

**A CONSTITUCIONALIDADE DA CONCESSÃO DE ISENÇÃO DE CUSTAS E  
OUTRAS DESPESAS JUDICIAIS À FIFA NO BRASIL, SEUS REPRESENTANTES  
LEGAIS, CONSULTORES E EMPREGADOS – ADI 4976**

**THE CONSTITUTIONALITY OF THE CONCESSION OF THE EXCEMPTION FOR  
COURT FEES AND OTHER EXPENSES COURT TO FIFA IN BRAZIL, AS WELL  
AS THEIR LEGAL ADVISERS AND EMPLOYEES - ADI 4976**

**Giancarlo Maturano Ghisleni<sup>1</sup>**

**Pamela Adriana da Silva<sup>2</sup>**

**SUMÁRIO:** Resumo. Palavras-Chave. Introdução. 1 Conceito de Tributo e a Tripartição das Espécies Tributárias de Acordo com o Código Tributário Nacional. 1.1 A classificação atual da pentapartição adotada pelo Supremo Tribunal Federal. 2 Taxas. 3 Isenção Tributária. 4 A Constitucionalidade da Concessão de Isenção de Custas e Outras Despesas Judiciais à FIFA no Brasil, seus Representantes Legais, Consultores e Empregados – ADI 4976. Considerações Finais. Referências.

**RESUMO:** O presente artigo tem como objetivo o estudo da arguição de inconstitucionalidade do artigo 53 da Lei nº 12.663, de 5 de junho de 2012, sustentada na Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.976, ajuizada pelo Procurador-Geral da República. A partir disto, far-se-á um estudo sobre o conceito de tributo e a tripartição das espécies tributárias nos termos do Código Tributário Nacional; a nova classificação tributária adotada pelo Supremo Tribunal Federal; Taxas; Isenção Tributária e a isenção de custas e outras despesas judiciais concedida à FIFA no Brasil, seus Representantes Legais, Consultores e Empregados, apresentando e analisando os argumentos arguidos na ADI 4.976. O benefício isencional é tema complexo, que contém uma série de regras e peculiaridades. Estas regras não comportam interpretações ampliativas nem integração. Assim, deve-se ater aos comandos

---

<sup>1</sup> Advogado Tributarista, Pós-graduado pela Unisul/SC, Mestre pela UNIJUÍ/RS, MBA em Governança Tributária (em curso) pelo IBPT, professor de graduação e pós-graduação. Telefone 47 3349 9519 Endereço Rua Marcos Konder, 1313, Itajaí/SC. E-mail: giancarlo@ghisleni.adv.br

<sup>2</sup> Pós-graduada em Direito Público Constitucional e Administrativo da Univali – Universidade do Vale do Itajaí. E-mail: pameladriana@terra.com.br, tel.: (47) 96128139/ (47) 3369-6466.

normativos da Constituição Federal com uma análise minuciosa das possíveis justificativas que autorizariam a concessão desse benefício à FIFA. Para a presente pesquisa a metodologia empregada foi o método indutivo, operacionalizado pelas técnicas de conceitos operacionais e da pesquisa bibliográfica.

**PALAVRAS-CHAVE:** Isenção. Taxas. FIFA. Constitucionalidade.

**ABSTRACT:** This article aspire to study the request of unconstitutionality of Article 53 of Law No. 12.663, of June 5, 2012, sustained the direct action of unconstitutionality 4976, proposed by the Prosecutor General of the Republic. From this, far will be a study on the concept of tribute and the tripartite species of tax under according to the Brazilian Code Tax; the new tax classification adopted by the Supreme Court; Rates; Tax exemption and exemption from fees and other court costs granted to FIFA in Brazil, as well as to their Legal Representatives, Consultants and Employees, presenting and analyzing the arguments defendants in ADI 4976. The isencional benefit is complex issue, which contains a number of rules and peculiarities. These rules do not contain ampliative or integration interpretations. This way, Its necessary pay attention to the prescriptive provisions of the Federal Constitution with a thorough analysis of possible justifications that would authorize such benefits to FIFA. In this research the methodology used was the inductive method, operated by the techniques of operational concepts and literature.

**KEYWORDS:** tax exemption, rules, FIFA and constitutionalitty

## **INTRODUÇÃO**

Diante dos inúmeros protestos realizados em todo o Brasil, em razão dos gastos públicos com a organização de megaeventos esportivos no país, mostrou-se relevante a presente pesquisa no intuito de analisar a Lei n°. 12.663, de 5 de junho de 2012 – Lei Geral da Copa, em específico seu artigo 53 que trata da dispensa concedida à FIFA, as subsidiárias FIFA no Brasil, seus representantes legais, consultores e empregados, do adiantamento das custas e de quaisquer outras despesas judiciais e do pagamento das custas e despesas processuais.

O interesse pela pesquisa se deu a partir do seguinte questionamento: o comando normativo em análise, encontra respaldo constitucional? A decisão do STF na ADI 4976 teve uma interpretação correta do sistema constitucional tributário?

Para isto, a presente pesquisa discorrerá a princípio, acerca do conceito de tributo e a tripartição das espécies tributárias nos termos do Código Tributário Nacional e a nova classificação tributária adotada pelo Supremo Tribunal Federal. Em seguida, analisar-se-ão as taxas e a Isenção Tributária.

Por fim, adentrar-se-á na isenção de custas e outras despesas judiciais concedida à FIFA no Brasil, seus Representantes Legais, Consultores e Empregados, apresentando e analisando os argumentos arguidos na ADI 4.976

O estudo assume especial relevância a partir do momento em que se constata que nosso país por se portar como potência soberana, mediante a implementação de uma política pública, buscou garantir a realização, em seu território, de eventos esportivos de grande expressão, a fim de alcançar consideráveis benefícios econômicos e sociais.

Para a presente pesquisa a metodologia empregada foi o método indutivo, operacionalizado pelas técnicas de conceitos operacionais e da pesquisa bibliográfica.

## **1 CONCEITO DE TRIBUTO E A TRIPARTIÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS DE ACORDO COM O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

O Código Tributário Nacional – Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966<sup>3</sup>, em seu artigo 3º, traz o conceito de tributo, como sendo: “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Acerca das características do tributo, destacamos os ensinamentos de Kiyoshi Harada<sup>4</sup>:

[...] caracteriza-se o tributo pela compulsoriedade da obrigação pecuniária em moeda ou em valor que nela se possa se exprimir, resultante exclusivamente de lei, sem se constituir em sanção do ato ilícito como ocorre com as multas administrativas que, igualmente, derivam de lei e, portanto, são compulsórias.

---

<sup>3</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

<sup>4</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Tributário Municipal: Sistema Tributário Municipal**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.p. 84.

A fim de corroborar esse entendimento, no que se refere à compulsoriedade da prestação tributária, há que se considerar que essa não é uma prestação contratual, voluntária ou facultativa. E, segundo o magistério de Hugo de Brito Machado<sup>5</sup>: “na prestação tributária a obrigatoriedade nasce diretamente da lei, sem que se interponha qualquer ato de vontade daquele que assume a obrigação”.

A prestação tributária tem natureza pecuniária, pois trata-se de prestação em moeda.

Vale mencionar ainda, uma das mais importantes características do tributo: a de que sua instituição se dá através de lei, constituindo imperiosa obediência ao princípio da legalidade, senão vejamos<sup>6</sup>:

[...] ao dizer que o tributo é prestação instituída em lei não apenas se contempla o princípio da legalidade do tributo (no sentido de que cabe à lei instituí-lo, definindo o respectivo fato gerador, o devedor e os elementos necessários a quantificar a prestação), mas também se sublinha a origem legal (e não contratual) do tributo.

Um outro elemento caracterizador do tributo é seu caráter não sancionatório, ou seja, não se paga o tributo porque se praticou alguma ilicitude, embora se possa ter de pagá-lo com abstração do fato de ela ter sido praticada.<sup>7</sup> A compulsoriedade no pagamento de prestação pecuniária pela ilicitude é conceito amoldado ao instituto multa.

Desse modo, forçoso é concluir que os elementos caracterizadores do tributo são: compulsoriedade, prestação pecuniária, instituição através de lei, não constitui sanção de um ato ilícito.

A Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966<sup>8</sup> – Código Tributário Nacional, traz em seu artigo 5º, a seguinte classificação dos tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Sobre o assunto, no mesmo sentido, destacam-se as conclusões histórica de Eduardo de Moraes Sabbag<sup>9</sup>:

[...] Por sua vez, à época da elaboração do CTN, em 1966, prevalecia a Teoria Tripartite (Tripartida) ou Tricotômica, com fundamento no art. 5º do CTN. Segundo esta Teoria, os tributos, independentemente da denominação adotada ou da destinação da receita, passaram a ser divididos em três espécies: (I) impostos, (II) taxas e (III) contribuições de melhoria.

---

<sup>5</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros editores, 2011. p. 57.

<sup>6</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 47.

<sup>7</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 47.

<sup>8</sup> BRASIL. **Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

<sup>9</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Premier Maxima, 2008. p. 72.

Ricardo Lobo Torres<sup>10</sup>, ao comentar sobre esta Teoria, assevera que:

[...] A tripartição sempre gozou de grande prestígio entre os tributaristas. Impôs-se através do Código Tributário alemão de 1919, que por inspiração de Enno Becker colocara ao lado do imposto (*Steuer*), as taxas (*Gebühren*) e as contribuições (*Beiträge*).

O mesmo autor ainda pontua que “A nova Constituição Financeira do Brasil sofreu, inegavelmente, a influência do constitucionalismo liberal estrangeiro”<sup>11</sup>12. Serviram-lhe de inspiração, em grande parte, a Constituição Financeira da Alemanha Ocidental, formalizada nos arts. 109 a 115 da Lei Fundamental (*Grundgesetz*), de 1947, reformada em 1967 e 1969, incluídos no capítulo intitulado “Regime Financeiro” (*Das Finanzwesen*). Outras influências, em menor escala, podem ser detectadas, como as recebidas das Constituição da Itália (1947), da França (1958) e da Espanha (1978).

Para a identificação dessas espécies de tributos, cada qual com características próprias, deve-se ater ao que disciplina o artigo 4º do Código Tributário Nacional<sup>13</sup>:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:  
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;  
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Portanto, é a partir do exame do fato gerador de cada tributo que consegue-se determinar sua classificação na espécie correspondente.

## 1.1 A complexidade do sistema tributário a partir da Constituição de 1988

Com a Constituição de 1988 trouxe inúmeras modificações na repartição de receitas e também na ampliação das despesas. Essas modificações visavam principalmente a instituição efetiva dos princípios fundamentais da República esculpidas em seus primeiros artigos. Podemos citar como exemplos a atenção a políticas como saúde e educação, relegadas durante o regime militar. Com a Emenda 29, por exemplo, os gastos federais no setor deveriam ser proporcionais ao crescimento do PIB, enquanto estados e municípios deveriam aplicar um percentual mínimo de suas receitas com essas áreas. Na área da educação houve vinculação da aplicação de percentual mínimo da receita das três esferas de governo. Além

---

<sup>10</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 13 ed. atual até a publicação da emenda constitucional n. 48 de 10.8.2005, e a LC n. 118, de 9.2.2005, que adaptou o Código Tributário Nacional e a Lei de Falências. Rio de Janeiro: Renovar. p. 371.

<sup>11</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *O Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 31.

<sup>12</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

disso foram criados diversos programas de assistência social, como o Benefício de Prestação Continuada (BPC) para idosos e deficientes, e de proteção ao trabalhador (seguro-desemprego e abono salarial), com frequentes reajustes reais de valor.

Em vista da diminuição das receitas pelo crescimento pífio, instabilidade econômica nos primeiros anos pós-constituição e pelo quadro constitucional apontando para o crescimento das despesas pela União pela repartição de receitas com as esferas subnacionais (repasses por meio dos fundos de participação) e por todos os entes em razão das incumbências constitucionais de atuação da união no campo social visando implementar a erradicação da desigualdade, houve um desequilíbrio nas contas de todos os entes.

A saída pela União foi trazer a Lei de responsabilidade fiscal, visando a diminuição do descontrole nos gastos dos entes subnacionais e reajustar suas receitas mediante a criação de contribuições, pois essas contribuições não eram objeto de repartição de receitas ao contrário do que ocorria com os impostos.

Nesse sentido, Mendes<sup>14</sup> expõe que o governo federal utilizou do expediente de explorar as já previstas e as ainda não previstas contribuições em detrimento de aumento de impostos como IPI e IR especialmente que tinham na repartição de receitas com os demais entes um entrave ao equilíbrio fiscal da união:

O truque usado pelo Governo Federal foi explorar contribuições novas e antigas, cuja receita não é partilhada com os estados e municípios. Já os impostos tradicionais, em especial o IR e o IPI, que tem parcela significativa transferida aos entes subnacionais foram relegados a segundo plano. Um caso ilustrativo foi a redução das alíquotas do IR – pessoa jurídica de 35% para 25% com a simultânea criação de uma contribuição social sobre o lucro, cuja base tributária é a mesma do IRPJ. Com isso o Governo Federal trocava um tributo partilhado por outro não partilhado. Em 1988 a receita de contribuições sociais equivalia a pouco mais de 1% do PIB, tendo atingido 6% do PIB em 2002. Já a arrecadação de IPI caiu de 2% para 1% do PIB no mesmo período.

Em razão dessas necessidades e também das saídas encontradas pelos sucessivos governos durante esse período é que temos hoje um total desvirtuamento do sistema tributário desenhado pelo Legislador de 1966 e mesmo pelo Constituinte de 1988. Daí então a necessidade de releitura do nosso sistema tributário feita pelo STF de forma a obter um enquadramento das inúmeras contribuições criadas com suas devidas particularidades.

---

<sup>14</sup> MENDES, Marcos. **Transformações e Impasses da Estrutura Fiscal e Tributária entre 1988 e 2013**. Brasília; Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, ago/2013(Texto para Discussão nº 136). Disponível em [www.senado.leg.br/estudos](http://www.senado.leg.br/estudos). Acesso em 27 mar. 2015.

## 1.2 A classificação atual da pentapartição adotada pelo Supremo Tribunal Federal

Por uma série de razões, há figuras tributárias que não se enquadram na tipologia disciplinada no artigo 5º do Código Tributário Nacional.

Assim, com o passar do tempo e com as novas Emendas Constitucionais e novos entendimentos, surgiu recentemente a Teoria Pentapartida.

O Senhor Ministro Carlos Velloso<sup>15</sup>, em voto proferido no julgamento do Recurso extraordinário nº. 138.284/CE teve oportunidade de apresentar a seguinte classificação para as espécies tributárias:

[...]Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que a Constituição inscreve nos seus arts. 145 a 162. Tributo, sabemos todos, encontra definição no art. 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras decorrem da vontade das partes, assim, do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações ex lege e podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação ex lege, a mais importante do direito público, ‘nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento.

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (C.F., arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1 sociais, c.2.1.1 de seguridade social (C.F., art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (C.F., art. 195, § 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário educação, C.F., art. 212, § 5º, contribuições para o Sesi, Senai, Senac, C.F., art. 240); c. 3 especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária:c.3.3. Contribuição para custeio do serviço de iluminação pública (CF, art. 149-A, incluído pela EC 39/2002); d) os empréstimos compulsórios (CF, art.148).

Isso quer dizer, a meu sentir, que com base nas decisões tomadas pelo Supremo Tribunal Federal e na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, pode-se classificar os tributos da seguinte maneira:

- Impostos, nos termos do artigo 145, inciso I da CRFB/88;
- Taxas - artigo 145, II da CRFB/88;
- Contribuição de melhoria - artigo 145, III da CRFB/88;
- Contribuições especiais - artigo 149 da CRFB/88, que se subdividem em: Contribuições sociais gerais - artigo 149 da CRFB/88; Contribuições sociais – artigo 195; CIDE – artigo 149 e 177, § 4º da CRFB/88; Profissionais – artigo 149 da CRFB/88; Econômicas – artigo 149 da CRFB/88; Iluminação pública – artigo 149-A da CRFB/88; Serviço social sindical – artigo 240 da CRFB/88;
- Empréstimos compulsórios – artigo 148 da CRFB/88.

---

<sup>15</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário nº 138.284**. Ceará. Relator: Carlos Velloso. Brasília, 01 de julho de 1992.

## 2 TAXAS

Relativamente às taxas, estabelece o artigo 77 da Lei n.º. 5.172, de 25 de outubro de 1966<sup>16</sup> – Código Tributário Nacional, o seguinte:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Kiyoshi Harada<sup>17</sup>, conceitua taxa como:

[...] um tributo que surge da atuação estatal diretamente dirigida ao contribuinte, quer pelo exercício do poder de polícia, quer pela prestação efetiva ou potencial de um serviço público específico ou divisível, cuja base de cálculo difere, necessariamente, de qualquer imposto.

Destarte, pode-se concluir que o Estado exerce uma determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade.

Assim, como bem leciona Luciano Amaro<sup>18</sup>, sobre a identificação do contribuinte da taxa: “será a pessoa que provoca a atuação estatal caracterizada pelo exercício do poder de polícia, ou a pessoa a quem seja prestada a atuação do Estado traduzida num serviço público divisível”.

Há que se considerar ainda, que o direito positivo vigente prevê as seguintes espécies de taxas: as taxas cobradas pela prestação de serviços públicos e as taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia.

Com relação às taxas de serviço, a Constituição Federal<sup>19</sup> em seu artigo 145, inciso II, disciplina que estas têm como fato gerador a atuação estatal consistente na execução de um serviço público específico e divisível, efetivamente prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

Sobre a divisibilidade do serviço, Luciano Amaro<sup>20</sup> assinala: “é aquele suscetível de ser fruído isoladamente por cada usuário. Serviços indivisíveis não comportam taxaço. Já o serviço jurisdicional, sendo divisível, ao permitir que cada usuário dele se utilize

<sup>16</sup> BRASIL. **Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

<sup>17</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Tributário Municipal**. 4 ed. São Paulo: Atlas S.A, 2012. p.86.

<sup>18</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 54.

<sup>19</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Ato das disposições constitucionais transitórias. Atos decorrentes do disposto no § 3º do art. 5º.

<sup>20</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 56.



isoladamente, enseja a cobrança de taxa (custas) de cada indivíduo que solicitar do Estado a prestação jurisdicional, assumindo o contribuinte (em relação jurídica de diversa natureza) o direito de reembolso pela outra parte, se vitorioso”.

Já no que diz respeito à especificidade do serviço, a Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966<sup>21</sup> – Código Tributário Nacional, disciplina que são específicos os serviços que podem ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidades públicas.

Nessa mesma linha de raciocínio, vale destacar o seguinte entendimento<sup>22</sup>:

[...] no caso dos serviços que ensejam a cobrança de taxa, sua necessária divisibilidade pressupõe que o Estado os destaque ou especialize, segregando-os do conjunto de suas tarefas, para a eles vincular a cobrança de taxas. A partir do momento em que o Estado se aparelha para executar o serviço, está atendida a exigência de “especificação”.

Quanto às taxas de polícia, o artigo 78 do Código Tributário Nacional<sup>23</sup>, define como poder de polícia “a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos”.

Assim, é de se concluir, por tudo quanto foi exposto, que a taxa de polícia é cobrada em razão da atividade do Estado, que “verifica o cumprimento das exigências legais pertinentes e concede a licença, a autorização, o alvará, etc”.<sup>24</sup>

E ainda, as taxas de polícia são instituídas pelo ente público a que couber a atribuição, e sua atuação fiscalizadora visa ao interesse da coletividade e não ao interesse individual do contribuinte da taxa.

---

<sup>21</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

<sup>22</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 56.

<sup>23</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

<sup>24</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 55.

### 3 ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

O instituto da isenção tributária é sempre decorrente de lei, pois trata-se de uma exceção no plano da incidência do tributo.

O Código Tributário Nacional<sup>25</sup> traz em seus artigos 176 e 177, algumas considerações pertinentes acerca deste instituto:

[...] Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I - às taxas e às contribuições de melhoria;

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Nessa diretriz, destaco as palavras de Hely Lopes Meirelles<sup>26</sup>:

[...] A isenção tributária, diversamente da imunidade, é dispensa legal do pagamento do tributo devido, como vimos precedentemente, ao examinar o instituto da exclusão do crédito tributário. É liberalidade fiscal concedida por lei a certas pessoas, bens, serviços ou atos reputados de interesse público e, por isso mesmo, aliviados do encargo tributário. A imunidade afasta a possibilidade da incidência do tributo sobre os bens das pessoas imunes; a isenção reconhece a incidência mas dispensa o pagamento, desde que ocorram as circunstâncias de direito e de fato que legitimam a liberação do tributo. Por isso se diz que a imunidade é absoluta; a isenção é relativa. A imunidade é da alçada constitucional; a isenção é da lei.

Pois bem. De uma simples leitura do artigo 177 do Código Tributário Nacional, pode-se concluir que a princípio, o instituto da isenção não se aplica às taxas e contribuições de melhoria, nem aos tributos criados depois de sua concessão. No entanto, a lei pode determinar o contrário.

Acerca das regras de isenção, Hugo de Brito Machado<sup>27</sup>, assim esclarece:

[...] As regras de isenção devem ser interpretadas literalmente, ou, melhor dizendo, as regras de isenção não comportam interpretações ampliativas nem integração, embora devam ser interpretadas com o emprego de todos os métodos, processos ou elementos da Hermenêutica.

---

<sup>25</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

<sup>26</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 196.

<sup>27</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros editores, 2011. p. 232.

E ainda, sobre a isenção de taxas e contribuições de melhoria, convém acrescentar o seguinte entendimento<sup>28</sup>:

[...] O art. 177, ao dizer, em seu inciso I, que a isenção não é extensiva às taxas e contribuições de melhoria, limita o alcance da norma isentiva genérica, norma que diz ser tal pessoa, ou tal objeto, isento de tributos. Embora não deva existir isenção genérica, pois a lei de isenção deve indicar especificamente os tributos aos quais se aplica, eventualmente pode ser editada pelo Congresso Nacional uma lei instituindo isenção de todos os tributos federais. Neste caso, se a lei não diz explicitamente que a isenção se aplica às taxas e contribuições de melhoria, tem-se de entender, em face do art. 177, I, do CTN, que a isenção não abrange tais espécies de tributo. Ser isento de tributos, neste caso, significa ser isento de impostos. Só haverá isenção de taxas e, de contribuições de melhoria, se a lei o disser explicitamente.

De mais a mais, como bem observado por Kiyoshi Harada<sup>29</sup>, convém acrescentar que a isenção “via de regra, é concedida por razões de ordem político-social, mas sempre no interesse público, podendo restringir-se à determinada região do território da entidade tributante”.

E ainda, essa causa excludente do crédito tributário salvo quando concedida por prazo certo, pode ser revogada ou modificada a qualquer tempo, observado o princípio da anterioridade.

#### **4 A CONSTITUCIONALIDADE DA CONCESSÃO DE ISENÇÃO DE CUSTAS E OUTRAS DESPESAS JUDICIAIS À FIFA NO BRASIL, SEUS REPRESENTANTES LEGAIS, CONSULTORES E EMPREGADOS – ADI 4.976**

O Supremo Tribunal Federal julgou improcedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º. 4.976<sup>30</sup>, ajuizada pela Procuradoria Geral da República em face dos artigos 23, 37 a 47 e 53 da Lei n.º. 12.663/2012, também conhecida como Lei Geral da Copa – que dispõe sobre as medidas relativas à Copa das Confederações FIFA 2013, à Copa do Mundo FIFA 2014 e à Jornada Mundial da Juventude -2013; altera as Leis n.º. 6.815, de 19 de agosto de 1980, e 10.671, de 15 de maio de 2003; e estabelece concessão de prêmio e de auxílio especial mensal aos jogadores das seleções campeãs do mundo em 1958, 1962 e 1970.

<sup>28</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros editores, 2011. p. 232.

<sup>29</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Tributário Municipal: Sistema Tributário Municipal**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.p. 42.

<sup>30</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4976**. Disponível em <http://www.stf.jus.br/> Acesso em 30 de jan 2015.

Da análise específica da arguição de inconstitucionalidade do artigo 53 da Lei nº. 12.663/2012, que trata da isenção concedida à FIFA, as Subsidiárias FIFA no Brasil, seus representantes legais, consultores e empregados, do adiamento de custas, emolumentos, caução, honorários periciais e quaisquer outras despesas devidas aos órgãos da Justiça Federal, da Justiça do Trabalho, da Justiça Militar da União, da Justiça Eleitoral e da Justiça do Distrito Federal e Territórios, em qualquer instância, e aos tribunais superiores, e ainda, de que não serão condenados em custas e despesas processuais, salvo comprovada má-fé, pode-se concluir que os principais fundamentos que embasaram o não acolhimento do pedido de declaração de inconstitucionalidade referem-se à inexistência de ferimento ao postulado constitucional da isonomia e que a isenção concedida encontra expressa limitação temporal e material.

Pois bem. Conforme entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, as custas, a taxa judiciária e os emolumentos tem natureza tributária de taxa, devendo observar, assim, os princípios constitucionais que regulam a matéria tributária, dentre os quais o princípio da reserva legal.

A confirmar esse entendimento, segue acórdão do Superior Tribunal de Justiça<sup>31</sup>:

ADMINISTRATIVO E CONSTITUCIONAL. RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. FUNDO ESPECIAL DE REAPARELHAMENTO E MODERNIZAÇÃO DO JUDICIÁRIO DE GOIÁS. COBRANÇA DE PERCENTUAL SOBRE RENDIMENTO BRUTO DE CARTÓRIO JUDICIAL NÃO OFICIALIZADO. CONSTITUCIONALIDADE. 1. "A exigência de prévia lei complementar estabelecendo condições gerais para a instituição de fundos, como exige o art. 165, § 9º, II, da Constituição, está suprida pela Lei nº 4.320, de 17.03.64" (STF, ADIN-MC 1.726, Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ de 30/04/04). 2. "As custas, a taxa judiciária e os emolumentos constituem espécie tributária, são taxas, segundo a jurisprudência iterativa do Supremo Tribunal Federal. Precedentes do STF. II. - A Constituição, art. 167, IV, não se refere a tributos, mas a impostos. Sua inaplicabilidade às taxas." 3. A cobrança de "cinco por cento (5%) da arrecadação bruta, pela prestação de serviços das serventias não oficializadas e extrajudiciais quando utilizam as instalações e dependências do Poder Público" não coincide com a base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa física - IRPF. 4. Recurso ordinário desprovido.

Assim, verifica-se que a intenção do legislador, no artigo 53 da Lei nº. 12.663/2012, foi a de estabelecer a dispensa do adiantamento das custas e de quaisquer outras despesas judiciais e do pagamento das custas e despesas processuais, salvo comprovada má-fé.

Portanto, a isenção concedida à FIFA das custas processuais, nada mais é que uma isenção de taxas judiciárias devidas aos órgãos do Poder Judiciário.

---

<sup>31</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em Mandado de Segurança nº 20.711**. Disponível em <http://www.stj.jus.br/> Acesso em 05 de fev 2015.

Atenho-me, portanto, à análise do benefício fiscal da isenção de taxas e da arguição de inconstitucionalidade do artigo 53 da Lei Geral da Copa – Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º. 4.976.

Inicialmente, cumpre destacar que conforme sustentado nesta Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.976 pelo Procurador Geral da República, a “isenção concedida à FIFA, além de não ser constitucionalmente relevante, também se vê impossibilitada pela inexistência de delimitação no artigo a casos que (i) estejam relacionados à organização do evento e (ii) remontem a situações ocorridas durante à realização do campeonato”.<sup>32</sup>

No entanto, o capítulo inicial da Lei Geral da Copa, assume importância fundamental para a interpretação da norma, especialmente quanto aos aspectos relacionados à sua vigência e eficácia.

Especialmente no artigo 1º da Lei, verifica-se que sua aplicação se dá tão somente aos fatos relacionados às duas competições mundiais a serem realizadas no Brasil, sendo elas: a Copa das Confederações FIFA de 2013 e a Copa do Mundo FIFA de 2014. Assim, diferentemente do que foi alegado na peça inicial, há a delimitação da abrangência da norma, tanto no aspecto material quanto nas vertentes espacial e temporal.

Corroborando o entendimento, Wladimir Vinycius de Moraes Camargos e Luiz Felipe Guimarães Santoro<sup>33</sup> explicam:

Sob o aspecto material, o objeto da Lei restringe-se às Competições de 2013 e 2014, ampliando o limite, a todos os eventos a ela relacionados. O art. 2º, como se verá adiante, diferencia, os eventos (continente) das competições (conteúdo). Nesse sentido, o primeiro corte na apreciação da norma deve ser realizado do ponto de vista temático; a LGC se aplica somente aos eventos relacionados às Competições que a FIFA realizará no Brasil no biênio em referência.

Portanto, o objeto de incidência da Lei Geral da Copa são os eventos relacionados às Copas da FIFA de 2013 e 2014. Tratando-se assim, de norma cuja vigência encontra expressa limitação temporal e material.

Quanto à alegação de que o artigo 53 da Lei teria ofendido o princípio da isonomia tributária, há que se considerar que este é o princípio pelo qual “apresenta-se como garantia

---

<sup>32</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4976**. Disponível em <http://www.stf.jus.br/> Acesso em 30 de jan 2015.

<sup>33</sup> CAMARGOS, Wladimir Vinycius de Moraes, Luiz Felipe Guimarães Santoro. **Lei Geral da Copa Comentada**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 24.

de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais”.<sup>34</sup>

A respeito deste princípio, conforme esclarece Ruy Barbosa Nogueira<sup>35</sup>, em lição citada pelo Ministro Maurício Corrêa, em voto-condutor no RE 169.628:

A isenção é concedida por lei tendo em vista não o interesse individual, mas o interesse público. Assim, a isenção outorgada às pessoas como aos bens é concedida em função da situação em que essas pessoas ou esses bens se encontram em relação ao interesse público, exigindo ou justificando um tratamento isencional.

Isto quer dizer que é a própria lei que descreve objetivamente essas situações e considera que essas pessoas enquadradas dentro delas estão numa situação diferente das demais e por isso devem ter um tratamento diferente, em atenção ao mesmo princípio de isonomia ou igualdade.

Nessa linha de raciocínio lógico Jurídico, o Egrégio Supremo Tribunal Federal<sup>36</sup> tem assim decidido:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS. ALÍQUOTAS REGIONALIZADAS. LEI 8.393/91. DECRETO 2.501/98. ADMISSIBILIDADE. 1. Incentivos fiscais concedidos de forma genérica, impessoal e com fundamento em lei específica. Atendimento dos requisitos formais para sua implementação. 2. A Constituição na parte final do art. 151, I, admite a "concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país". 3. A concessão de isenção é ato discricionário, por meio do qual o Poder Executivo, fundado em juízo de conveniência e oportunidade, implementa suas políticas fiscais e econômicas e, portanto, a análise de seu mérito escapa ao controle do Poder Judiciário. Precedentes: RE 149.659 e AI 138.344-AgR. 4. Não é possível ao Poder Judiciário estender isenção a contribuintes não contemplados pela lei, a título de isonomia (RE 159.026). 5. Recurso extraordinário não conhecido.

Da análise dos dados coletados pelo Ministério do Esporte verifica-se que “os Jogos Pan-Americanos de 2007 movimentaram cerca de R\$ 10 bilhões em nossa economia”<sup>37</sup>, assim, uma simples projeção relacionada à dimensão desses outros grandes eventos: Copa das Confederações FIFA de 2013 e Copa do Mundo FIFA de 2014, já poderia por si só demonstrar o grande impacto econômico a se delinear.

---

<sup>34</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros editores, 2011. p. 37.

<sup>35</sup> CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Atlas S.A, 2014. p. 116.

<sup>36</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 344331**. Disponível em <http://www.stf.jus.br/> Acesso em 30 de jan 2015.

<sup>37</sup> BRASIL. Ministério do Esporte. Comitê de Gestão das Ações Governamentais Federais para a candidatura Rio 2016. Cadernos de Legado Rio 2016. Cadernos de Legados Brasil. Apud: CAMARGOS, Wladimir Vinycius de Moraes, Luiz Felipe Guimarães Santoro. **Lei Geral da Copa Comentada**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 15.

E ainda, “somente a Copa do Mundo de 2014 irá agregar à nossa economia cerca de R\$ 183 bilhões até o ano de 2019”<sup>38</sup>.

Assim, era inequívoco o benefício econômico e social que um evento dessa magnitude poderia trazer ao país.

Sendo assim, de modo a alcançar esses benefícios, houve a decisão soberana de nosso país em se comprometer com um conjunto de garantias, dentre elas, a isenção tributária para a FIFA, caracterizando-se assim, como um estímulo destinado a atrair o indispensável parceiro envolvido, qual seja, a entidade reconhecida pelo ordenamento jurídico brasileiro como integrante de um sistema que possui a prerrogativa de reger suas atividades especiais voltadas ao esporte - a FIFA.

Não fosse o bastante, ainda é possível constatar que uma leitura desavisada do art. 176 e seguintes do CTN pode levar a entendimento incorreto da norma. Note-se que o art. 176 do CTN menciona que a taxa deve ser decorrente de lei (requisito atendido no caso em estudo), requisitos (ser a FIFA o taxado, seus Representantes Legais, Consultores e Empregados), os tributos a que se aplica (adiantamento das custas e de quaisquer outras despesas judiciais e do pagamento das custas e despesas processuais) e prazo de duração (para fatos ocorridos durante a Copa das Confederações 2013 e Copa do Mundo 2014-art. 1º da Lei).

Ainda, o art. 177 menciona que a isenção, como é o caso, não é extensiva as taxas. Contudo, o termo inicial do artigo que menciona “*salvo disposição em contrário*” cria uma exceção a regra, que só pode ser criada por lei. Como a lei da copa criou tal isenção, foi uma isenção utilizando-se da leitura da exceção a regra criada pelo cláusula de abertura da norma do art. 177 que dá a possibilidade da lei dispor de forma contrária. Portanto, sob esse aspecto, também foi legal tal isenção.

Cabe-nos também trazer a baila o entendimento do ilustre Ministro Ricardo Lewandowski, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.976, no sentido de que a isenção das custas judiciais ora tratada não foi concedida a um beneficiário em particular, de modo a configurar um privilégio indevido.

---

<sup>38</sup> BRASIL. Ministério do Esporte. Comitê de Gestão das Ações Governamentais Federais para a candidatura Rio 2016. Cadernos de Legado Rio 2016. Cadernos de Legados Brasil. Apud: CAMARGOS, Wladimir Vinycius de Moraes, Luiz Felipe Guimarães Santoro. **Lei Geral da Copa Comentada**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 15.

Tratava-se, portanto, de interesse constitucionalmente relevante, uma vez que além de proporcionar a geração de trabalho e emprego, este evento conseguiu atrair investimentos consideráveis para o país.

Desta forma, a isenção tributária em comento foi concedida em razão da realização de grandes eventos esportivos sob responsabilidade da FIFA. Descabe, portanto, a arguição de afronta ao princípio da isonomia tributária, que proíbe o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em uma situação equivalente, uma vez que é nítida a situação peculiar e desigual em que se encontra o destinatário da isenção.

Há que se considerar ainda, que a Lei Geral da Copa foi aprovada para garantir a segurança das relações jurídicas envolvendo a Copa das Confederações FIFA 2013 e a Copa do Mundo FIFA 2014. E que, possui conteúdo específico e particular destinado à substituir os instrumentos jurídicos de direito comum e ainda, que a isenção de que trata seu artigo 53 foi concedida por razões de ordem político-social, em razão do interesse público.

Com isso, o artigo 53 da Lei n.º. 12.663/2012 que trata da isenção de custas e despesas judiciais para a FIFA reveste-se de constitucionalidade.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A realização dos grandes eventos esportivos – Copa das Confederações FIFA 2013, Copa do Mundo FIFA 2014 e a Jornada Mundial da Juventude 2013 realizados no Brasil, acarretou na incidência dos fatores econômicos-sociais, com o predomínio de um cenário de grandes mudanças.

A fim de garantir a segurança das relações jurídicas envolvendo esses megaeventos foi aprovada a Lei n.º. 12.663, de 5 de junho de 2012, também conhecida como Lei Geral da Copa. A complexidade desta norma ensejou discussões desde o Direito Internacional Público ao Direito Constitucional, do Direito Tributário ao Direito Civil, do Direito Penal ao Direito Previdenciário, etc.

De modo específico, através do estudo do artigo 53 da Lei Geral da Copa que trata da dispensa concedida à FIFA, as subsidiárias FIFA no Brasil, seus representantes legais, consultores e empregados, do adiantamento das custas e de quaisquer outras despesas



judiciais e do pagamento das custas e despesas processuais, salvo comprovada má-fé, pode-se concluir que essa é uma isenção de taxas judiciárias devidas aos órgãos do Poder Judiciário.

Do estudo realizado apurou-se que a isenção concedida não fere o princípio constitucional da isonomia, uma vez que não configura um privilégio indevido e ainda, trata-se de interesse constitucionalmente relevante, além de ter proporcionado a geração de emprego, o evento conseguiu atrair investimentos consideráveis para o país.

Outrossim, conclui-se que o primeiro dispositivo da Lei Geral da Copa delimita a abrangência da norma, tanto no aspecto material quanto na vertente temporal.

Desta forma, a meu ver, evidenciado restou que o artigo 53 da Lei nº. 12.663, de 5 de junho de 2012, reveste-se de constitucionalidade.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.
- \_\_\_\_\_. Ministério do Esporte. Comitê de Gestão das Ações Governamentais Federais para a candidatura Rio 2016. Cadernos de Legado Rio 2016. Cadernos de Legados Brasil. Apud: CAMARGOS, Wladimir Vinycius de Moraes, Luiz Felipe Guimarães Santoro. **Lei Geral da Copa Comentada**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.
- \_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em Mandado de Segurança nº 20.711**. Disponível em <http://www.stj.jus.br/> Acesso em 05 de fev 2015.
- \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4976**. Disponível em <http://www.stf.jus.br/> Acesso em 30 de jan 2015.
- \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 344331**. Disponível em <http://www.stf.jus.br/> Acesso em 30 de jan 2015.
- \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 138.284**. Ceará. Relator: Carlos Velloso. Brasília, 01 de julho de 1992. Disponível em <http://www.stf.jus.br/> Acesso em 27 mar 2015
- CAMARGOS, Wladimir Vinycius de Moraes, Luiz Felipe Guimarães Santoro. **Lei Geral da Copa Comentada**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.
- CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Atlas S.A, 2014.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito Tributário Municipal**. 4 ed. São Paulo: Atlas S.A, 2012.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros editores, 2011.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.
- MENDES, Marcos. **Transformações e Impasses da Estrutura Fiscal e Tributária entre 1988 e 2013**. Brasília; Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, ago/2013(Texto para Discussão nº 136). Disponível em [www.senado.leg.br/estudos](http://www.senado.leg.br/estudos). Acesso em 27 mar. 2015.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Premier Maxima, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 13 ed. atual até a publicação da emenda constitucional n. 48 de 10.8.2005, e a LC n. 118, de 9.2.2005, que adaptou o Código Tributário Nacional e a Lei de Falências. Rio de Janeiro: Renovar. p. 371.

\_\_\_\_\_, Ricardo Lobo. **O Orçamento na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 31.