

Editor

João Luiz da Silva Almeida

Conselho Editorial Brasil

Abel Fernandes Gomes
Adriano Pilatti
Alexandre Bernardino Costa
Ana Alice De Carli
Anderson Soares Madeira
André Abreu Costa
Beatriz Souza Costa
Bleine Queiroz Caúla
Bruno Soeiro Vieira
Daniela Copetti Cravo
Daniele Maghelly Menezes Moreira
Diego Araujo Campos
Enzo Bello
Firly Nascimento Filho
Flávio Ahmed
Frederico Antonio Lima de Oliveira
Frederico Price Grechi
Geraldo L. M. Prado

Gina Vidal Marcilio Pompeu
Gisele Cittadino
Gustavo Noronha de Ávila
Gustavo Sénéchal de Goffredo
Jean Carlos Dias
Jean Carlos Fernandes
Jeferson Antônio Fernandes Bacelar
Jerson Carneiro Gonçalves Junior
João Marcelo de Lima Assafim
João Theotônio Mendes de Almeida Jr.
José Ricardo Ferreira Cunha
José Rubens Morato Leite
Josiane Rose Petry Veronese
Leonardo El-Amme Souza e Silva da Cunha
Lúcio Antônio Chamon Junior
Luigi Bonizzato
Luís Carlos Alcoforado
Luiz Henrique Sormani Barbugiani

Manoel Messias Peixinho
Marcelo Pinto Chaves
Marcelo Ribeiro Uchôa
Márcio Ricardo Staffen
Marco Aurélio Bezerra de Melo
Marcus Mauricius Holanda
Maria Celeste Simões Marques
Milton Delgado Soares
Murilo Siqueira Comério
Ocêlio de Jesus Carneiro de Moraes
Ricardo Lodi Ribeiro
Salah Hassan Khaled Jr.
Sérgio André Rocha
Simone Alvarez Lima
Thaís Marçal
Valter Moura do Carmos
Vicente Paulo Barreto
Victor Sales Pinheiro
Vinicius Borges Fortes

Conselho Editorial Internacional

Antônio José Avelãs Nunes (Portugal) | Boaventura de Sousa Santos (Portugal)
Diogo Leite de Campos (Portugal) | David Sanches Rubio (Espanha)

Conselheiros Beneméritos

Denis Borges Barbosa (*in memoriam*) | Marcos Juruena Villela Souto (*in memoriam*)

Filiais

Sede: Rio de Janeiro

Rua Octávio de Faria, nº 81 – Sala 301
CEP: 22795-415
Recreio dos Bandeirantes
Rio de Janeiro – RJ
Tel. (21) 3933-4004 / (21) 3249-2898

Maceió

(Divulgação)
Cristiano Alfama Mabilia
cristiano@lumenjuris.com.br
Maceió – AL
Tel. (82) 9-9661-0421

São Paulo

(Distribuidor)
Rua Sousa Lima, 75
CEP: 01153-020
Barra Funda – São Paulo – SP
Telefax (11) 5908-0240

ORGANIZADORES:

**BIANCA RAMOS XAVIER
JULIO CESAR SANTIAGO
RONALDO CAMPOS E SILVA**

ESTADO, IGUALDADE E JUSTIÇA

**ESTUDOS EM HOMENAGEM AO
PROFESSOR RICARDO LODI**

**EDITORA LUMEN JURIS
RIO DE JANEIRO
2022**

TJSP. Quinta Câmara de Direito Público. Apelação nº 1031394-36.2017.8.26.0576. Relator Desembargador Fermino Magnani Filho. J. em 3 abr. 2018. Disponível em: <<https://www.tjsp.jus.br>>. Acesso em: 9 fev. 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VANONI, Ezio. **Natureza e Interpretação das Leis Tributárias**. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952.

Nosso Sistema Tributário É Ótimo. Ótimo para os Interesses Daqueles Contribuintes que Têm Poder Suficiente para Definir as Regras Concretas de Nosso Sistema Tributário

Marciano Seabra de Godoi¹

Ao longo desses 30 anos em que tenho estudado, lido e debatido sobre a tributação no Brasil, não me lembro de ter presenciado algum professor, empresário, advogado ou parlamentar defendendo o ponto de vista de que o sistema tributário brasileiro é ótimo, excelente. O diagnóstico é invariavelmente o de que nosso sistema tributário padece de graves e inúmeros defeitos, devendo ser prontamente reformado, seja em seus aspectos constitucionais, seja em suas normas infraconstitucionais. É também recorrente a afirmação de que “o contribuinte brasileiro” já paga impostos demais, de que a carga tributária é excessivamente onerosa. Contudo, de modo intrigante e curioso, a reforma das linhas básicas desse sistema é sempre adiada, postergada.

Afirmações como as de que o sistema tributário brasileiro é péssimo ou as de que “o contribuinte no Brasil” arca com muitos impostos ocultam três questões:

- (i) não existe “o contribuinte brasileiro”, do qual se possa dizer que paga muito ou pouco imposto, que suporte uma carga tributária alta ou baixa; o que existem são contribuintes concretamente situados em diversas classes sociais e segmentos econômicos;

¹ Doutor e Mestre em Direito Tributário. Professor da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas).

- (ii) se se olha bem, se se analisa com cuidado, percebe-se que, para os interesses individuais de determinados contribuintes, o sistema tributário atual é excelente, ótimo, dos melhores do mundo;
- (iii) como esses contribuintes, para cujos interesses individuais o atual sistema é excelente, são os que possuem mais poder político e econômico para definir, no âmbito do Poder Legislativo e do Poder Executivo dos diversos entes federativos, as regras concretas do sistema tributário (pois os tributos são criados e disciplinados por essas regras e não pelos princípios e declarações quase sempre retóricas postas no texto constitucional), esse sistema ao longo do tempo não é reformado e sim preservado.

Começemos nosso exame de contribuintes concretamente situados com uma grande empresa que se dedica ao rentável negócio de aluguel ou locação de equipamentos e máquinas pesadas. Qual é o imposto que, em nosso complexo sistema tributário, recai sobre sua atividade? A resposta é simples e direta: nenhum. Uma decisão do STF de 22 anos atrás (RE 116.121²) alterou o entendimento da Corte sobre o tema e afirmou que o imposto municipal sobre serviços (que a Constituição chama de imposto sobre serviços "de qualquer natureza") não poderia incidir sobre essa atividade.

E o que fez o legislador nacional desde então? Rigorosamente nada, esmerou-se em permanecer rigorosamente omissa, preservando de modo muito cuidadoso esse buraco, essa lacuna de não-tributação. Além disso, desde a mencionada decisão do STF de 22 anos atrás, desenvolveu-se um forte mercado profissional de consultoria jurídica consistente em tentar caracterizar negócios e atividades os mais diversos como locação, de modo a preservar tal atividade de qualquer imposto. Há um ditado segundo o qual o melhor imposto é aquele que não existe: pois bem, as empresas locadoras de máquinas e equipamentos, e todas as atividades de locação em geral, desfrutam, em nosso sistema, do melhor dos impostos, aquele que não existe.

Procuremos agora outro contribuinte. Não um contribuinte "brasileiro", genericamente considerado, o que inviabilizaria uma análise rigoro-

² Relator para o acórdão o Ministro Marco Aurélio, DJ 25 maio 2001. Para análise do caso e da linha de julgados que lhe seguiu, ver GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2011. p. 165-174.

sa e somente se prestaria a generalizações retóricas quase sempre deturpadas e ilusórias. Analisemos a situação de um advogado ou uma advogada que constituiu uma sociedade com outro colega ou outra colega. Analisemos o caso de dois advogados de muito prestígio, que cobram honorários altíssimos de seus clientes corporativos e cujo escritório não precisa de nenhum outro advogado, estagiário ou funcionário para faturar muito alto. Os pareceres jurídicos de nossos causídicos valem milhões, e as únicas despesas relevantes da sociedade são os tributos devidos por ela. Essa não é de modo algum uma situação irreal ou fictícia, seja no âmbito das sociedades de advogados, seja no âmbito de sociedades de outras profissões liberais. Há centenas, milhares de sociedades com essas características em nosso país. E quais serão os tributos devidos por essa sociedade de profissionais liberais com faturamento multimilionário?

Aqui, ao contrário do que concluímos antes sobre a locação de máquinas e equipamentos, temos a incidência do imposto municipal sobre serviços. E qual o montante do imposto sobre serviços que nosso sistema faz incidir sobre a atividade da sociedade desses dois causídicos, sociedade que fatura milhões de reais? Por conta de uma regra de 1968 nunca alterada pelo Congresso Nacional (art. 9.º do Decreto-lei n.º 406), os Municípios não podem cobrar tributos sobre o valor dos serviços prestados por essas sociedades³. Por isso, em Belo Horizonte, por exemplo, exigir-se-á desta sociedade de faturamento milionário, a título de imposto sobre serviços, a módica quantia de R\$ 460,00 mensais (R\$ 230,00 por cada profissional que compõe a sociedade), montante inferior ao que os dois advogados gastam em um só jantar nos bons restaurantes da cidade.

E quanto aos lucros dessa exitosa sociedade, como ele será tributado pelo imposto sobre a renda e pela contribuição social sobre o lucro? Bem, na verdade a legislação brasileira não exigirá dessa sociedade (e nem da imensa maioria das sociedades existentes no Brasil)⁴ que ofereça à tributação o seu lucro efetivo, o lucro que será distribuído aos seus dois sócios.

³ Ver GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Sistema tributário nacional na jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 30-31.

⁴ Ver GODOI, Marciano Seabra de. *Reforma Tributária 2019: sugestão de medidas concretas e comentários à PEC 45/2019*. In: CUNHA, Ivan Luduvic et al. (Orgs.). *Reforma tributária brasileira*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019. p. 721-750.

A legislação se contenta com que 32% do faturamento da sociedade de advogados seja tributado como uma presunção de lucro, mesmo que o lucro de verdade dessa sociedade seja de 45, 50, 60 ou 70% do faturamento bruto.

Depois de oferecer à tributação pelo imposto sobre a renda uma quantidade bastante inferior ao seu lucro efetivo, a sociedade então distribuirá aos nossos causídicos os seus lucros. Sobre essa distribuição dos lucros da sociedade aos sócios, a legislação brasileira concede desde 1995 uma isenção total (art. 10 da Lei 9.249, de 1995). Assim, levando em conta os momentos de possível tributação do lucro da sociedade e depois de possível tributação dos dividendos de titularidade dos sócios, tem-se que o nosso sistema exige na primeira fase um tributo sobre uma base em geral bastante inferior ao lucro efetivo da sociedade, e, na segunda fase, há uma ampla e total isenção. Na verdade, não há sistema tributário no mundo que trate com tanto carinho e proteção os lucros das sociedades de profissionais liberais. Evidência de que esse sistema é de fato excelente para os interesses individuais dos profissionais liberais (e, de resto, de todos os empresários cujas empresas estão inseridas no regime do lucro presumido) é a força e a união que todos eles demonstram quando se propõe no Congresso Nacional a reforma desse sistema⁵.

E o curioso é que, no final dos anos 80 do século passado, quando a Constituição brasileira atual foi promulgada, tributavam-se os lucros que uma sociedade de advogados ou de médicos distribuía a seus sócios com a mesma carga tributária com que se tributavam os salários de mesma magnitude (Decreto-lei 2.397, de 1987). Mas, logo nos primeiros anos após a Constituição de 1988, aquela Constituição que exigiu respeito à capacidade econômica dos contribuintes (art. 145, § 1.º) e que determinou que o imposto sobre a renda fosse progressivo e incidisse sobre todo e qualquer tipo de renda (art. 153, § 4.º), o legislador ordinário fez uma série de reformas antiprogressividade, anticapacidade econômica e antiuniversalidade do imposto sobre a renda⁶, primeiro reduzindo drasticamente as alíquotas

⁵ HIGÍDIO, José. Manifesto contra reforma tributária de Guedes conta com 205 entidades. *Consultor Jurídico*, 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-mai-11/manifesto-reforma-tributaria-guedes-conta-205-entidades>. Acesso em: 12 maio 2022.

⁶ Ver GODOI, Marciano Seabra de. Reforma tributária 2019: sugestão de medidas concretas e comentários à PEC 45/2019. In: CUNHA, Ivan Luduvic et al. (Orgs). *Reforma tributária brasileira*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019. p. 721-750.

progressivas do imposto e depois isentando por completo os dividendos distribuídos aos sócios das empresas, empresas que, em sua grande maioria, como expliquei anteriormente, não oferecem à tributação o seu lucro efetivo e sim uma proporção do seu faturamento, em geral bem inferior ao lucro realmente distribuído aos sócios.

Seja numa comparação do atual sistema tributário brasileiro com legislações estrangeiras⁷, seja numa comparação do atual sistema tributário brasileiro com aquele sistema que vigorava quando promulgada a Constituição de 1988, a conclusão é uma só: o sistema atual brasileiro reserva aos lucros das sociedades de profissionais liberais (e em geral aos lucros das sociedades que desfrutam do regime do lucro presumido) uma tributação extremamente favorecida e benigna.

Deixemos a tributação sobre a renda e vejamos o que se passa no âmbito da tributação do patrimônio. Poderíamos escolher para nossa análise os bilionários brasileiros⁸, boa parte deles nessa posição por serem herdeiros de grandes fortunas, mas fiquemos com a categoria dos milionários. Imaginemos que um milionário brasileiro que tenha um patrimônio de 200 milhões de dólares também tenha em sua mansão, prestando-lhe serviços domésticos de altíssima qualidade há 30 anos, um mordomo. O mordomo é extremamente grato ao seu empregador, visto que, com os salários recebidos ao longo dessas três décadas, o mordomo hoje possui a posição privilegiada (não em comparação com seu patrão, mas em comparação com a maioria da população brasileira) de possuir um automóvel com apenas 10 anos de uso e um apartamento quarto-e-sala que, apesar de muito deteriorado e situado num bairro da periferia com muitos problemas de segurança, é a garantia de que seu filho (o do mordomo) terá um teto sob o qual viver quando ele, o mordomo, partir dessa para melhor.

⁷ MESSERE, Ken (editor). *The tax system in industrialized countries*. Oxford: Oxford University Press, 1998; AULT, Hugh J. et al., *Comparative income taxation – a structural analysis*. The Hague: Kluwer Law International, 1997; MESSERE, Ken. *Tax policy in OECD countries – choices and conflicts*. Amsterdam: IBFD Publications, 1993; Silva, Jules Michelet (Coord.). *Tributação de lucros e dividendos no Brasil: uma perspectiva comparada*. Brasília: Consultoria Legislativa Câmara dos Deputados, 2015.

⁸ Quem são os 62 bilionários brasileiros em 2022 com mais de US\$ 1 bilhão. *Forbes Money*, 2022. Disponível em: <https://forbes.com.br/forbes-money/2022/04/veja-quem-sao-os-62-brasileiros-com-mais-de-us-1-bilhao/>. Acesso em: 12 maio 2022.

Mas como nosso sistema tributário brasileiro tributa o patrimônio do nosso milionário e de seu mordomo? Os tributará da mesma maneira? Não. A tributação sobre o patrimônio do mordomo será proporcionalmente bem maior do que a tributação sobre o patrimônio do milionário. Sim, isso é o que determina nosso sistema tributário, como se explica a seguir.

Como o patrimônio do mordomo, e de resto o patrimônio das chamadas classes B e C no Brasil, se resume a seu apartamento e a seu automóvel usado, sobre todo esse patrimônio incidirão todos os anos dois impostos bastante conhecidos, o IPTU municipal e o IPVA estadual, o primeiro com alíquota ao redor de 1% (alíquota média dos imóveis residenciais, que incide sobre o valor cadastral do imóvel, em geral bastante defasado em relação ao valor de mercado) e o segundo com alíquota ao redor de 4% (alíquota dos automóveis de passeio, que incide sobre o valor de mercado do automóvel).

Já o nosso milionário (e nisso ele é igual aos bilionários), ao contrário de seu mordomo, tem um patrimônio quase todo ele livre de tributação, dado que o imposto sobre grandes fortunas, previsto simbolicamente no art. 153, VII da Constituição, nunca foi visto com qualquer seriedade pelo legislador federal, que jamais cogitou de sua criação. Do total do patrimônio dos milionários (e o mesmo se pode dizer dos bilionários), somente uma proporção ínfima (seus carros e seus apartamentos) será tributada pelo nosso sistema tributário. A quase totalidade do patrimônio de nossos milionários (ações, participações societárias, cotas societárias, aplicações financeiras, joias, obras de arte, aviões, lanchas, iates) é zelosamente preservada de tributação pelo nosso sistema tributário, o qual mesmo assim costuma ser injustamente criticado por esses mesmos milionários, que constantemente reclamam da alta carga tributária suportada pelo "contribuinte brasileiro".

Mas tudo tem seu fim nesta vida, inclusive a vida de nosso milionário e de seu fiel mordomo. E como o nosso sistema tributário tributará a herança do multimilionário brasileiro e do seu mordomo? Aliás, não custa lembrar que é a herança — e não a genialidade — a responsável por colocar na lista da Forbes a maioria dos bilionários do Brasil e do mundo⁹. Pois

⁹ É de família: mais da metade dos maiores ricos do Brasil herdou fortuna. Uol, Recife, 2022. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2022/04/27/heranca-e-origem>.

bem. A herança do mordomo será tributada por uma incidência de aproximadamente 5% sobre o valor de mercado de seu patrimônio, que consiste somente de dois itens: o apartamento quarto-e-sala e o automóvel usado. O valor desses bens, que vinha sendo tributado todos os anos pelos impostos sobre o patrimônio, agora serão tributados pelo imposto sobre heranças e doações, cobrado pelos Estados (art. 155, I da Constituição). Já no caso do nosso multimilionário, a falta de tributação da herança que deixará a seus herdeiros naturalmente não poderia ser declarada solenemente no texto constitucional. Isso causaria algum constrangimento, deixaria muito claro o espírito geral do nosso sistema tributário, espírito que as normas constitucionais, com seus princípios e diretrizes socialmente responsáveis e solidários, em geral tratam de ocultar e não de explicitar. Portanto, a falta de tributação da herança dos milionários e bilionários ocorre sem alarde. Nossos legisladores da Câmara e do Senado cuidaram zelosamente, nas últimas quatro décadas, para que nossos milionários e bilionários tivessem à sua disposição um mecanismo seguro e discreto para evitar o incômodo e o desprazer de submeter sua herança à tributação. Com efeito, como é de sabença geral entre essas famílias da alta e refinada sociedade, basta que se transfira a residência do milionário ou se transfiram seus bens e direitos para o capital de alguma empresa ou outra forma societária residente no exterior para que, quando da transferência *mortis causa* desses ativos no exterior para o patrimônio pessoal dos herdeiros, se frustrate a incidência do imposto sobre heranças e doações. Explique-se melhor o engenhoso mecanismo: asséptico, discreto, eficiente.

Em 1988, a Constituição da República determinou que o Congresso Nacional disciplinasse a cobrança do imposto sobre heranças e doações no caso de bens localizados no exterior (art. 155, § 1.º, III), mas os congressistas de Brasília têm outros afazeres mais urgentes e não quiseram regular o tema, e assim decidiram deixar à disposição dos brasileiros com ativos no exterior (curiosamente aqueles com os maiores patrimônios) mais uma zona livre de tributação. Muitos Estados bem que tentaram cobrar o imposto sobre heranças sobre ativos do exterior sem a regulamentação do Congresso Nacional, o que poderia ter sido validado pelo Supremo Tribu-

da-fortuna-de-mais-de-50-dos-62-maiores-bili-do-brasil.htm?cmpid=copiaecola. Acesso em: 12 maio 2022.

nal Federal com bons argumentos estritamente jurídicos e respeitosos com sua jurisprudência¹⁰. Contudo, o STF acabou derrubando as legislações estaduais que tentaram cobrar o imposto nestas situações, confirmando a existência de mais essa zona de livre tributação à disposição dos contribuintes brasileiros com maior poder aquisitivo (RE 851.108¹¹).

Poderiam ser mencionados outros exemplos de como os contribuintes com mais poder político e econômico obtêm dos poderes executivo e legislativo tratamentos tributários benignos e dadivosos. É o caso da antiquíssima (e flagrantemente inconstitucional e ilegal) guerra fiscal travada pelos Estados no âmbito do ICMS, responsável por criar, sem alarde, uma distância imensa entre a carga tributária nominal prevista nas leis do imposto e a carga tributária concreta (em muitas situações nunca revelada publicamente) oferecida aos maiores contribuintes. O Congresso Nacional nunca combateu de modo sincero a guerra fiscal no âmbito do ICMS. Ao contrário: com a Lei Complementar 160 de 2017, protegeu os interesses dos principais operadores da guerra fiscal e cuidou de expandir seu âmbito temporal e espacial.

Outro exemplo interessante é o da legislação do imposto territorial rural, que simula (apenas simula) que está a exigir uma alta carga tributária das propriedades rurais improdutivas (como exige a Constituição em seu art. 153, § 4.º), mas na prática permite que todas as propriedades rurais se declarem como altamente produtivas, seja pela ausência de uma fiscalização efetiva que possa apurar os fatos e contrastar a autodeclaração do contribuinte, seja pela manutenção, nas normas complementares do imposto, de índices e parâmetros defasados e ultrapassados sobre produtividade agrícola¹², índices e parâmetros estabelecidos nos anos 70 do século passado e que a poderosa bancada ruralista do Congresso Nacional

10 GODOI, Marciano Seabra de; FURMAN, Melody. *Os Estados e o Distrito Federal podem cobrar o imposto sobre heranças e doações em situações internacionais antes da edição da Lei Complementar prevista na Constituição?* Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, v. 13, 2018, p. 1-44.

11 Relator o Ministro Dias Toffoli, DJ 20 abril 2021.

12 INSTITUTO ESCOLHAS. *Imposto Territorial Rural: justiça tributária e incentivos ambientais*. 2019. Disponível em: https://www.escolhas.org/wp-content/uploads/2019/04/Imposto-Territorial_Rural_justica_tributaria_e_incentivos-ambientais-RELATORIO.pdf. Acesso em: 12 maio 2022.

não admite que sejam atualizados, visto que isso poderia finalmente fazer cumprir o que determina a Constituição (que o imposto territorial rural incomode com altas cargas tributárias os proprietários rurais que não produzem adequadamente em suas terras).

Alguém que leia de boa-fé as numerosas normas da Constituição de 1988 sobre a matéria tributária, mas não conheça as regras concretas do sistema tributário brasileiro construído por nossos legisladores ao longo dos últimos 35 anos, provavelmente pensará que tudo o que se afirmou acima é uma simples brincadeira.

Seria melhor que todos os exemplos aqui explicados fossem de fato somente uma piada divertida, que nada disso fosse verdade. Mas apesar de não constar do temário dos grandes congressos e seminários de direito tributário, apesar de não constar do sumário das mais admiradas obras, teses e dissertações de direito tributário, é tudo real.

Referências bibliográficas

AULT, Hugh J. *et al. Comparative income taxation – a structural analysis*. The Hague: Kluwer Law International, 1997.

GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Sistema tributário nacional na jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002.

GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2011.

GODOI, Marciano Seabra de. *Reforma tributária 2019: sugestão de medidas concretas e comentários à PEC 45/2019*. In: CUNHA, Ivan Ludovice *et al.* (Orgs). *Reforma Tributária Brasileira*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019. p. 721-750.

GODOI, Marciano Seabra de; FURMAN, Melody. *Os Estados e o Distrito Federal podem cobrar o imposto sobre heranças e doações em situações internacionais antes da edição da Lei Complementar prevista na Constituição?* Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, v. 13, 2018, p. 1-44.

HIGÍDIO, José. **Manifesto contra reforma tributária de Guedes conta com 205 entidades**. Consultor Jurídico, 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-mai-11/manifesto-reforma-tributaria-guedes-conta-205-entidades>. Acesso em: 12 maio 2022.

MESSERE, Ken (editor). **The tax system in industrialized countries**. Oxford: Oxford University Press, 1998.

MESSERE, Ken. **Tax policy in OECD Countries – Choices and Conflicts**, Amsterdam: IBFD Publications, 1993.

Silva, Jules Michelet (Coord.). **Tributação de lucros e dividendos no Brasil: uma perspectiva comparada**. Consultoria Legislativa Câmara dos Deputados, Brasília, 2015.

Fragmentos de uma Teoria Republicana do Orçamento Público

Marco Antonio Ferreira Macedo¹

1 Introdução

Os recentes descaminhos e desventuras do orçamento público (LOA ou OGU) que se convencionou denominar de “orçamento secreto”² consti-

¹ Doutor em Direito Público (UERJ). Mestre em Ciências Jurídicas (PUC-Rio). Professor Adjunto IV de Direito Financeiro e Tributário (UFF). Procurador do Município do Rio de Janeiro. Vice-Presidente do Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro. Advogado.

² Cf. ADPF 850 MC-Ref/DF - DISTRITO FEDERAL, Relator(a): Min. Rosa Weber, Julgamento: 11/11/2021. Publicação: 22/03/2022. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Ementa Arguição de descumprimento de preceito fundamental. Despesas públicas decorrentes de emendas do relator do projeto de lei orçamentária anual. Pretensão de inconstitucionalidade fundada tanto em situações verificáveis no plano objetivo-normativo (práticas institucionais) quanto em alegações somente passíveis de constatação por meio de investigação fático-probatória (condutas individuais). Inadmissibilidade do conhecimento da arguição de descumprimento quanto ao suposto esquema de desvio de verbas públicas denominado “tratoração”. Controvérsia cuja análise demanda aprofundado exame de fatos e instauração incidental de fase de dilação probatória. Impossibilidade de exame de fatos concretos e situações específicas em sede de processos de perfil objetivo. Execução orçamentária e financeira das emendas do relator (classificadas pelo identificador RP9). Constatação objetiva da ocorrência de transgressão aos postulados republicanos da transparência, da publicidade e da impessoalidade no âmbito da gestão estatal dos recursos públicos, práticas institucionais condscendentes com a ocultação dos autores e beneficiários das despesas decorrentes de emendas do relator do orçamento federal. Modelo que institui inadmissível exceção ao regime de transparência no âmbito dos instrumentos orçamentários. Medida cautelar deferida. Referendo. 1. As práticas institucionais e padrões de comportamento verificáveis objetivamente na esfera dos Poderes Públicos traduzem formas de atuação estatal subsumíveis à noção jurídica de atos de poder (Lei nº 9.882/99, art. 1º, caput). Precedentes. 2. A jurisprudência desta Corte reconhece possível a utilização da arguição de descumprimento para impugnar omissões sistêmicas e práticas institucionais dos Poderes Públicos, sempre que — diante da inexistência de outro meio capaz de sanar a controvérsia de forma geral, imediata, eficaz — os atos impugnados, transcendendo interesses meramente individuais, ostentam os atributos da generalidade, da impessoalidade e da abstração, justificando a intervenção judicial para a tutela de direitos fundamentais ou de interesses políticos e jurídicos socialmente relevantes. Precedentes. 3. A natureza dos processos de índole objetiva é incompatível com a análise aprofundada de fatos envolvendo supostas práticas ilícitas, atos de improbidade administrativa ou infrações criminais