

BRANDÃO MACHADO
Coordenador

DIREITO TRIBUTÁRIO

ESTUDOS EM HOMENAGEM AO
PROF. RUY BARBOSA NOGUEIRA



1984

 editora
SARAIVA

STEUER KONGRESS REPORT. Munique.

STEUER-REVUE. Berna.

STEUER UND WIRTSCHAFT. Colônia.

THE AMERICAN ECONOMIC REVIEW. American Economic Association.

ZEITSCHRIFT FUER RECHTSPOLITIK. Munique.

PRINCÍPIO DE IGUALDADE E IDÉIA DE SISTEMA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Klaus Tipke

Professor na Universidade de Colônia, Alemanha

I

O princípio de igualdade, segundo o qual todos os homens são iguais perante a lei, está contido em muitas constituições do mundo. Muitas constituições contêm até normas especiais sobre direito tributário, quando determinam que todos os cidadãos devem ser igualmente tributados de acordo com sua capacidade de contribuição e que não deve existir nenhum privilégio em matéria de impostos. Tais normas prescrevem, em outras palavras, a igualdade da tributação¹. Dispositivos constitucionais dessa espécie podem ser apenas declarações ou declamações solenes, não-obrigatórias; também podem ser obrigatórias para o legislador ou para o administrador fazendário ou ainda tão-só para o administrador fazendário.

É freqüente a indagação sobre o *conteúdo* concreto do princípio de igualdade, que em regra se apresenta como uma cláusula geral mais ou menos vaga.

O princípio de igualdade é inimigo de privilégios; tem uma característica igualitária. Volta-se contra prerrogativas de uma casta, de uma classe, de uma nacionalidade, de uma religião ou raça; volta-se também contra o feudalismo, contra o aristocrático *quod licet Jovi, non licet bovi*. Poderia supor-se, por isso, que antes de tudo as democracias teriam em toda parte tornado efetivo o princípio de igualdade no direito tributário. Não só nos Estados autoritários, mas também nas democracias parlamentares, há no entanto notáveis divergências entre a norma da constituição e a prática constitucional. Embora seja certo que a igualdade da tributação deve ser entendida em primeiro lugar como generalidade ou universalidade da tributação, em outras palavras, que *todos* os indivíduos tributariamente capazes de contribuir devem ser tributados sem consideração de sua pessoa;

1. Já no art. 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 3-11-1789, se dizia: "Para a manutenção do poder público e para o custeio da administração é absolutamente necessária uma contribuição de todos: essa contribuição deve ser *igualmente* repartida entre *todos* os cidadãos do Estado na proporção do seu patrimônio".

que devem ser tributadas *todas* as unidades econômicas sem consideração de sua forma jurídica, que, ademais, também para determinados grupos de poder no Estado (como deputados, funcionalismo, clero, nobreza, etc.) não deve haver nenhum privilégio, na República Federal da Alemanha, por exemplo, os deputados dos parlamentos (Parlamento Federal, Parlamentos dos Estados-Membros) isentavam, até há alguns anos, do imposto de renda as suas diárias. Essa norma foi abrogada pelo Tribunal Constitucional Federal². Aliás, os parlamentares (representantes do povo) empenham-se sempre em proteger os interesses especiais do seu partido ou os interesses de determinada associação econômica ou profissional. Os interesses de minorias não-organizadas ficam, ao contrário, não raro desatendidos. No Estado de partidos e associações, o princípio de igualdade tem, por isso, também a tarefa de proteger as minorias desorganizadas diante das maiores organizadas.

A igualdade da tributação não se esgota na abrangência de *todos* os contribuintes. Os contribuintes individuais devem também ser tributados com igualdade.

Também nos Estados em que o princípio de igualdade é vinculatório também para o legislador, nem sempre há um tribunal constitucional que controle o legislador, como é o caso, por exemplo, da República Federal da Alemanha. O Tribunal Constitucional Federal alemão tem de cuidar que o legislador e a administração fazendária não violem o princípio de igualdade. Todo cidadão que acredita ter sido lesado em seu direito a um tratamento de igualdade, por parte do legislador ou da administração, pode procurar o Tribunal Constitucional Federal, e isso na verdade ocorreu com muita frequência. Como em uma democracia parlamentar, em que as associações exercem papel importante, não raro interesses particulares são defendidos nas leis tributárias, devia-se imaginar que o Tribunal Constitucional Federal frequentemente tenha chamado à ordem o legislador tributário. Mas na realidade não tem sido assim; isso se dá em razão da ampla compreensão do princípio de igualdade e da tributação equitativa, que o Tribunal pôs de manifesto até aqui.

II

1. O Tribunal Constitucional Federal alemão frequentemente concebeu o princípio de igualdade apenas como *proibição do arbítrio* (como

2. *Collecção Oficial das Decisões do Tribunal Constitucional Federal (BVerfGE)* 40, 296.

proibição de dispor arbitrariamente sobre algo, fixar arbitrariamente o ônus fiscal)³. Outra decisão freqüentemente citada torna a violação do princípio de igualdade dependente de um critério orientado para a idéia de Justiça⁴.

Mas a indagação "Que é igualdade, que é igual?" apenas se desdobra em indagações assim: "Que é o arbítrio?", "Que é racional ou evidente?", "Em que consiste a natureza das coisas?", "Que é idéia de Justiça?". Estas fórmulas têm forçosamente muita subjetividade e são infensas à previsibilidade, à segurança jurídica que trazem consigo. "Justiça" é, antes de tudo, uma fórmula vazia. Faz parte da Justiça entre outras coisas o tratamento de igualdade. Mas, se isso está certo, não se pode, para determinar o conteúdo do princípio de igualdade, remontar de novo à Justiça, pois do contrário haverá um círculo vicioso (*circulus vitiosus*). Os críticos do Tribunal Constitucional Federal censuraram ao Tribunal que suas fórmulas não são previsíveis; mas eles mesmos não forneceram tampouco nenhum método previsível do controle do princípio de igualdade.

Em uma série de decisões do Tribunal Constitucional Federal se diz que o princípio de igualdade impõe que apenas os casos *iguais* sejam tratados igualmente. Mas, como é difícil haver dois casos que sejam completamente iguais, poderia o Tribunal deixar de aplicar o princípio de igualdade, apontando *quaisquer* desigualdades. Friauf⁵ chamou a isso "teoria das pêras e das maçãs": maçãs não são pêras, e, assim, se devem tratar juridicamente as maçãs de modo diferente de como se tratam as pêras. Mostra-se alguma diferença: forma, sabor, cor, etc. e, sem maior exame, daí se tira a conclusão automática de que, em razão das diferenças existentes, será permitido um tratamento desigual, que de qualquer modo não parecerá arbitrário⁶.

2. A *igualdade*, que se distingue da identidade, é *sempre relativa*. O que é completamente igual é idêntico. O princípio de que o igual deve ser tratado igualmente não quer dizer idêntico, mas relativamente igual. Quando se pretende aplicar corretamente o princípio de igualdade, deve-se

3. Assim já BVerfGE 1, 14, 52: "O princípio de igualdade é violado, quando não se encontra um motivo racional, que resulta da natureza das coisas, ou, de qualquer modo, evidente para a diferenciação legal... enfim, quando a determinação deve ser classificada como arbitrária".

4. BVerfGE 1, 262, 276: "Decisivo é... se, para um critério orientado para a idéia de justiça são tão significativas as desigualdades reais do caso examinado, que o legislador devesse considerá-las normativamente".

5. *Jahrbuch der Freie Beruf* 78, Bad Homburg, 1978, p. 90.

6. Friauf (v. nota 5).

apurar a exata relação, perguntando-se: igual em relação a quê (em que relação)? Quaisquer diferenças podem, pois, não justificar o tratamento desigual. Para a comparação relativa torna-se necessário um critério de comparação. Logra-se extrair um critério concreto de comparação do *princípio de sistematização*, isto é, do motivo ou da valorização que constitui o fundamento da lei. O princípio é o critério de comparação ou de Justiça estabelecido compulsoriamente pelo legislador para determinados assuntos legalmente disciplinados. As constituições de muitos Estados determinam que os impostos podem ser cobrados apenas com base na lei. Até onde as constituições vinculam o legislador ao princípio de igualdade, está ele obrigado a tributar, através de suas leis, todos os cidadãos com igualdade. É livre até para fixar os princípios fundamentais de Justiça, mas não é livre na realização deles. O legislador impõe os princípios de ordenamento jurídico-tributário como medida de ordenamento de Justiça, mas não é tão soberano a ponto de poder anular a coerência que resulta dos valores. O princípio de igualdade impede exatamente isso. Exige que os princípios estabelecidos sejam aplicados *coerentemente*, isto é, que os valores sejam racionalmente atendidos. Esse é um princípio formal de Justiça. Se um princípio não é aplicado coerentemente, fica afetada a sua logicidade. Ocorre então uma *ruptura do sistema* e indiciariamente uma violação do princípio de igualdade. Como a aplicação do princípio depende de argumentos de um sistema, isto é, de um conjunto de princípios ou valores de um ramo concreto do direito, é necessário que se conheça o sistema desse ramo, por exemplo, o direito tributário, se se pretende aplicar corretamente o princípio de igualdade.

O que num caso concreto é igual ou desigual não se pode estabelecer abstratamente ou de modo geral, mas apenas através de recurso ao sistema e aos princípios de determinado ramo jurídico. Assim, no direito penal, importa abrange todos os criminosos, nada importando se eles são ricos ou pobres. No direito militar, importa abranger as pessoas capazes; os doentes podem ser tratados de modo diferente de como se tratam os saudáveis. No direito tributário a capacidade de contribuição fiscal e econômica desempenha um papel especial. Quem não tem essa capacidade deve ser tratado de modo diverso de como se trata o que a tem.

III

Como o que sobreleva é o sistema, daqui por diante se tratará com detalhes o que se deve entender por sistema em geral e em especial no direito tributário.

Diz-se que um assunto jurídico é sistemático quando é ordenado com base em princípios de tal maneira, que a disciplina toda representa uma unidade coerente de pensamento, livre de lacunas, de interseções e de contradições.

A armação, necessária para que toda a matéria jurídica seja disposta organicamente, consiste em princípios ou valores, que constituem a base de uma ou mais leis. São os meios que protegem a unidade e a ordem do sistema interno ou de conteúdo, as bases da ordenação de valores ético-jurídicos que se designam como sistema interno ou de conteúdo.

Cumpra distinguir entre sistema interno e sistema externo. Este diz respeito à disposição da matéria, à sua articulação em uma lei, que deve ser inteligível o mais possível. O sistema interno, como véculo de valores, não deve tampouco ser confundido com um sistema meramente lógico-formal ou com um sistema de conceitos, que suprime as relações de valor e leva à jurisprudência de conceitos.

A identificação de princípio e valorização não é inteiramente correta, enquanto não há também princípios técnicos (não valorizantes). Em vez de princípios ou valorizações pode-se falar também de idéias diretrizes, motivações, legalidade objetiva, representações de fim ou propósito, plano da lei, teleologia da lei, sistemática teleológica ou *ratio legis*.

Dentro de uma pirâmide de sistema distinguem-se princípios preferenciais e princípios secundários. Em um sistema *monístico* põe-se no ápice um princípio fundamental. Um sistema pluralístico é dominado por vários princípios fundamentais. Estes princípios fundamentais são, por exemplo, o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva (*ability to pay-principle*) e o princípio do Estado social. No plano imediatamente inferior, encontram-se geralmente subprincípios concretos (valorizações individuais ou secundárias, também formadoras de subistemas). A estes pertence, por exemplo, o princípio da renda líquida, no direito do imposto de renda, como subprincípio do princípio da capacidade contributiva.

Renda é todo acréscimo de valor que habilita o contribuinte a conduzir sua vida privada, a satisfazer suas necessidades particulares. O que o contribuinte aplica em objetivos profissionais não lhe fica disponível para a satisfação dessas necessidades. Portanto, as despesas que o contribuinte faz para objetivos profissionais podem ser deduzidas das bases da tributação (chamado *princípio da renda líquida*).

Subprincípios ou pressupostos legais podem também fundar-se numa combinação de princípios prioritários.

Para a realização dos princípios funcionam os pressupostos da lei com os seus conceitos.

De modo particularizado, podem distinguir-se:

a) princípios transformados em normas e princípios que geram normas (que dirigem, que inspiram normas).

— Princípios transformados em normas são formulados diretamente numa proposição jurídica. Encontram-se sobretudo na constituição, nas leis gerais ou na parte geral de uma lei.

— Princípios geradores só de normas fundamentam os regulamentos legais como valor, motivação, idéia-diretriz ou idéia-fim. A lei mesma não menciona os princípios expressamente, mas ela é uma encarnação, uma emanção de tais princípios. Os princípios que geram normas não são, eles mesmos, normas; atuam através das normas, são através destas transformados no normativo (exemplo: princípio da capacidade contributiva).

Nem sempre é fácil descobrir o princípio que gera norma. Infelizmente não é costume, na maioria dos Estados, antepor-se às leis um preâmbulo programático, informativo para os seus destinatários. Na dúvida, pode-se admitir que o legislador quis introduzir coerentemente um dispositivo novo na lei ou no ordenamento jurídico existentes. Os comentários jurídico-tributários são muitas vezes improdutivos. Assinalam na maioria das vezes apenas a evolução externa de uma lei, principalmente os dados da modificação, mas não os motivos do legislador. Juristas não raro se equivocam, no direito tributário, quando tomam por *ben tributável* o pressuposto técnico-jurídico, em lugar do pressuposto econômico-tributário.

Assim, os impostos de consumo desejam onerar o consumo de um consumidor (a aplicação de renda ou patrimônio para a aquisição de bens de uso ou de consumo). Bem tributável, portanto, é a aplicação de renda ou patrimônio para a aquisição de bens de uso ou de consumo. As leis tributárias, porém, frequentemente, por motivos de ordem técnica, indicam como pressuposto jurídico prestações remuneradas dos empregados. O empresário, como devedor do imposto, deve depois transferir o imposto ao consumidor. Quem apenas vê este pressuposto técnico-jurídico, mas não o bem tributável, econômico-tributário, frequentemente se equivocará na correta interpretação.

b) Princípios *construtivos* (por exemplo, princípio da capacidade contributiva, princípio do Estado social) e *proibitivos* (por exemplo, o

princípio de que a expropriação não indenizável através da tributação também é proibida).

c) Princípios *valorativos e técnicos* (econômicos).

— Princípios valorativos são princípios de Justiça (por exemplo, princípio de capacidade contributiva, princípio do Estado social).

— Princípios técnicos são princípios de conveniência. A estes pertencem especialmente as normas de simplificação, que servem à racionalidade e praticabilidade da administração. Princípio técnico é, em minha opinião, também o princípio da periodicidade, segundo o qual se cobram impostos em determinados períodos, na maioria das vezes em períodos de um ano-calendário. Os princípios técnicos não têm, a meu ver, o mesmo valor que têm os princípios valorativos.

Enquanto geralmente merecem o nome de “sistemas”, os ordenamentos de direito tributário não são em regra sistemas monísticos, mas *pluralísticos*. Fundam-se não apenas em normas que devem remontar a um princípio, por exemplo, o princípio da capacidade contributiva, mas também em dispositivos suficientes para caracterizar o princípio do Estado social, afóra dispositivos de simplificação. Em consequência disso, podem distinguir-se:

a) *Normas com objetivo financeiro*: servem para a cobertura das necessidades financeiras. Orientam-se em muitos países hoje amplamente pelo princípio da capacidade contributiva. Têm também efeitos econômicos, mas não perseguem primariamente nenhum objetivo econômico. O efeito econômico é mera consequência, não é nenhum objetivo da norma.

b) *Normas com objetivo social*: trata-se de normas intervencionistas ou regulatórias, que são motivadas não por objetivo fiscal, mas por política social (especialmente redistributiva), política econômica (normas de subvenção), política cultural, política de saúde, etc. Podem criar isenções de imposto, mas também adicionais de imposto (em normas isoladas ou em leis independentes). Enquanto a política financeira clássica perseguiu no imposto objetivos puramente fiscais, as leis tributárias de hoje frequentemente são criadas também para a disciplina da economia, para o equilíbrio social ou para a disciplina da política cultural. Com as normas que regulam a economia, deve-se influir na produção, distribuição, formação de preço, consumo, etc.

As normas introduzidas nas leis tributárias, que servem para disciplinar a economia, como a que concede uma subvenção, são em muitos países pouco sintonizadas com as subvenções abertas. Um grupo especial de normas com objetivo social representa normas de redistribuição.

Redistribuem elas a renda ou o patrimônio do mais rico para o mais pobre, por exemplo, através de um imposto de renda progressivo, de impostos sobre o patrimônio, de imposto sobre herança.

c) *Normas de simplificação*: devem, por motivos de ordem técnico-econômica, facilitar o processo de tributação, simplificá-lo, torná-lo mais prático ou econômico. Devem evitar a complexidade e inexequibilidade da lei, por exemplo, através de tipificações, estimativas, isenções.

As ordenações de direito tributário em todo o mundo estão todas mais ou menos distantes de um sistema ideal. Em uma se encontram mais, noutra menos, quebras do sistema, que perturbam a unidade, a ordem e coerência do direito tributário. Em não poucos países, tais distúrbios são tão variados e tão extraordinários que, em vez de um sistema tributário, melhor pode falar-se de um conglomerado de impostos, caos fiscal, selva de impostos, matagal ou babel de impostos. Um sistema que se aproximasse do ideal seria exequível talvez mais num Estado autoritário, com base nas concepções de uma cabeça ou de poucas cabeças, do que em uma democracia parlamentar, em que muitos deputados e políticos de associações se mostram dilettantes em assuntos de impostos e, sem sistema e sem perspectivas, não raro jogam pôquer ou firmam compromissos. O resultado é então uma pluralidade de dispositivos fragmentários, cujas relações e efeitos globais ninguém mais pode compreender. Tais desvantagens deveriam, no entanto, ser compensadas por outras vantagens.

IV

Em todo o mundo, constitui tarefa da ciência do direito tributário superar o pragmatismo do que é sempre considerado politicamente factível ou oportuno, remover a acumulação de idéias parciais fragmentárias (que levam à regulamentação lacunosa, incoerente) e, em seu lugar, elaborar uma ordenação, dotada de conjunto sistemático, o mais duradoura e atualizada possível. Tarefa do juiz é, entre outras, apoiar aí a ciência. O princípio de igualdade oferece para isso uma boa orientação.

Muitas ordenações de direito tributário, provavelmente a maioria, são tão complicadas

— porque há demasiados impostos (especialmente nos sistemas tributários de Estados federais);

— porque não são neutros à forma jurídica, mas impõem às empresas, conforme a sua forma jurídica (empresa individual, sociedade de pessoas, sociedade de capital), elevado ônus fiscal diversificado;

— porque as normas com objetivo financeiro, com objetivo social e de simplificação se mesclam umas com as outras, de modo que não mais se reconhece o caráter da norma;

— porque as ordenações são também, em geral, sob muitos aspectos, assistemáticas, o que acarreta lacunas, ofensas à igualdade e possibilidades de evasão;

— porque a linguagem da lei é deficiente.

Ordenações de direito tributário assistemáticas, complicadas, são relativamente caras. Só podem ser dominadas — mais mal do que bem — por um número relativamente grande de funcionários, advogados, consultores tributários e juízes.

Os responsáveis pela legislação nem sempre querem compreender estas causas, não querem de qualquer modo admiti-las abertamente. Explicam a falta de clareza, a complexidade, a ininteligibilidade do direito tributário mais como reflexo da “moderna sociedade industrial”, do “progressista Estado social moderno” ou mesmo do “libertário Estado de direito”. Contudo, não parecerá realmente evidente que impostos antiquados se possam explicar com a moderna sociedade industrial. Não se põe empenho em descobrir e remover as causas reais da complexidade das ordenações de direito tributário, pois são inteiramente sem valor todas as promessas de simplificação dos impostos através de reformas.

Assim, estamos nós de novo no princípio de igualdade. Enquanto o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva constituir princípio fundamental, impostos que olvidam esse princípio ou o contrariam estarão a denotar desigualdade da carga tributária total. Normas que restringem ou até esvaziam a determinação geral do sujeito tributário, do objeto do imposto, das bases de cálculo ou da tarifa (alíquota) violam indiciariamente o princípio de igualdade, a menos que apenas sirvam para ter em conta, em casos atípicos, uma capacidade contributiva reduzida, ou estejam fundadas em outro princípio, por exemplo, no princípio de Estado social.

Quando, por exemplo, o legislador isenta do imposto de renda a remuneração dos deputados do Parlamento, isso viola o princípio de igualdade, visto que para essa providência não se levou em conta nenhuma redução da capacidade contributiva. A remuneração materializa (diferentemente do que ocorre com o reembolso de despesa) a capacidade de contribuição e se destina a satisfazer às necessidades particulares dos deputados.

As necessidades financeiras do Estado não constituem nenhum motivo real que justifique um ônus diferenciado. O Estado deve cobrir suas necessidades financeiras exatamente através de carga fiscal equitativa. Falta também um motivo real para a violação, quando o legislador tenta justificar a violação através de fatos que na realidade não existem, ou quando o objetivo colimado pela diferenciação não é, em geral, juridicamente admissível.

No que o direito tributário se compõe de normas com objetivo social, dominam outros princípios que não o da capacidade de contribuição. Podem ser princípios de política social, econômica, cultural ou de saúde. Objetivos sociais no mais amplo sentido justificam o desvio do princípio da capacidade contributiva. Assim, por exemplo, os consumidores de álcool ou tabaco ou os proprietários de cães não têm, de nenhum modo, maior capacidade contributiva do que têm, ao contrário, outros contribuintes. O imposto sobre álcool, o imposto sobre tabaco e o imposto sobre cães são, porém, justificados por motivos de ordem social. Quando se examina se o princípio de igualdade foi violado por uma norma de subvenção, destinada a dirigir a economia, deve-se partir do motivo da subvenção como critério de comparação e verificar se esse motivo foi coerentemente observado. A subvenção é justificada quando, recomendada pelo bem público, é adequada para realizar o motivo que a tenha inspirado.

A intervenção regulatória na economia é especialmente inadequada quando não se chega a conhecer nenhum motivo ou quando a regulamentação para alcançar o objetivo colimado é imprópria, alheia à matéria ou desproporcionada. Também se viola o princípio de igualdade quando — analisado quanto ao motivo — o círculo dos beneficiados não é determinado, mas a subvenção é concedida arbitrariamente apenas a um grupo, que é representado por um poderoso *lobby*. Inadequada é a subvenção, ademais, quando o legislador procura justificá-la com fatos que, na realidade, terminantemente não existem, como, por exemplo, na diagnose inequivocamente errada das causas da subvenção.

Não é admissível atribuir à justificação de uma subvenção tributária uma motivação de que não cogitou o legislador. A direção da economia é sempre algo final. Os tribunais não podem substituir o objetivo da intervenção do legislador por outro que lhes pareça racional; de outra forma, estariam dirigindo a economia em lugar do legislador. Entre muitas motivações, cada uma deverá ser analisada em si mesma quanto à sua coerente conclusão.

O Tribunal Constitucional Federal Alemão⁷ pôs apodicticamente em relação as alíquotas progressivas do imposto de renda com o princípio de igualdade. A progressividade, a meu ver, rompe com a igualdade. Mas esse rompimento é justificado pelo princípio do Estado social, que tem por objetivo, entre outros, a distribuição da renda e do patrimônio, a correção da distribuição da riqueza. A tributação progressiva da renda é política social da lei tributária.

O legislador fiscal deve fazer certas concessões à praticabilidade do processo e à psicologia do imposto, mas não deve esvaziar, assim agindo, a tributação equitativa. Quando, em face de um grupo de contribuintes — vinculados a determinado objeto de imposto — fosse praticável e exequível quanto à política fiscal a tributação de cem, mas em face de outro grupo a tributação fosse praticável e exequível de apenas oitenta ou cinquenta, então o legislador, no interesse da igualdade fiscal, deveria reduzir para oitenta ou cinquenta também para o grupo que permitisse a tributação de cem.

O princípio de igualdade pode ser violado não apenas pelo legislador, mas também pelas autoridades administrativas fazendárias na desigual aplicação das leis que dispõem sobre o princípio. Em nenhum país do mundo, como se sabe, as obrigações tributárias nascidas de acordo com a lei são inteiramente realizadas pelas autoridades administrativas fiscais. Por toda parte, o que ocorre fica mais ou menos longe do que deveria ocorrer. Isso atinge o princípio de igualdade, se aí os contribuintes são duramente tratados com diferença. Uma violação do princípio ocorre, por exemplo, quando as autoridades administrativas fiscais, que sabidamente sofrem, com frequência, com falta de pessoal, não têm, de qualquer modo, pessoal suficiente e, na aplicação das complicadas leis tributárias, procedem unilateralmente de acordo com princípios fiscalistas. Assim fazem, quando tentam, com o seu pessoal, obter receita tributária total a mais alta possível, fiscalizando duramente, em especial, os grandes contribuintes, tratando com negligência os contribuintes médios e deixando sem exame as declarações de renda dos contribuintes pequenos.

(Tradução de Brandão Machado)

7. *BVerfGE* 8, 51, 68 e s.