

**A “NÃO NEUTRALIDADE” DOS DIREITOS HUMANOS NA INTERPRETAÇÃO DA
ISENÇÃO TRIBUTÁRIA**

**THE “NON-NEUTRALITY” OF HUMAN RIGHTS IN THE INTERPRETATION OF TAX
EXEMPTION**

Ageu Libonati Junior¹
Diogenis Bertolino Brotas²

RESUMO: O artigo analisa a estrutura jurídico-tributária brasileira; valendo-se dos ideais do Capitalismo Humanista, aprofunda a reflexão quanto à necessária interpretação a ser dada à isenção tributária frente aos direitos humanos, indagando se há neutralidade destes frente àquela, que se apresenta como um forte elemento extrafiscal; busca instigar a reflexão quanto ao contraste que existe entre a tributação (e seus institutos) e os direitos humanos que, de incompatíveis e antagônicos, devem ser estudados como compatíveis e integrados, para que alcancem a missão constitucional de construir uma sociedade fraterna que, na perspectiva do humanismo integral e da valorização da dignidade da pessoa humana, não mais admite tributação incontida. Como instrumentos de investigação, foram utilizados o teórico, o bibliográfico, o explicativo/descritivo e o qualitativo; assim como o método dedutivo; ao final, concluem os autores que todo o sistema de garantias de direitos previsto na Constituição Federal, foi construído na prevalência dos direitos humanos e na dignidade da pessoa humana, cujos vetores estão intimamente ligados; que toda a atuação dos poderes investidos deve ser de forma a realizar esses direitos, isto é, o complexo das prerrogativas e institutos inerentes à defesa do cidadão, que garantem a convivência digna do contribuinte frente à insaciável fúria arrecadatória do Estado; e, por fim, que o respeito aos direitos humanos, por meio de interpretação sistêmica e teleológica das isenções, busca dar efetividade aos direitos fundamentais, preservando o ordenamento jurídico.

PALAVRAS-CHAVE: Não-neutralidade. Direitos Humanos. Interpretação. Isenção Tributária. Capitalismo Humanista.

ABSTRACT: The article analyzes the Brazilian legal-tax structure; using the ideals of Humanist Capitalism, it deepens reflection as to the necessary interpretation to be given to tax exemption from human rights, asking if there is neutrality of these in relation to that, which presents itself as a strong element politics; seeks to instigate reflection on the contrast that exists between taxation (and its institutes) and human rights that, of incompatible and antagonistic, must be studied as compatible and integrated, in order to achieve the constitutional mission of building a fraternal society that, from the perspective of integral humanism and the appreciation of the dignity of the human person, no longer admits uncontained taxation. As research instruments, the theorist, the bibliographic, the explanatory/descriptive and the qualitative were used; as well as the deductive method; finally, the authors conclude that the entire system of guarantees of rights provided for in the Federal Constitution was built on the prevalence of human rights and

¹ Professor Doutor da Faculdade de Direito de Bauru – Instituição Toledo de Ensino, nos cursos de graduação e pós-graduação, Advogado, Juiz Contribuinte do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, biênios 2014/2015 e 2016/2017.

² Doutorando em Direito - Sistema Constitucional de Garantia de Direitos pela ITE (Bauru/SP), Mestre em Direitos Difusos e Coletivos pela UNIMES (Santos/SP), Especialista em Direito Tributário pela UNISO (Sorocaba/SP), Professor da Faculdade de Direito de Itu - FADITU; Avaliador do INEP/MEC; Procurador Municipal (Sorocaba/SP), Advogado, Administrador e Contador.

the dignity of the human person, whose vectors are closely linked; that all the performance of the powers invested must be in such a way as to realize these rights, that is, the complex of prerogatives and institutes inherent to the defense of the citizen, which guarantee the coexistence worthy of the taxpayer in the face of the insatiable fundraising fury of the State; and, finally, that respect for human rights, through systemic and teleological interpretation of exemptions, seeks to give effectiveness to fundamental rights, preserving the legal system.

KEYWORDS: Non-neutrality. Human Rights. Interpretation. Tax exemption. Humanist Capitalism.

SUMÁRIO: Introdução. 1. O Capitalismo Humanista. 2. O Capitalismo Humanista e a Tributação. 3. A “não neutralidade” dos direitos humanos na interpretação da isenção tributária. 4. Conclusão. Referências.

SUMMARY: Introduction. 1. Humanist Capitalism. 2. Humanist Capitalism and Taxation. 3. The "non-neutrality" of human rights in the interpretation of tax exemption. 4. Conclusion. References.

Introdução

Em respeito à ideia de sistema e visando abordar o tema de forma lógica, o presente trabalho está assim estruturado: seção 1, composta pela presente Introdução; a 2, destinada à apresentação dos principais postulados do Capitalismo Humanista; já a 3, pela demonstração da vinculação entre O Capitalismo Humanista e a Tributação; por sua vez, a 4, por sustentar a ideia de “não neutralidade” dos direitos humanos na interpretação da isenção tributária; e, por fim, a 5, à apresentação da Conclusão, com conseqüente amarração dos resultados encontrados.

Inicialmente, diga-se que a interpretação da isenção tributária relacionada aos Direitos humanos demanda, antes de tudo, análise conjunta com as normas jurídicas contidas no ordenamento jurídico nacional. Assim, devemos levar em consideração a supremacia do texto constitucional, dando primazia aos direitos humanos que se constituem em fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil, elevados à norma de especial grandeza.

Na perspectiva do Capitalismo Humanista, apresenta-se inafastável a problematização: relação entre os chamados direitos humanos, em suas dimensões, e a incidência da tributação (e seus institutos), assegurando a concretização da dignidade da pessoa humana, inclusive no que toca à saúde, ao meio ambiente, ao trabalho, ao mínimo vital e categorias afins consagradas na Constituição Federal de 1988, de forma a impedir que a isenção seja interpretada literalmente. Portanto, a isenção é forte instrumento de extrafiscalidade, procurando realizar direitos humanos.

Os ideais defendidos sem trégua pelo Capitalismo Humanista, juntamente com o jus-humanismo, demonstram ser inafastáveis os fundamentos de igualdade, fraternidade e solidariedade em todo ordenamento jurídico, especialmente na seara tributária.

Para quem examina a atividade tributária, num constante embate entre Estado e cidadão, fica claro que o confronto diuturno e jamais resolvido, sempre destinado a beligerar em níveis mais elevados, acaba por refletir seus efeitos sobre direitos fundamentais consagrados na Magna Carta.

Com efeito, leciona Terezinha de Oliveira Domingos³:

Sob a óptica tributária, ao Estado cabe, através da tributação, custear sua tarefa de criar condições para que os homens e todos os homens, em circunstâncias de igualdade de oportunidades, atinjam o grau de existência digna e, conseqüentemente, alcancem o desenvolvimento individual e coletivo. Desse modo, deve entender que o capitalismo há de ser humanista, reconhecendo esse conjunto dos valores e da universalidade do Direito Econômico Fraternal. Dessa forma, cabe ao presente artigo investigar, a não possibilidade de uma tributação desmedida, sem limites, de forma a obstaculizar ou reduzir a efetividade dos direitos humanos.

Nesse sentido, no que toca aos procedimentos metodológicos, isto é, para atingirmos o objetivo proposto, considerando o objeto de estudo deste trabalho e a necessidade de comprovação da tese aqui defendida, utilizamo-nos dos seguintes instrumentos de investigação: teórico, bibliográfico, explicativo/descritivo e qualitativo; e, de tal modo, valemos do método dedutivo, na medida em que a demonstração da tese foi realizada por meio de uma sequência de argumentos, cada um provando uma etapa do discurso.

1. O Capitalismo Humanista

Os direitos humanos, sem dúvida, são a base de nossa Constituição Federal e têm fundamental importância para as políticas sociais do Estado brasileiro. Notadamente a dignidade da pessoa humana, que foi erigida a princípio fundamental da República e dos direitos humanos como princípio (artigos 1º, III, e 4º, II, CF).

Não podemos interpretar ou positivizar o direito alheio a essa realidade, que ganhou importante espaço no texto da Constituição Federal (artigo 4º, inciso II; artigo 5º, parágrafo 3º;

³ DOMINGOS, Terezinha de Oliveira. *A Capacidade Contributiva sob o enfoque do Capitalismo Humanista*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 16.

artigo 109, inciso V-A e parágrafo 5º; e artigo 7º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias).

Atentos a essa realidade, Sayeg e Balera desenvolveram o Capitalismo Humanista, pois com respaldo na filosofia humanista, entendem que não há como negar que a invocação da liberdade, igualdade e da fraternidade seja, no tempo presente, parte destacada do repertório da voz do mundo.

Ora, essa tríplice aliança entre a liberdade, igualdade e fraternidade deve irradiar efeitos sobre todos os confins do direito positivo, das mais altas normas às menores do ordenamento jurídico, de modo que o Direito consiga realizar-se voltado para as necessidades humanas, buscando permanentemente, dentro das relações jurídicas, a felicidade dos seres humanos em geral, em suas necessidades mais básicas.

Com efeito, esclarecem Sayeg e Balera⁴ que:

[...] a síntese da filosofia aqui exposta, sob os parâmetros que fixam o ora apresentado marco teórico, é a do jus-humanismo antropofílico – que busca ultrapassar a arraigada concepção antropocêntrica e positivista do direito no sentido de sistematizar a mais adequada regência jurídica da economia capitalista, mediante a evolução dos conceitos teóricos de sustentação da realidade planetária atualmente conhecidos.

Nesse sentido, referidos autores sustentam, também, que o marco teórico da fraternidade, como defendido na obra *O Capitalismo Humanista*, acabou por ensejar uma reflexão: a liberdade, a igualdade e a fraternidade se destacam na positivação e interpretação de todo o direito.

É, aliás, o que também defende Arruda Junior⁵:

A doutrina humanista do direito econômico e o respectivo capitalismo humanista são marco para o pensamento jurídico brasileiro e para o Direito Econômico Planetário, sendo uma visão vanguardista, moderna e realista desse ramo do direito tão presente na vida das pessoas.

[...]

De fato, a partir da visão humanista integral do direito, baseado na fraternidade do pensamento cristão, a doutrina brasileira de Direito Econômico recepciona o respeito aos direitos humanos em toda as dimensões e os aplica no Direito Econômico de uma maneira antes nunca enfrentada, isto é, harmoniza o Direito Econômico com os Direitos humanos e com toda a principiologia da Constituição Federal Brasileira de 1988, de cunho capitalista-humanista.

⁴ SAYEG, Ricardo Hasson; BALERA, Wagner. *O capitalismo humanista*. 1. ed. Petrópolis: Petrópolis KBR, 2011, p. 26-27.

⁵ ARRUDA Jr., Antônio Carlos Matteis de. *Capitalismo humanista & socialismo: o direito econômico e o respeito aos direitos humanos*. Curitiba: Juruá, 2014, p. 35.

Ora, a doutrina humanista deve irradiar seus efeitos a todo o ordenamento jurídico, determinando a produção do Direito, seja na sua positivação legislativa ou interpretação pelos operadores, de modo que haja extrema compatibilidade com o que professa a tríplice aliança entre a liberdade, a igualdade e a fraternidade.

Nesse sentido, a filosofia do Capitalismo Humanista acaba por iluminar e determinar a produção do Direito como um todo, buscando fundamentos na doutrina do jus-humanismo.

A propósito, Castanhato e Cavalcanti⁶ lecionam que:

Para a escola do capitalismo humanista, a única forma capaz de frear os efeitos nefastos do capitalismo neoliberal financeiro ilimitada é o espírito da fraternidade. Necessário controlar o impulso “fáustico” de tudo controlar que vem da filosofia utilitarista que embasa as ideologias liberais. Sob essa ótica, a hermenêutica do direito não pode se vincular aos valores neoliberais do mercado, mas sim aos valores já proclamados pelo desenvolvimento conjunto dos direitos humanos desde o século XVIII, histórica e culturalmente reconhecidos e afirmados.

Assim, o humanismo concretizador da dignidade da pessoa humana traz a ideia de fraternidade como centro de gravidade, elemento gravitacional de adensamento entre ela própria, a liberdade e a igualdade.

Por oportuno, Arruda Junior observa que⁷:

O capitalismo humanista mostra que antecede a positivação do direito econômico, a incidência do direito natural de propriedade, decorrente dos direitos humanos de primeira dimensão, especialmente o direito natural de propriedade, que interage com a incidência gravitacional dos direitos humanos na demais dimensões.

[...]

No caso do capitalismo humanista, explica como a incidência de todas as dimensões dos direitos humanos pode estar em todas as normas.

[...]

Assim, o capitalismo humanista, por ser constitucional e harmônico aos fundamentos constitucionais, notadamente a propriedade privada, admite a existência de classes sociais, sem nenhuma pretensão de extinguir, escantear, ou deixar de reconhecer direitos a determinada classe social, aspecto criticado pelo socialismo em todas as suas modalidades que veem na figura da classe burguesa ou dos proprietários privados, o motivo único dos problemas do ser humano.

Nesse passo, não haverá neutralidade dos direitos humanos a qualquer “ramo” do Direito, mesmo em relação à isenção tributária, que sempre terá a função de retirar da norma

⁶ CASTANHATO, Camila; CAVALCANTI, Rodrigo de Camargo. *Reflexões sobre a Liberdade e a Garantia dos Direitos Humanos na Era do Capitalismo Financeiro*. In *Colloquia: Reflexões de Direito Brasileiro e Internacional*. Volume 10. p.129-161. Amazon, 2015, p. 153.

⁷ ARRUDA Jr., Antônio Carlos Matteis de. *Capitalismo humanista & socialismo: o direito econômico e o respeito aos direitos humanos*, cit, p. 63.

tributária parcela de sua fiscalidade, no intuito de realizar interesses sociais relevantes, como o de promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país, da saúde, do comércio etc.

Confirmamos, então, que os direitos humanos vão irradiar sua aplicação a todos os ramos do Direito positivo brasileiro: civil, penal, trabalhista, econômico, financeiro, tributário etc., constituindo a isenção tributária, dessa forma, um forte elemento extrafiscal de sua realização.

Não há, portanto, neutralidade dos direitos humanos frente a qualquer segmento do ordenamento jurídico. Eles impõem, sim, uma interpretação teleológica do instituto da isenção, que hoje é visto também com um meio extrafiscal de se atingir os valores desejados pelo ordenamento jurídico.

Com efeito, Rabelo esclarece que⁸:

[...] No enfoque de um direito econômico humanista, onde são sopesadas tais premissas suscitadas, a economia deve ser solidária e inclusiva em face de todos e de tudo, enfim, fraterna, que é aquela que não avilta, e sim edifica os Direitos humanos em todas as suas dimensões.

Trata-se de um novo olhar para o capitalismo, em harmonia com os direitos humanos e sociais, que ocorre, na atualidade, de maneira mais intensa justamente no mercado financeiro brasileiro. O espírito capitalista e o espírito de fraternidade são convergentes na medida em que não existe capitalismo sem que se reconheçam os direitos humanos, que, com todas as suas dimensões configuram um feixe indissociável, não cabendo se reconhecer uns e excluir outros.

Por sua vez, esclarecem Camila Castanhato e Rodrigo de Camargo Cavalcanti⁹:

Sendo que os tributos, além da função arrecadatória, também são uma fonte de intervenção do Estado na economia, sua disciplina legal não se limita à parte específica da Constituição que trata da ordem tributária nacional. Numa interpretação sistemática e integrada, entendemos que o sistema tributário nacional deve garantir a todos existência digna, nos termos do *caput* do art. 170.

O sistema capitalista tem uma capacidade inquestionável de produzir riquezas, entretanto, também produz exclusão de parte significativa da população mundial e a destruição do planeta. É uma face desses efeitos danosos do sistema capitalista que nossa filosofia de direito econômico lança.

Propomos uma aplicação dos direitos humanos de forma não fragmentada. [...] A economia deve ser uma ciência a serviço do homem e do planeta como um todo, assim como o direito. Os impostos não podem, portanto, fugir dessa lógica. (o grifo é nosso)

⁸ RABELO, Carolina Gladys. *Responsabilidade Socioambiental no Sistema Financeiro: Iniciativa Brasileira por um Capitalismo Humanista*. São Paulo: Augusto Guzzo Revista Acadêmica, 2015, n. 16, 163.

⁹ CASTANHATO, Camila; CAVALCANTI, Rodrigo de Camargo. *Capitalismo humanista e o Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: diálogo com Thomas Piketty*. In *Sophia: Reflexões de Direito Brasileiro e Internacional*, cit, p.106-109.

Para tanto, sob o ponto de vista dos direitos humanos, que permeia por sete vezes o texto constitucional, é de rigor refletir que não é possível uma tributação incontida, que agrida e sensivelmente abrevie a dignidade da pessoa humana.

Ora, se os direitos fundamentais consagrados na Constituição sequer podem ser objeto de emenda constitucional supressiva, jamais se poderia admitir a incidência da tributação que os avilte. E, nessa perspectiva do humanismo integral, de valorização da dignidade da pessoa humana, em todos os seus aspectos, há de se calibrar a sanha da tributação.

A propósito, leciona Domingos¹⁰ que:

[...] Sabe-se que a arrecadação em si é odiosa, pois atinge o direito de propriedade, que é o direito subjetivo natural fundamental do regime econômico capitalista. Então, surge uma dicotomia entre arrecadar e não arrecadar que deve ser resolvida. Além da questão política, consubstanciada na vontade política de arrecadar mais ou não, há a resposta jurídica, notadamente, a que estabelece o sistema jurídico tributário e, particularmente, nele as limitações ao poder tributante. Para compreendê-lo, faremos pelas lentes do jus-humanismo que pressupõe a intersecção das esferas jurídicas tributárias de eficácia normativa, contextual e humanista; para que da sinergia consequente depreenda-se a melhor resposta. Nesse contexto, dentre os escopos da tributação, se deve buscar concretizar os direitos humanos, então, de modo que a atividade tributária não venha a reduzir a amplitude de normas que visam promover a valorização da dignidade da pessoa humana.

Refletir-se-á, por ser instrumental na efetivação dos direitos humanos na tributação, acerca da democratização da administração da Justiça como dimensão fundamental da democratização, pelo acesso, da vida social, econômica e política. Essa democratização, entretanto, não se deve limitar à constituição interna do processo e do procedimento, pois, apesar de amplas, têm limites óbvios. Com efeito, o Poder Judiciário e todos os demais operadores do Direito devem estar aptos a eliminar os obstáculos que vierem a embaraçar a concretização, razoável e ponderada, dos direitos humanos.

Enfim, não há neutralidade entre direitos humanos e direito tributário, posto que é inaceitável que se possa atingir ou gravar aqueles reflexamente pela tributação.

2. O Capitalismo Humanista e a Tributação

Não é despiciendo afirmar que a tributação e os seus mais diversos institutos, inclusive a isenção, imunidade, capacidade contributiva, seletividade, progressividade,

¹⁰ DOMINGOS, Terezinha de Oliveira. *A Capacidade Contributiva sob o enfoque do Capitalismo Humanista*, cit, p. 76-77.

generalidade, universalidade, possuem forte instrumento de política fiscal; aliás, com enorme apelo extrafiscal, na medida em que corrigem distorções indesejadas, equilibrando o desenvolvimento socioeconômico do país. E não apenas isso, constituem instrumental para promover a realização de direitos sociais como saúde, previdência, meio ambiente etc.

A tributação não pode atingir o mínimo vital, retirando dos cidadãos referidos direitos (individuais e sociais). Por oportuno, Sayeg e Balera ensinam que o conceito de mínimo vital não é mera reflexão teórica, tratando-se de instrumento de implementação dos direitos humanos¹¹:

Dignidade humana e planetária é meta direta, explícita e concreta do capitalismo humanista, compreendendo a vida plena no ideal da fraternidade, inserido numa economia humanista de mercado sob o predomínio de relativo individualismo, condicionado a que todos tenham simultaneamente satisfeitos direitos humanos em todas as suas dimensões, consoante a condição humana biocultural com suas liberdades individuais e acesso assegurado a níveis dignos de subsistência em um planeta digno.

Dessa forma, o instituto da isenção tributária deve ser empregado de modo a realizar todos os objetivos tributários e respeitar os direitos humanos. A tributação deve ficar restrita quando ela atingir, ainda que de forma reflexa, direitos relativos à saúde, ao meio ambiente, ao transporte, ou seja, aqueles que foram alçados na Declaração Universal dos Direitos Humanos.

A isenção tributária, por exemplo, é um fator importantíssimo de promoção de direitos humanos, dos ideais da filosofia do Capitalismo Humanista, realizando a tarefa de ajudar a concretizar uma justiça fiscal mais efetiva, de tal forma que a tributação não prejudique fortemente os menos abastados, assim promovendo e realizando a dignidade da pessoa humana.

Certas isenções tributárias (como outros institutos), têm forte apelo humanista, embora capitalista, de forma a assegurar o acesso mais desonerado a bens de consumo, como veículos para deficientes, bem como, também, desonerando os proventos de aposentadorias ao portador de doenças graves, propiciando, nestes exemplos, o direito à locomoção e, no segundo, o de acesso à saúde, que só alcançariam os mais abastados, deixando à míngua o restante da população.

Isso, dentre muitos outros institutos tributários, todos relacionados com os direitos humanos; daí, sendo forçoso admitir uma incidência imperiosa e antropofílica do jus-humanismo na seara tributária.

¹¹ SAYEG, Ricardo Hasson; BALERA, Wagner. *O capitalismo humanista*, cit, p. 183.

Em outras palavras, não podemos mais dissociar a filosofia do Capitalismo Humanista dos demais ramos do Direito, em especial do Direito Tributário, conforme lecionam Sayeg e Balera¹²:

Adensadas, as estruturas humanistas de liberdade, igualdade e fraternidade constituirão o melhor suporte para a conformação modelar do capitalismo em prol da humanidade. Assim, se imporá ao capitalismo o universalmente reconhecido aparato jurídico de direitos humanos, capaz de, a um só tempo, legitimá-lo, conter os seus inconvenientes e imputar o peso marcante das responsabilidades aos que violarem sua estrutura adensada onde liberdade, igualdade e fraternidade são indissociáveis interdependentes.

Há forte apelo humanista em desejar que os direitos humanos incidam imperiosamente na tributação, notadamente quando seus institutos tributários relacionam-se aos mais diversos direitos que são assegurados pela Declaração Universal dos Direitos Humanos e pela Constituição Federal.

Lima¹³ adverte que o jus-humanismo normativo apresenta uma posição claramente comprometida com a realização da dignidade humana, reconhecendo os direitos humanos e fundamentais como conteúdo signficante das normas que compõem o ordenamento jurídico.

Duarte¹⁴, por seu turno, ensina que:

Portanto, os direitos humanos atuam em caráter elementar e essencial do sistema jurídico posto pelo realismo jurídico, a fim de garantir a concretização dos direitos humanos em todas as suas dimensões, interdependentes e indissolúveis, ou seja, da dignidade da pessoa humana.

O direito a serviço do homem e da sua dignidade, pelo reconhecimento universal dos direitos humanos, inatos e precursores do Estado, cuja aplicação, através de um exercício de linguagem (construtora da realidade), há de sempre atrair-se pela concretização da dignidade da pessoa humana como nos ensinam os idealizadores deste novo e desafiante método:

[...]

Em suma, o reconhecimento universal dos direitos humanos impossibilita qualquer violação por parte do direito positivo ou do realismo jurídico, em qualquer lugar do Planeta, dada a existência incontestável de um sistema monista e de um Planeta Humanista de Direito, que deve ser conformado para a garantia efetiva a todos os seres humanos, da dignidade por força da Lei Universal da Fraternidade.

Contudo, a concretização e realização dos direitos humanos exige uma nova forma de se interpretar e aplicar os institutos tributários, que seja capaz de possibilitar uma nova

¹² SAYEG, Ricardo Hasson; BALERA, Wagner. *O capitalismo humanista*, cit, p. 33.

¹³ LIMA, Eduardo Garcia. *A não neutralidade entre capitalismo e os direitos humanos e fundamentais*. Rio de Janeiro: Lumen Juirs, 2016, p. 112-113.

¹⁴ DUARTE, Juliana. *Teoria Jus-Humanista Multidimensional do Trabalho sob a Perspectiva do Capitalismo Humanista*. Rio de Janeiro: Lumen Juirs, 2015, p. 19-20.

dialética e mudança de rumos, impingindo um giro linguístico que conduza à ruptura do modelo jurídico existente.

Não podemos admitir no Brasil a Análise Econômica do Direito conforme a Escola de Chicago, sustentando a tributação e seus institutos, de forma a promover uma exação total de todas as situações econômicas da vida dos cidadãos, atingindo sua saúde e o meio ambiente, gravando o transporte etc., sem qualquer freio ou calibragem social, provocando um desmantelamento dos direitos humanos, que se constituem em objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

O Brasil é incapaz de fazer frente às suas responsabilidades diante do jus humanismo, de atender todas as demandas sociais em um ambiente de Estado do bem-estar social, realizando os objetivos e fundamentos da República.

Com efeito, vivemos numa crise, com a ausência de concepção crítica reflexiva frente a fúria arrecadatória, no eterno embate entre Estado e cidadão; não se pode admitir, jamais, que a tributação e seus institutos claudiquem ou limitem direitos fundamentais consagrados na Constituição Cidadã.

O sistema tributário no Brasil é mecanismo draconiano de transferência de parcela do patrimônio do particular ao Estado, muitas vezes onerando demasiadamente o exercício de direitos humanos, tais como saúde, trabalho, transporte, meio ambiente equilibrado etc., impedindo que tenham os contribuintes uma vida digna. A respeito ponderam Sayeg e Balera¹⁵:

No enfrentamento dos horrores econômicos da pós-modernidade sabe-se que as profundas mazelas do capitalismo – como a exclusão de seres humanos e o esgotamento do planeta – só serão ultrapassados com a preservação da dignidade da pessoa humana, metassíntese da economia, da política e direito, que unidos e com sincronismo devem indicar a sociedade fraterna. Tal ocorrerá principalmente com a superação do abismo criado entre ricos e pobres, através da libertação de todos do estigma da exclusão social e da degradação do planeta.

Em face disso, temos um problema a enfrentar neste estudo, que diz respeito à tributação e à interpretação de institutos tributários (como a isenção), chocando-se com os direitos fundamentais.

Bem sabemos que pelo princípio da generalidade da tributação, todos devem contribuir com o pagamento de tributos, não sendo possível e crível, entretanto, admitir que a tributação ou os institutos tributários firam ou reduzam o alcance dos fundamentos, objetivos e princípios da República Federativa do Brasil, quando relacionados com os direitos humanos.

¹⁵ SAYEG, Ricardo Hasson; BALERA, Wagner. *O Capitalismo Humanista*, cit, p. 30.

Não podemos interpretar ou positivizar o direito alheio à realidade preconizada nos artigos 1º ao 5º da Constituição Federal, uma vez que os direitos humanos ganharam especial destaque no texto da Constituição Federal, notadamente quando consagra a dignidade da pessoa humana, aspecto objetivo dos direitos humanos. Nas precisa lição de Sayeg¹⁶:

Ao tratar da dignidade, é a Constituição Federal que remete positivamente a ordem econômica a se integrar ao sistema de direitos humanos que é preexistente.

[...]

Assim sendo, capitalismo humanista é o capitalismo com a observância dos direitos humanos (veja a PEC 383/2014) onde, numa perspectiva de consubstancialidade quântica, o capitalismo e os direitos humanos compõem uma única singularidade, qual seja, o desenvolvimento nacional, enquanto direito humano ao bem-estar da população.

Significa que não se admite o capitalismo sem direitos humanos, assim como os direitos humanos sem capitalismo. De inimigos excludentes passam a ser irmãos aliados; e, por esta ótica, o capitalismo de excludente, subjugador e cruel, passa a ser includente, emancipador e dignificante, sem prejuízo de ser assegurador da liberdade e da propriedade privada.

[...]

O capitalismo humanista defende que, embora em um sistema econômico capitalista, mais do que iguais, somos irmão. Esta é a máxima de Jesus Cristo. É aí que Ele entra na teoria do capitalismo humanista.

Não podemos, também, ignorar a realidade jurídica de que os direitos humanos, conforme destacado no texto constitucional, constituem-se em normas das mais importantes no sistema.

Consoante os ensinamentos da filosofia do Capitalismo Humanista, existe uma relação profunda entre o direito tributário e os direitos humanos, o que nos autoriza a dizer nuncupativamente e repetir que toda a interpretação e positivação do direito tributário tem de levar em consideração a Declaração Universal dos Direitos do Homem.

Ainda, existe uma relação íntima, autorizada pela Constituição Federal, entre os direitos humanos e os chamados tratados internacionais de proteção dos direitos humanos para calibragem do poder tributante.

Ora, como se interpretam as normas constitucionais relativas a direito tributário, notadamente por todo ordenamento jurídico estar arquitetado à luz da dignidade da pessoa humana, na condição tridimensional de fundamento, objetivo e princípios na República Federativa do Brasil, e classificadas no núcleo intangível do Texto Maior? Partimos da legislação infraconstitucional, da tributação ou seus institutos? Com todas as suas mazelas e restrições, ou do próprio Sistema Constitucional?

¹⁶ SAYEG. Ricardo Hasson. 1ª Coletânea Acadêmica da Associação de Pos-Graduados em Direito da PUC-SP/Organização Juliana Ferreira Antunes Duarte, Rodrigo de Camargo Cavalcanti. *A Linha de Pesquisa da PUCSP do Capitalismo Humanista e a PEC 383/2014* 1 ed. São Paulo: Letras Jurídicas, 2015, p. 10-11.

O legislador infraconstitucional, de uma vez por todas, deve considerar que a tributação ou seus institutos não podem ultrapassar as fronteiras determinadas pelo jus-humanismo erigido pelo Sistema Constitucional, iluminado, ainda, pela filosofia do Capitalismo Humanista, e que as normas relativas a direitos humanos, multidimensionalmente, são os objetivos, fundamentos e princípios da República Federativa do Brasil.

O acesso à saúde, ao trabalho, ao transporte digno, ao meio ambiente equilibrado etc., são direitos fundamentais em nossa configuração social, pois se relaciona aos mais diversos direitos que são assegurados pela Declaração Universal dos direitos humanos, consagrados pela Constituição Federal de 1988. Por essa razão, o respeito aos direitos humanos deve ser observado e cobrado por todos os cidadãos.

3. A “*não neutralidade*” dos Direitos Humanos na interpretação da isenção tributária

Cumpramos lembrarmos que todas as normas do sistema positivo, das mais elevadas até aquelas de menor hierarquia, sempre admitiram interpretação analógica, integrativa, sistêmica e teleológica, visando, indubitavelmente, à unicidade do sistema, pois gravar reflexamente com impostos, direitos como saúde, trabalho e meio ambiente equilibrado etc., corromperia e desequilibraria o sistema de direitos e das garantias individuais.

O respeito aos direitos humanos, através de uma interpretação sistêmica e teleológica das isenções tributárias, indiscutivelmente busca dar efetividade aos direitos fundamentais, preservando a integridade do ordenamento jurídico.

Portanto, não se pode admitir o que prescreve o artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, no sentido de que as isenções tributárias são interpretadas literalmente. Ora, a interpretação das isenções tributárias não pode ficar restrita ao plano da literalidade, uma vez que, tratando de direitos humanos, ela encontra amparo no texto constitucional.

Nesse diapasão, Sayeg e Balera¹⁷ pontificam que:

Texto é linguagem. E esta é viva, dinâmica, uma expressão da cultura humana na representação mental da existência do universo. A linguagem textual é apenas a estrutura física da norma jurídica; em razão disso, a norma jurídica segue a natureza não só do texto, mas também da linguagem. Não é um objeto inanimado, e sim, por especificidade, a representação viva do dever ser do homem e de todos os homens, em permanente transformação. [...] Por conseguinte, a norma jurídica é um esforço de conectividade do legislador que, por meio de códigos linguísticos e da representação viva do dever ser, modalizando condutas do homem e de todos os homens, passa por

¹⁷ SAYEG, Ricardo Hasson; BALERA, Wagner. O Capitalismo Humanista, cit, p. 34-35.

esse processo intra e inter-humano de positivação e torna indispensável o elemento humano da elaboração mental dessa representação universal (...) uma reação cultural ao respectivo esforço de conectividade previamente manifestado pelo legislador, em relação de causa e efeito.

Assim, quando a interpretação estiver relacionada a direitos humanos, a construção da norma pelo exegeta não deve ficar apenas no plano da literalidade. Dessa forma, deverá analisar e transitar pela Constituição Federal, especialmente no que se refere aos princípios, objetivos e fundamentos da República Federativa do Brasil; é o que chamamos de intertextualidade, quando o intérprete deve necessariamente transitar entre diferentes textos, seja em sentido estrito, seja em sentido amplo, para buscar os conteúdos possíveis de serem considerados na construção da norma.

Outrossim, deve o exegeta retornar ao texto do início do processo de construção de conteúdo, verificando a compatibilidade da norma construída (interpretada) com a primazia dos direitos humanos.

Nesse sentido, a interpretação das isenções tributárias relacionadas a direitos humanos não pode ser restringida a uma interpretação literal, mutiladora dos objetivos, dos fundamentos e dos princípios da República Federativa do Brasil. Normas estas que dão fundamento de validade a todo ordenamento infraconstitucional.

As isenções tributárias, atualmente, possuem forte caráter de extrafiscalidade, relacionando-se com diversos direitos fundamentais que, de certa forma, orientam a atividade de interpretação da norma jurídica infraconstitucional.

Em função disso, não podemos admitir que uma norma infraconstitucional limite a tarefa de interpretar textos legais, notadamente isenções tributárias quando estiverem relacionadas com a efetividade dos Direitos humanos.

Existem diversos diplomas legislativos infraconstitucionais que se relacionam com os mais diversos direitos humanos, como saúde, meio ambiente, transporte, locomoção etc., criando isenções tributárias para dar efetividade a esses direitos. Portanto, se a isenção tributária visa à efetividade dos direitos humanos, sua restrição interpretativa não pode ser considerada pelo aplicador da lei, por ofender a Constituição Federal no tocante aos seus fundamentos, objetivos e princípios da República Federativa do Brasil, consoante artigos 1º ao 4º, dispositivos esses que se relacionam intimamente com os direitos humanos.

A restrição imposta pela interpretação literal, como observamos no artigo 111, II, do Código Tributário Nacional, desafia olímpicamente a Constituição Federal, voltada para a realização máxima dos direitos humanos, positivados como direitos fundamentais. Outrossim,

se o Direito é voltado para a felicidade das pessoas, permitindo sua convivência em sociedade, não há que admitirmos odiosa discriminação.

Nesses casos, a interpretação não poderá ser restringida exclusivamente ao método literal, devendo ser útil, condicionante e focada na primazia das normas constitucionais. Ou seja, a isenção tributária relacionada ao meio ambiente, ao transporte e à saúde tem de incidir de forma sistêmica e teleológica, para preservar e dar efetividade aos direitos humanos, sendo respeitado o mínimo existencial, a dignidade da pessoa humana, o meio ambiente etc.

A isenção tributária, quando relacionada a direitos humanos não tem resposta satisfatória do Judiciário, que tende a restringir sua interpretação ao método literal, mesmo quando relacionados com saúde, meio ambiente, transporte, locomoção etc.

Portanto, a interpretação puramente literal é uma deformidade do sistema, pois ofende os direitos humanos; dessa forma, esses direitos não podem ter sua efetividade vinculada a uma norma infraconstitucional que determine o alcance da interpretação tributária.

Então, o intérprete precisa ser cuidadoso na interpretação das normas constitucionais, pois na aplicação da isenção tributária relacionada a direitos humanos deve respeitar a supremacia da Constituição.

Há necessidade de respeito às normas constitucionais, especialmente àquelas relacionadas aos direitos humanos, pois o legislador constituinte foi eloquente ao presentear os direitos humanos com normas de tão elevado calibre.

O direito tributário sempre admitiu interpretação analógica, integrativa, teleológica, além de outros métodos, não se restringindo à indigitada interpretação literal. Ora, quando a isenção tributária estiver voltada para a realização de um direito humano, a sua interpretação deve preservar a vontade do legislador constituinte que dispensou especial tratamento aos direitos humanos.

A norma de isenção, por estar relacionada ao indivíduo e dando como efetivadas as normas de direitos humanos, qualquer que seja o diploma, deve dispensar tratamento mais favorável ao indivíduo.

Justamente para dar efetividade aos direitos humanos e observância imperiosa aos intransponíveis preceitos constitucionais, é que não podemos interpretar a Constituição Federal a partir da legislação infraconstitucional, por violar olímpicamente seus princípios, fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil.

A isenção tributária é, pois, um fator importantíssimo de promoção de direitos sociais, realizando a tarefa de ajudar a promover uma justiça fiscal mais efetiva, de tal forma que a tributação não prejudique fortemente os menos abastados.

A interpretação das isenções tributárias relacionada a direitos humanos é importantíssima, pois, em determinadas situações, não poderá o exegeta desprezar outros métodos de interpretação para aplicação isolada do artigo 111 do Código Tributário Nacional, que prescreve (impõe) a interpretação literal quando se tratar de legislação que disponha sobre isenção tributária.

A interpretação das isenções tributárias relacionadas a direitos humanos não fica restrita ao que prescreve o artigo 111 do Código Tributário Nacional. Assim, estando relacionada aos mais diversos direitos que são assegurados pela Declaração Universal dos Direitos Humanos e pela Constituição Federal, a isenção tributária admite outras formas de investigação da proposição jurídica.

Necessário esclarecer, ainda, que a interpretação de toda norma jurídica requer cuidados, pois a interpretação isolada ou literal, como prescreve o Código Tributário Nacional, é absolutamente insuficiente e, muitas vezes, leva a resultados inteiramente absurdos, ruindo com os direitos que são assegurados pela Declaração Universal dos Direitos Humanos.

Todo o direito positivo é construído tendo como premissa fundamental a unicidade do sistema. Dessa forma, para se chegar ao correto alcance da norma, não basta que o intérprete se restrinja simploriamente ao alcance literal do enunciado da norma de isenção.

A rigor, a norma jurídica isolada não existe, pois, evidente que toda proposição normativa somente adquire o *status* de norma jurídica quando ingressa no sistema, adequando-se às demais normas integrantes dessa estrutura.

Eco¹⁸ esclarece que “[...] interpretar um texto significa explicar por que essas palavras podem fazer várias coisas (e não outras) através do modo pelo qual são interpretadas”.

Assim, não podemos restringir o alcance da norma de isenção tributária mediante uma interpretação meramente literal, ainda mais quando relacionada a direitos humanos, consagrados em dois importantíssimos estatutos.

Cumpramos observar, de plano, que o *caput* do art. 170 da Constituição Federal prescreve que **“a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”** (o grifo é nosso). Ainda, acrescenta que tem como princípios, ligados aos direitos humanos, a propriedade privada, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e sociais e a busca do pleno emprego.

¹⁸ ECO, Humberto. *Interpretação e superinterpretação*. Trad. Martins Fontes. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 28.

Ademais, não há que ser dissociado o art. 170 dos artigos 1º ao 5º, pois a Constituição Federal traçou, como observamos anteriormente, uma estratégia semiótica, devendo ser respeitadas as intransponíveis normas constitucionais, de forma a cumprir o mandamento constitucional que a República Federativa do Brasil tem como *fundamentos*, a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho, *objetivos*, erradicar a pobreza e a marginalização, e *princípio* a prevalência dos direitos humanos.

Assim, toda interpretação deve relacionar-se imperiosamente com os direitos humanos, de forma a dar-lhes efetividade.

A respeito, lecionam Sayeg e Balera¹⁹ a:

[...] insuperável relevância dos direitos humanos para o homem todo e todos os homens, e também para o planeta, é certo que o humanismo antropofílico se aplica também às questões econômicas. Edificando o capitalismo humanista, ingressa na disciplina jurídica do domínio econômico para promover e assegurar a concretização dos direitos humanos em todas as suas dimensões, com vistas à satisfação da dignidade da pessoa humana.

Dessa forma, forçoso deduzir que a isenção tributária, como instrumento legislativo infraconstitucional, relaciona-se com os mais diversos direitos humanos, tais como a saúde, o meio ambiente, o transporte, a locomoção. Mediante a criação de isenções tributárias é que podemos cumprir a efetividade desses direitos tão importantes e sensíveis da República Brasileira.

Portanto, a isenção tributária, que se relaciona aos direitos humanos, é forte instrumento para concretização dos ideais do Capitalismo Humanista; assim, sua restrição interpretativa não pode ser considerada pelo aplicador da lei, pois ofende a Constituição Federal, no tocante aos seus fundamentos, objetivos e princípios da República, consoante prescrevem os artigos 1º ao 4º.

Num Estado capitalista, o acesso à saúde, ao trabalho, ao transporte digno, ao meio ambiente equilibrado etc. tem como instrumento de auxílio à efetividade desses direitos a isenção tributária, que se relaciona fortemente com os direitos fundamentais em nossa configuração social.

Ora, se a isenção tributária estiver relacionada com os mais diversos direitos que são assegurados pela *Declaração Universal dos Direitos Humanos e pela Constituição Federal* de 1988, o alcance de sua aplicação não pode ser mutilado por norma de inferior hierarquia.

¹⁹ SAYEG, Ricardo Hasson; BALERA, Wagner. *O Capitalismo Humanista*, cit, p. 133.

Cumpra assinalar, ainda, que as Constituições brasileiras sempre fixaram direitos e garantias fundamentais, de forma a conter os abusos praticados por aqueles que estão investidos de uma função pública. Assim, os direitos humanos devem ser estudados e sopesados sob diversos aspectos, inclusive na interpretação de isenções a eles relacionadas.

Ademais, não há que se construir uma dicotomia acadêmica entre direitos humanos e fundamentais, pois esses se referem a uma mesma realidade.

Hartz²⁰, professa que “[...] métodos de interpretação ocultam, muitas vezes, um fiscalismo mesquinho que contraria frontalmente a vontade do legislador”. Ora, a limitação imposta pelo artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, destrói a especial atenção que foi dispensada pela Constituição Federal aos direitos humanos.

4. Conclusão

Ante o exposto, conclui-se que todo o sistema de garantias de direitos na Constituição Federal foi construído na prevalência dos direitos humanos e na dignidade da pessoa humana, estando os vetores intimamente ligados.

Portanto, tendo a Constituição Federal tratado de forma tão especial os direitos humanos, em normas de tão grosso calibre, toda a atuação dos poderes investidos deve ser de forma a realizar esses direitos. Foi sob o título de direitos fundamentais que foram encartados os direitos humanos na Constituição Federal, cabendo ao exegeta encontrar normas que, pelo seu conteúdo, ditam as regras de como as isenções tributárias devem ser interpretadas quando relacionadas a eles.

Compreendem-se na expressão *direitos fundamentais do homem* – direitos humanos – os princípios informadores de toda a ordem jurídica, os quais estatuem diretrizes prescritivas para a resolução dos problemas constitucionais e infraconstitucionais, especialmente na interpretação das isenções tributárias.

Com efeito, ao utilizarmos a expressão *direitos fundamentais do homem*, queremos aduzir, também com o seu emprego, o complexo das prerrogativas e institutos inerentes à defesa do cidadão, que garantem a convivência digna do contribuinte, frente à insaciável fúria arrecadatória de que se investem os órgãos da administração tributária em todos os níveis da

²⁰ HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária, conteúdo e limites do critério econômico*. Tradução Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 76.

federação, deixando à margem a efetividade de normas tão essenciais, como a vida, saúde, meio ambiente etc.

Concluímos, ainda, que o respeito aos direitos humanos, por meio de interpretação sistêmica e teleológica das isenções, busca dar efetividade aos direitos fundamentais, preservando indiscutivelmente o ordenamento jurídico, iluminados pelos ideais do jus-humanismo e pela filosofia do Capitalismo Humanista. Devemos lembrar, outrossim, que todo o Direito e toda a sua realização são voltados à sociedade, a nós mesmos, à nossa felicidade, dos seres humanos em geral.

Referências

ARRUDA Jr., Antônio Carlos Matteis de. *Capitalismo humanista & socialismo: o direito econômico e o respeito aos direitos humanos*. Curitiba: Juruá, 2014.

CASTANHATO, Camila; CAVALCANTI, Rodrigo de Camargo. *Reflexões sobre a Liberdade e a Garantia dos Direitos humanos na Era do Capitalismo Financeiro*. In *Colloquia: Reflexões de Direito Brasileiro e Internacional*. Volume 10. Amazon, 2015, p.129-161.

CASTANHATO, Camila; CAVALCANTI, Rodrigo de Camargo. *Capitalismo humanista e o Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: diálogo com Thomas Piketty*. In *Sophia: Reflexões de Direito Brasileiro e Internacional*. Volume 10. Amazon, 2015, p. 103-134.

DOMINGOS, Terezinha de Oliveira. *A Capacidade Contributiva sob o enfoque do Capitalismo Humanista*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

DUARTE, Juliana. *Teoria Jus-Humanista Multidimensional do Trabalho sob a Perspectiva do Capitalismo Humanista*. Rio de Janeiro: Lumen Juirs, 2015.

ECO, Humberto. *Interpretação e superinterpretação*. Trad. Martins Fontes. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 214-216.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Dos direitos humanos aos direitos fundamentais*. 1. ed. Porto Alegre: Livraria Revista do Advogado, 1997.

HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária, conteúdo e limites do critério econômico*. Tradução Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

LIMA, Eduardo Garcia. *A não neutralidade entre capitalismo e os direitos humanos e fundamentais*. Rio de Janeiro: Lumen Juirs, 2016.

NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. *Da tributação e do orçamento e a nova constituição: (arts. 145 a 169)*. 1. ed. Rio de Janeiro: Aide, 1989.

RABELO, Carolina Gladyer. *Responsabilidade Socioambiental no Sistema Financeiro: Iniciativa Brasileira por um Capitalismo Humanista*. São Paulo: Augusto Guzzo Revista Acadêmica, 2015, n. 16.

SAYEG, Ricardo Hasson; BALERA, Wagner. *O capitalismo humanista*. 1. ed. Petrópolis: Petrópolis KBR, 2011.

SAYEG. Ricardo Hasson. 1ª Coletânea Acadêmica da Associação de Pos-Graduados em Direito da PUC-SP/Organização Juliana Ferreira Antunes Duarte, Rodrigo de Camargo Cavalcanti. *A Linha de Pesquisa da PUCSP do Capitalismo Humanista e a PEC 383/2014* – 1 ed. São Paulo: Letras Jurídicas, 2015.

Recebido em: 05.06.2019

1º Parecer em: 04.11.2019

2º Parecer em: 26.11.2019