

A Extrafiscalidade e o Estado Democrático de Direito Brasileiro: a Isenção Fiscal e a participação do Estado na construção de Estádios de Futebol

Extrajiscality and the democratic rule of Brazilian law: Tax Exemption and the state's participation in the construction of Soccer Stadiums

Cássio Schneider Bemvenuti

Pós-Graduado pela Academia Brasileira de Direito Processual Civil – ABDPC; Bolsista Diplomado pela FESDEP (Fundação Escola Superior da Defensoria Publica/RS); Mestre em Direito pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS; Advogado.
E-mail: cassiobemvenuti@gmail.com

Resumo: A Extrafiscalidade é um instituto do direito tributário presente no ordenamento jurídico brasileiro. Dentre as diversas conceituações desse instituto, cumpre observar qual a fundamentação constitucional de sua utilização. A Constituição Federal de 1988 instituiu no Brasil o Estado Democrático de Direito, recepcionando uma série de direitos e garantias fundamentais ao cidadão, principalmente em seu artigo 5º. Além disso, estipulou uma carga de tributos vinculados a garantir esses direitos por meio de serviços públicos financiados justamente pelo pagamento de impostos pelo cidadão. Nesse sentido, ao aplicar o instituto da Extrafiscalidade para isentar uma determinada empreiteira ou construtora do pagamento de tributos para construção de um determinado estádio de futebol para um evento esportivo, o Estado brasileiro deve(ria) estar financiando um instrumento que vise garantir um dos direitos fundamentais trazidos em nossa Constituição. O dever fundamental do cidadão de pagar impostos para garantir seu próprio direito fundamental pode ser isento somente quando para a realização desses direitos fundamentais.

Palavras-chave: Direito Tributário. Direitos fundamentais. Extrafiscalidade. Isenção de impostos.

Abstract: The “*Extrajiscality*” is an institute of the tax law present in the Brazilian legal system. Among various conceptualizations of this institute, it should be noted what is the constitutional basis for its use. The Constitution of 1988 established, in Brazil, the Democratic State of Law, which receives a series of fundamental rights and guarantees to the citizen, especially in its Article 5. In addition, it was stipulated a load of taxes to guarantee these rights, through funded public services. Accordingly, in applying the “*Extrajiscality institute*” to exempt a particular contractor or builder of tax payment for construction of a certain football stadium for a sporting event, the Brazilian government should be funding an instrument aimed at ensuring rights brought in our Constitution. The fundamental duty of the citizen to pay taxes to ensure his/her own fundamental right can only be free when in pursuit of these fundamental rights.

Keywords: Tax law. Fundamental rights. Extrajiscality. Tax-free.

1 Introdução

O Estado Democrático de Direito Brasileiro, promulgado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, detém uma organização política em que o poder emana do povo, que o exerce diretamente ou a partir de representantes, escolhidos em eleições livres e periódicas, mediante sufrágio universal (voto direto e secreto).

Nas relações entre o Poder Estatal e o Cidadão, pode-se dizer que o Estado Democrático de Direito se empenha em assegurar aos seus cidadãos o exercício efetivo não somente dos direitos civis e políticos, mas também, e, sobretudo, direitos econômicos, sociais e culturais, sem os quais de nada valeria a solene proclamação daqueles direitos.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 coloca diversos meios de atuação do Estado para a satisfação desses direitos e garantias constitucionais. Um dos principais institutos jurídicos (especificamente no âmbito do Direito Tributário e Constitucional) à disposição do Estado para que concretize essas garantias constitucionais é a Extrafiscalidade.

Em outubro de 2007, o Brasil é escolhido pela FIFA (*Fédération Internationale de Football Association*) para sediar a Copa do Mundo de Futebol do ano de 2014. Para se habilitar como país sede de tal evento, o Brasil seguiu as exigências estabelecidas pelo órgão máximo do futebol mundial. Essas exigências se referem a obras de infraestrutura no país (aumento da capacidade hoteleira, aeroportuária, viária etc.) e à construção de novos Estádios de Futebol com o padrão exigido pela FIFA.

Para se adaptar às exigências impostas, o Estado brasileiro tomou uma série de providências. O Projeto de Lei que versa sobre a “Lei geral da Copa do Mundo”¹ (PL 2330/2011) é um exemplo desse movimento. Outra medida adotada pelo Estado foi isentar de impostos as empreiteiras e construtoras responsáveis pela construção de Estádios de Futebol. É exatamente aí que o instituto jurídico da *Extrafiscalidade* aparece como instrumento fundamental da realização da Copa do Mundo de 2014 no Brasil.

2 A Extrafiscalidade e a Constituição Federal de 1988

A Doutrina Jurídica brasileira há muito tem caracterizado a *Extrafiscalidade* com alguma divergência. Para alguns autores mais antigos como Ruy Barbosa Nogueira (1986, p. 187-188) e Fábio Fanucchi (1976, p. 54-55), ela se caracteriza de forma restritiva, pelo incentivo ou desincentivo da prática de condutas. Outros autores têm uma conceituação mais abrangente, como Ricardo Lobo Torres (2001, p. 187), que sustenta que a Extrafiscalidade se caracteriza pela “categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não tributárias”.

A divergência se faz presente, sobretudo, no âmbito de incidência da *Extrafiscalidade*. Enquanto a primeira corrente é restritiva, por entender como extrafiscal apenas as atuações do Estado no âmbito tributário que objetivarem disciplinar

¹ Disponível em: <http://www.copa2014.gov.br/sites/default/files/publicas/sobre-a-copa/biblioteca/pl_lei-geral-da-copa.pdf>. Acesso em: 8 jan. 2012, às 10h31min.

condutas de contribuintes, a segunda corrente se apresenta mais ampla e caracteriza como extrafiscal todas as características dos tributos que diferem da sua característica principal, de arrecadar fundos aos cofres públicos.

O Estado Democrático de Direito tem o dever jurídico de assegurar os direitos e garantias fundamentais, e o faz, também, por meio da *Extrafiscalidade*, na qual a finalidade do tributo extrapola a necessidade de arrecadação do Poder Público. Nesse sentido, Marciano Buffon (2012, p. 3) afirma:

não seria possível sustentar que a Extrafiscalidade viesse a substituir, completamente, a formula da parafiscalidade, pois o Estado continuará a ter que arrecadar recursos para fazer frente ao ônus de sua própria razão de existir, sobretudo com a realização dos direitos sociais, de cunho prestacional. No entanto, paralelamente a isto, é possível que políticas públicas extrasfiscais cumpram um importante papel na realização dos objetivos constitucionalmente postos, em especial os direitos fundamentais.

Dois importantes instrumentos por meio dos quais esse Estado intervém na economia com o propósito de imprimir eficácia aos fins a que se propõe (como garantir a função social da propriedade, estruturar o desenvolvimento das cidades e assegurar o acesso da população aos bens de consumo essenciais) são a *Progressividade* e a *Seletividade*.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 411) nos ensina que “a progressividade é instrumento técnico e também princípio, na dicção constitucional, que conduz à elevação das alíquotas à medida que cresce o montante tributável, indicativo de capacidade econômica do contribuinte”.

A *progressividade*, portanto, é um princípio pelo qual se permite a aplicação de alíquotas cada vez maiores em função do crescimento da base de cálculo prevista na hipótese de incidência do imposto, ou de fato tributável diverso, conforme veremos mais adiante.

A *progressividade* traduz-se em importante instrumento, capaz conferir maior efetividade a princípios constitucionais como o da capacidade contributiva (BRASIL, CF/88², art. 145, §1º), a redução das desigualdades sociais (CF/88, art. 3º, inciso III) e a função social da propriedade (CF/88, art. 5º, inciso XXIII).

Outro instrumento tributário utilizado para fins de *Extrafiscalidade* é o da *seletividade*. Tributo seletivo, como a própria designação sugere, é aquele que seleciona, diferencia, na sua forma de incidência. E, em nosso sistema tributário, de índole eminentemente constitucional, encontramos na Constituição os critérios para a seletividade.

Também se mostra importante a análise da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva nessas situações em que o tributo, por meio da *seletividade* e da *progressividade*, é utilizado com finalidade extrafiscal.

² BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*.

2.1 A *Extrafiscalidade* e o Dever Fundamental de pagar impostos

O Estado Democrático de Direito brasileiro tem o dever jurídico de atuar para atingir os fins a que se propõe por meio da Constituição Federal de 1988. No ramo do direito tributário, essa intervenção na economia para satisfação de valores constitucionais se denomina *Extrafiscalidade*, que se realiza pela disciplina de condutas de eventuais contribuintes para a efetivação dos demais valores constitucionais.

Como elemento conceitual e limitador, a *Extrafiscalidade* corresponde a todo objetivo que a Constituição Federal de 1988 elege para o Estado brasileiro, desde que alcançável mediante o manejo de tributos, isto é, pela política fiscal. José Casalta Nabais (1998, p. 629-630) identifica *Extrafiscalidade* nas normas tributárias que tem o “intuito de actuar directamente sobre os comportamentos económicos e sociais de seus destinatários”.

A *Extrafiscalidade*, quando relacionada ao incentivo mediante isenção da cobrança de tributos, deve estar intimamente relacionada aos valores constitucionais elencados pela Constituição Federal de 1988. O Estado Democrático de Direito brasileiro só pode abrir mão de cobrar o dever fundamental de seu cidadão de pagar impostos quando busca a concretização de valores e direitos fundamentais insculpidos em seu texto constitucional.

Se entendermos o Estado Democrático brasileiro como uma “evolução” em relação aos Estados de natureza liberal ou social, veremos que o Brasil estabelece uma série de tributos vinculados ao financiamento de instrumentos garantidores dos direitos fundamentais do cidadão brasileiro (saúde, educação, saneamento básico etc.). Nesse sentido, Luigi Ferrajoli (2011, p. 26) ensina:

justamente em razão desses caracteres, os direitos fundamentais vêm de fato a se configurar, diversamente de outros direitos, como outros tantos vínculos substanciais normativamente impostos – a garantia de interesses e necessidades de todos estipulados como vitais, ou exatamente “fundamentais” (a vida, a liberdade, a sobrevivência...) – tantos as decisões de maioria quanto ao livre mercado. A forma universal, inalienável, indisponível e constitucional desses direitos se revela, em outras palavras, como a técnica – ou garantia – apresentada para a tutela disso que no pacto constitucional vem configurado como fundamental: ou seja, daquelas necessidades substanciais cuja satisfação é condição de convivência civil, e tampem causa ou razão social daquele artifício que é o Estado.

A *Extrafiscalidade* surge como uma espécie de exceção na cobrança desses tributos, não perdendo a essência do Estado Democrático do direito que é justamente garantir direitos fundamentais. Portanto, a isenção direta da cobrança de um determinado tributo deve estar intimamente vinculada à conservação e implementação de um direito fundamental do cidadão. Somente assim se justifica tal medida.

3 A isenção de impostos e o Projeto de Lei 2330/2011

A atividade financeira que o Estado desempenha com o desígnio de ordenar as relações sociais e econômicas intervindo, por exemplo, no mercado, é cognominada

extrafiscal. Com efeito, essa atuação extrafiscal do Estado não visa alcançar recursos para o erário público, acarrear receitas para o fisco, mas apenas e tão-somente almeja atuar sobre o contexto econômico, modificando o cenário social por meio, por exemplo, da tributação em gastos seletivos ou sua retenção.

Como se sabe, as exigências fiscais são receitas derivadas, arrecadadas pelo Estado, para financiar a despesa pública. De acordo com Luciano Amaro (2006, p. 67), a distinção entre tributos com finalidade fiscal e tributos com finalidade extrafiscal reside, exatamente, “no objetivo visado pela lei de incidência”. Será fiscal se tiver em vista alcançar recursos para a entidade arrecadadora e será *extrafiscal* se o escopo for induzir comportamentos, regulando-os.

Assim, se um tributo for instituído, especialmente, para abastecer os cofres públicos, sua intenção será arrecadatória. O tributo terá finalidade regulatória se a arrecadação estiver em segundo plano, sendo mais importante dirigir sobre certas regras o comportamento social, por razões econômicas, sociais ou políticas. Tal função *extrafiscal* é expediente amplamente aceito na doutrina jurídica nacional.

De fato, quando há interesses em fomentar ou desestimular atividades consideradas apropriadas ou inapropriadas aos cidadãos, o governo pode empregar a tributação extrafiscal, visando alcançar os fins sociais por meio da maior ou menor tributação. Vê-se, portanto, que os tributos também são instrumentos regulatórios do Estado, quando utilizados para o incentivo ou coibição da conduta do particular.

Como já mencionado, tramitou no Congresso Nacional o Projeto de Lei 2330/2011, que versa sobre as adequações legislativas às quais o Estado brasileiro se submeteu para sediar a Copa do Mundo de Futebol de 2014. O projeto de lei inclui medidas exigidas pela Federação Internacional de Futebol (Fifa) com as quais o governo se comprometeu para promover o torneio. Trata, entre outros assuntos, do preço dos ingressos, do uso de aeroportos, da venda de bebidas alcoólicas e das férias escolares.

Outra medida tomada pelo Estado brasileiro foi isentar a cobrança de impostos das empreiteiras e construtoras que trabalharam na construção dos Estádios de futebol para a realização da Copa do Mundo de 2014³. Essa medida fiscal, aprovada pelo congresso brasileiro, diminui os custos dessas empresas para a construção de estádios privados no Brasil.

Nesse sentido, cumpre questionar se tal medida extrafiscal se coaduna com a realização de direitos fundamentais insculpidos em nossa Constituição Federal de 1988.

³ Para o ex-secretário de Estado da Saúde de São Paulo e ex-ministro da Saúde, Adib Jatene, os R\$ 420 milhões que a prefeitura pretende dar de isenção fiscal ao Fielzão “farão falta para a cidade, que sofre com a falta de médicos e unidades de saúde.” Segundo ele, a verba poderia ser usada, por exemplo, para manter 700 equipes de saúde da família durante um ano. O número também seria suficiente para aumentar a abrangência do programa, que, atualmente, cobre apenas 43% da população. “Com R\$ 420 milhões dava pra colocar o programa Saúde da Família em todas as áreas de São Paulo” (Disponível em: <<http://www.correiodopovo.com.br/Esportes/?Noticia=307237>>. Acesso em: 9 jan. 2011).

3.1 A Construção de Estádios de Futebol e o contribuinte brasileiro – *Extrafiscalidade*, isenção e dever fundamental de pagar impostos

Para a realização da Copa do Mundo de Futebol de 2014, campeonato em que o Brasil habilitou-se para sediar seguindo as normas e regulamentações impostas pela organizadora do campeonato (FIFA - *Fédération Internationale de Football Association*), o Estado brasileiro tomou uma série de medidas.

Como já referido, no campo legislativo, teve-se o Projeto de Lei 2330/2011 (“Lei geral da Copa”). Contudo, para a construção de Estádios de futebol nas cidades que serão sede de jogos no campeonato, o Estado brasileiro isentou de impostos as construtoras e empreiteiras responsáveis pela obra.

É exatamente aí que o instituto da *Extrafiscalidade* é utilizado como instrumento de realização dessas obras por meio de isenção fiscal. O dever fundamental do cidadão de pagar impostos é mitigado para as grandes empresas realizarem tais obras, sem rechaçar grandes lucros advindos das mesmas.

Nesse sentido, cumpre ressaltar o ensinamento de Marciano Buffon (2012, p. 77):

por outro lado, constata-se, que o ideário neoliberal deu desejo, também, ao surgimento de um modelo tributário que incrivelmente serve como instrumento de redistribuição de renda as avessas, ou seja, através da tributação tornou-se possível ampliar as já elásticas desigualdades. Por isso, é importante examinar o modelo tributário que está inserido dentro desse cenário de crise do Estado de bem-estar social, construído a partir do paradigma do neoliberalismo contemporâneo.

Assim, o instituto tributário da *Extrafiscalidade* desliga-se de sua relação umbilical com a realização de direitos fundamentais insculpidos na Constituição Federal de 1988 e atinge somente grandes construtoras e empreiteiras capazes de habilitar-se para construção desses Estádios, auferindo grandes lucros com os mesmos.

4 Conclusão

Para a efetividade real da *Extrafiscalidade* e da progressividade, o Estado dispõe de dois importantes institutos, a *progressividade* e a *seletividade*, que são formas de se controlarem as alíquotas de determinados impostos. O primeiro se caracteriza por um aumento progressivo de alíquotas em função do aumento da base ou do fato tributável de um mesmo bem. O segundo é realizado a partir da seleção de alíquotas para produtos diversos destinados a contribuintes também diversos com base no critério da essencialidade.

As garantias fundamentais trazidas em nossa Constituição Federal de 1988 devem ser fomentadas pelo Estado brasileiro por meio de políticas públicas sustentadas pelo pagamento de impostos pelo cidadão. A realização desses direitos depende da atuação do Estado que, por sua vez, depende da arrecadação de dinheiro a partir dos tributos cobrados de seus cidadãos.

Medidas extrafiscais são extraordinárias e visam justamente o fomento e a realização daqueles direitos constitucionais. A isenção da cobrança de impostos como medida extrafiscal só se justifica para realizar esses direitos. O dever do cidadão de pagar impostos, portanto, só pode ser mitigado quando o Estado fundamenta sua atitude na realização e fomento de direitos e garantias fundamentais.

Referências

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BUFFON, Marciano. *A tributação como instrumento de densificação da dignidade da pessoa humana*. Tese de Doutorado do Professor Marciano Buffon. Disponível em: Banco de Dados do PPGD Unisinos: Fevereiro 2012. (Arquivo Protegido de Cópia)

BUFFON, Marciano. *A tributação como instrumento de concretização dos direitos fundamentais*. Disponível em: < www.revista.fadir.ufu.br>. Acesso em: 07 de fevereiro de 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

FERRAJOLI, Luigi. *Por uma teoria dos direitos e dos bens fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. Tradução: Alexandre Salim, Alfredo Copetti Neto, Daniela Cadermatori, Hermes Zanetti Junior e Sérgio Cadermatori.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1986.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.