tributária : IBDT, 1990. p. 2.994. v. 10: O conceito de essencialidade como critério de tributação.

Em se tratando de imposto cuja hipótese de incidência não seja necessariamente um indicador de capacidade contributiva do contribuinte, a lei que concede isenção não fere o princípio em estudo, não havendo que se falar em inconstitucionalidade. Não obstante, *em se tratando de imposto cuja hipótese de incidência espelhe a capacidade contributiva* (v.g. imposto sobre patrimônio), a concessão de isenção pode ferir o princípio, dependendo da motivação. É certo que em relação à imunidade o problema não alcança relevância, por se tratar de hipótese prevista na Constituição, como uma exceção àquele princípio.

## 5. Conclusão

Após as considerações elencadas, verificamos que de fato o princípio da capacidade contributiva apresenta-se não somente como um eficaz instrumento de *justiça fiscal*, mas também como um corolário lógico do *princípio da igualdade*, básico em todo e qualquer regime democrático de direito.

O princípio da igualdade pressupõe um tratamento desigual dos indivíduos que se apresentem em situações desiguais, de modo a propiciar uma coincidência de tratamentos. No campo tributário não pode ser diferente. Os contribuintes devem repartir entre si o ônus tributário na medida de suas desigualdades e de suas necessidades individuais particulares.

A igualdade tributária, espelhada no princípio da capacidade contributiva, deve ser uma realidade palpável nos regimes democráticos, em contraposição aos regimes autoritários onde normalmente alguns são mais iguais que outros, e por certo a verdadeira justiça fiscal importa em igualdade de sacrifícios, dentro de uma máxima política. Sua observância, pois, é imperativa, de modo que as palavras de Stuart Mill<sup>17</sup> não se percam no vazio:

“...distribuir a contribuição de cada pessoa para as despesas do governo de tal forma que ela não sinta nem mais nem

menos incômodo com a cota que lhe cabe pagar, do que qualquer outra sente, pagando a dela”.

## Bibliografia

- ATALIBA, Geraldo. *Elementos de Direito Tributário*. Revista dos Tribunais, 1978.
- BALLEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 9. Ed. Forense, 1977.
- CANNAN. *The history of local rates in England in relation to the proper distribution of the burden of taxation*. 2nd ed. London, 1912.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 4. ed. Malheiros, 1993.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 6. ed. Saraiva, 1993.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 : sistema tributário*. 5. ed. Forense, 1993.
- CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. Dialética, 1996.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. Malheiros, 1993.
- GARINO CANINA, Attilio. *Problemi de finanza facista*. Bologna, 1937 : Il pensiero finanziario di Niccolò Machiavelli.
- GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milano : Giuffrè, 1961.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 3. Ed. Forense, 1985.
- \_\_\_\_\_. *Temas de direito tributário*. Revista dos Tribunais, 1993.
- MAFFEZZONI, Federico. *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*. Torino : UTET, 1970.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. Saraiva, 1989.
- MOSCHETTI, Francesco. *El principio da capacidad contributiva*. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- SMITH, Adam. *Pesquisa sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian, 1950.

<sup>17</sup> *Princípios da economia política*. Cultural, 1983. p. 290. (Os Economistas).

