

Pandemia e Indagações Tributárias

Coronavirus Pandemic and Tax Considerations

Ricardo Mariz de Oliveira
Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT.

Resumo

Este é um trabalho destinado a apresentar breves considerações sobre algumas questões tributárias que podem surgir no período da pandemia do coronavírus.

Palavras-chave: Imposto de Renda, despesas dedutíveis, rendas e transferências patrimoniais, liberalidade e solidariedade.

Abstract

This article aims to succinctly raise some tax issues that may arise during the coronavirus pandemic.

Keywords: income tax, deductible expenses, income and patrimonial transfers, liberality and solidarity.

Estas são brevíssimas observações em torno de diversas questões de natureza tributária que advêm, ao menos teoricamente, da situação fática derivada da pandemia de Covid-19.

Não se trata de um trabalho completo e profundo de teoria jurídica sobre os temas que serão apresentados, mas apenas de uma visão preliminar de algumas questões existentes na realidade do distanciamento social ou derivadas de algumas das medidas que o Governo Federal anuncia para socorrer as empresas e os trabalhadores do País.

Tampouco se trata de um repertório de legislação, até porque este texto está sendo escrito no início do mês de abril, as medidas provisórias até aqui emitidas ainda não foram apreciadas pelo Congresso Nacional, e outras certamente virão em função da celeridade dos acontecimentos.

Portanto, o que se visa aqui são situações genéricas, algumas sugeridas por medidas já tomadas pelos governos ou pelas empresas, e outras que em tese podem vir a ocorrer.

Neste sentido, a sistemática a ser adotada é a de apresentar itens sucessivos, e os comentários cabíveis em torno deles.

1. Dedutibilidade fiscal de despesas com a folha de pagamento, perante a suspensão dos trabalhos – outras implicações correlatas

O que se imagina neste primeiro item é a situação de uma empresa que dispense seus funcionários do trabalho para que fiquem em casa, arcando ela com

os salários desse pessoal independentemente dos valores envolvidos e das funções exercidas.

Neste quadro, a pessoa jurídica que explora a empresa não conta com qualquer participação governamental nos ônus dos pagamentos, e também não se trata de funcionários que possam exercer atividades em regime de *home office*. Portanto, estamos tratando daqueles que estejam efetiva e totalmente inativos, e cuja manutenção econômica é suportada exclusivamente por sua empregadora.

Nesse cenário, vejamos inicialmente como aplicar a esses gastos a norma do art. 47 da Lei n. 4.506, refletida no art. 311 do atual RIR/2018, e que antes estava no conhecido art. 299 do RIR/1999, isto é, a norma de dedutibilidade fiscal das despesas que sejam necessárias.

A questão se justifica por duas razões:

- a primeira deriva da própria redação do art. 47 da lei, segundo o qual são operacionais (portanto, dedutíveis) as despesas necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora;
- a segunda é a possibilidade de se pretender impugnar a dedução, perante o IRPJ e a CSL¹, de uma despesa que seja considerada (alegada) como incorrida por mera liberalidade, alegação esta muitas vezes existente em autos de infração e em decisões da jurisprudência administrativa.

A conjugação dessas duas razões pode resultar no raciocínio de que o funcionário parado não contribui para as atividades da empresa nem para a manutenção da respectiva fonte de produção. Sendo assim, portanto, o salário a ele pago seria incompatível com a definição legal de despesa necessária, e o pagamento a ele feito seria decorrente de mera liberalidade do seu empregador.

Pois bem, dentro do escopo deste trabalho, portanto, sem a exposição de toda a fundamentação jurídica pertinente², é suficiente dizer que não procede o raciocínio acima aventado porque a pessoa jurídica e sua administração (suportada ou não em decisão de sócios ou acionistas) não foge dos limites da sua atuação ao preservar as condições de saúde e a situação econômica do seu pessoal inativo, inativo exatamente para que possa ter melhores condições de não contrair o vírus espalhado no ambiente público, ou mesmo privado, mas com aglomeração de pessoas, com isso, ademais, contribuindo para aliviar a sobrecarga dos hospitais públicos e privados.

A empresa também pode justificar sua decisão por muitos motivos menos humanitários ou de senso cívico, tal como sua própria conveniência e seu exclusivo interesse de, passado o perigo, recobrar sua força de trabalho em sua plenitude, com sua total capacidade física e mental de atuação.

¹ Aqui sem adentrar na controvérsia sobre se o art. 47 aplica-se também à CSL.

² Todavia exposta no Capítulo XII do meu livro *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

Mas, para decidir colocar seus funcionários em inatividade, pagando-lhes valor correspondente aos salários e outras verbas remuneratórias, e para tomar a dedução fiscal destas despesas, a empresa não precisa entrar em justificativas específicas³, dado que o art. 47 lhe dá cobertura, quer na sua literalidade, quer na sua finalidade sistemática e em sua teleologia.

De fato, o *caput* desse artigo declara que “são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora”.

Ora, a manutenção da fonte produtora inclui o resguardo de todos os fatores de produção, inclusive, portanto, da mão de obra e, indiscutivelmente, a proteção da vida e da saúde dos seus componentes.

A dedutibilidade da despesa na situação aqui analisada é confirmada inclusive por uma das maneiras pelas quais o art. 47 explicita (exemplifica) complementarmente a norma jurídica por ele expedida, mesmo tomada em sua literalidade. Ocorre que, em complemento à disposição nuclear da cabeça do artigo, há dois parágrafos destinados a explicitar como uma despesa pode ser considerada necessária, ou seja, incorrida para a manutenção das atividades da empresa ou da sua fonte produtora.

Para tanto, o § 1º declara que “são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora”, no que se insere perfeitamente o pagamento do salário relacionado ao tempo não trabalhado, o qual contribui para que um dos fatores de produção seja conservado em condições de retornar ao trabalho, do mesmo modo que ocorre com as paradas de produção para manutenção de máquinas e com as despesas derivadas do tempo em que durarem as respectivas medidas, incluindo os salários do pessoal inerte em virtude do evento⁴.

Além disso, é indisputável que a exegese jurídica não deve se ater ao teor literal das palavras pelas quais a lei está manifestada, devendo partir do texto legal para abarcar todo o seu alcance através da aplicação de outros métodos de interpretação.

Nesta ordem de ideias, quanto ao art. 47 da Lei n. 4.506, impõe-se lembrar que ele é “cláusula geral” destinada a delinear, sem esgotar, uma regra destinada ao conhecimento da essência dos fatores negativos de mutação patrimonial que podem (devem) ser absorvidos na apuração do lucro tributável das pessoas jurídicas. Sendo assim, ele se integra inteiramente no mandamento constitucional de que o imposto de renda deve ser informado pelo critério da universalidade, o

³ Aliás, toda e qualquer decisão da administração empresarial que se situe dentro do âmbito do empreendimento compete exclusivamente a ela, não sendo sujeita a discussões baseadas em critérios subjetivos ou opinativos travadas com terceiros estranhos a ela, inclusive com o fisco.

⁴ Por evidente, a outra maneira de identificar uma despesa necessária, exposta no § 2º do art. 47, não é aplicável na situação ora em estudo, do mesmo modo que em outras situações aplica-se o § 2º, e não o § 1º.

qual demanda a incidência sobre a renda líquida, ou seja, sobre o acréscimo patrimonial derivado de todas as rendas e todos os proventos, menos todos os custos e todas as despesas inerentes às atividades e à fonte de produção.

Sendo assim, o art. 47 também requer uma interpretação teleológica, finalística, sistemática e objetiva, pela qual podemos compreender que, no seu âmbito de abrangência, estão incluídas todas as despesas que tenham relação com a empresa, isto é, com o empreendimento econômico desenvolvido pela pessoa jurídica, e que, portanto, não sejam absolutamente estranhas a ela. Outra maneira de definir a despesa a que se refere aquela norma legal é dizendo, como já foi dito antes, que ela é inerente à atividade ou à fonte de produção da empresa.

Portanto, percebe-se que a norma do art. 47 enxerga a empresa, como não poderia deixar de ser, não apenas como uma fonte geradora de lucro, ainda que este seja o objetivo para que se constituem legalmente as sociedades em geral.

Ocorre que, ao lado da sua função estritamente econômica, a empresa também tem uma função (ou papel) social que extravasa os interesses de apenas gerar lucros para seus sócios ou acionistas, ainda que mesquinamente às custas de sacrifícios alheios, ou fechando os olhos para as necessidades humanas existentes além das fronteiras dos seus estabelecimentos e dos seus negócios.

Ora, se isto é verdadeiro perante a sociedade em geral, que vive fora da empresa, mais verdadeiro se torna quando a pessoa jurídica cuida dos seus funcionários, que fazem parte da sua realidade íntima, dando-lhes qualquer tipo de assistência.

Em face desta consideração, vem a calhar a definição legal de abuso no exercício de direito, embora não seja objetivo desta exposição aprofundar e esgotar fundamentações jurídicas.

É que, segundo o art. 187 do Código Civil, “também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.

É evidente que, nos tempos de penúria que atravessamos, o incorrimento nas despesas aqui em comento não tem sequer vestígio (muito menos excesso manifesto) de exceder quaisquer limites derivados do fim social da empresa e dos bons costumes, para não dizer também da boa-fé, a qual, de mais a mais, restaria ofendida pela surpresa de alguma glosa das despesas em análise.

É muito difícil que alguém não veja a meridiana diferença entre os gastos ora analisados e um ato de verdadeira liberalidade jurídica, como, por exemplo, uma pessoa jurídica, por razões apenas de laços de família ou de amizade, dar dinheiro do seu caixa a um parente ou amigo de um diretor ou acionista.

É importante acrescentar que esta visão justifica a assunção de ônus integrais, ainda que a legislação permita o repasse de parte deles para programas governamentais ou permita outras medidas trabalhistas destinadas à preservação do emprego e da renda.

Muito provavelmente, a maior parte das pessoas jurídicas terá que se socorrer da ajuda governamental ou legal, assumindo apenas parte dos custos de con-

servação dos salários do seu pessoal. É possível que outras também o façam como medida de economia interna, mesmo tendo recursos para dispensar aquela ajuda pública.

Mas aquela que dispensar seus funcionários da necessidade de buscar o amparo governamental, e também não for buscar ajuda do governo, estará assumindo encargos derivados da solidariedade social em seu grau mais intenso, solidariedade esta que justifica certas despesas assistenciais em épocas de normalidade econômica, mas que, nos tempos de crise como a do coronavírus, manifesta-se e justifica-se sobremaneira, como nosso povo – até indivíduos simples – tem demonstrado sobejamente.

Tudo quanto esclarece a dedução fiscal de salário pertinente a trabalho não prestado também a justifica independentemente de o tempo de parada ser ou não descontado de férias ou compensado por outras permissões legais, tanto quanto a dedução é independente de a empresa assumir ônus integrais ou parciais, alheia a ajudas governamentais.

É quase certo que haverá muita tentação para discordar ao menos destas últimas afirmações, o que indubitavelmente se deverá ao emprego de critérios pessoais e subjetivos de julgamento, e não da adoção de critérios objetivos impostos para a boa interpretação de qualquer norma jurídica, mas especialmente a do art. 47.

Pois, em adição ao que já foi ponderado, vale acrescentar que a Medida Provisória n. 627 dispõe sobre providências trabalhistas que “poderão ser adotadas pelos empregadores para preservação do emprego e da renda e para enfrentamento do estado de calamidade pública reconhecido pelo Decreto-Legislativo n. 6, de 20 de março de 2020, e da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus (Covid-19), decretada pelo Ministro de Estado da Saúde, em 3 de fevereiro de 2020”.

E é especialmente relevante destacar que o art. 3º dessa medida provisória autoriza os empregadores, durante o mesmo período, a adotar uma série de medidas para o enfrentamento dos efeitos econômicos decorrentes do estado de calamidade, mas o faz exemplificativamente, sem exclusão de outras, o que deflui da parte final desse dispositivo legal (“poderão ser adotadas pelos empregadores, dentre outras, as seguintes medidas”).

Tais regras legislativas evidenciam a excepcionalidade da situação atual, e se somam ao que foi dito antes para exigir que a legislação tributária seja interpretada e aplicada em consonância com o momento, tanto em suas disposições legais especificamente dirigidas para o estado de calamidade pública derivada da Covid-19, quanto em quaisquer outras de caráter geral.

Voltando ao tema da eventual alegação de liberalidade, cumpre ponderar em acréscimo que salário, assim como qualquer outra verba remuneratória, é contraprestação de uma prestação dada. Em outras palavras, a remuneração do serviço pressupõe a prestação do serviço, de modo que, a rigor, quando não há prestação deste, não há contraprestação obrigacional a ser satisfeita.

Uma consequência desta consideração pode ser aquela possibilidade, já afirmada acima, de alguém alegar⁵ que, sendo assim, e exatamente sendo assim, a despesa é incorrida por liberalidade, razão pela qual não seria dedutível fiscalmente.

Porém, quem pensar assim tem que ser coerente com sua premissa, e, pelo mesmo pressuposto, deve necessariamente considerar que os valores recebidos pelos funcionários não representam salário ou qualquer remuneração, mas benefícios livremente concedidos por seus patrões, com clara natureza jurídica de doações.

Ora, se assim fosse, não poderia ser cobrado imposto de renda das pessoas físicas, porque doações recebidas estão fora do campo de incidência do imposto de renda, e na legislação ordinária há inclusive norma explicitadora da não incidência.

Outra consequência, se fosse doação, seria haver a pretensão estadual à cobrança do imposto sobre doações, o ITCMD.

Todavia, não se trata de liberalidade⁶, portanto, de doação, eis que a pessoa jurídica prolonga a relação empregatícia na situação excepcional de afastamento social dentro do período de calamidade pública decretado por norma legal federal⁷, reconhecendo a necessidade (mais do que uma simples conveniência) de suspender a prestação do trabalho. Trata-se de uma extensão ou uma decorrência do contrato de trabalho, diferentemente de valores que a pessoa jurídica eventualmente destine a uma comunidade carente não composta por seus empregados, que nenhuma relação guarde com as suas atividades e com seus contratos de trabalho.

No fundo, trata-se de hipótese igual (sem ser idêntica) à de tolerância de permanência em casa por alguma causa pontual e pessoal de determinado funcionário, sem que este perca o salário dos dias de parada.

⁵ Quando se alude a “alguém alegar” ou “alguém questionar”, não se está identificando qualquer sujeito da ação. Isto é, não se está imaginando que algum auditor fiscal questionará, ou que o questionamento venha da auditoria independente de alguma pessoa jurídica, ou de qualquer outra pessoa. Está-se pensando em um questionamento semelhante ao exercício feito neste trabalho, ou seja, meramente teórico, por alguém que esteja analisando as consequências de movimentos econômicos durante a crise do coronavírus.

⁶ Deve-se ter atenção com a palavra “liberalidade”, tantas vezes utilizada nas contendas em torno do imposto de renda e na doutrina sobre ele. Essa palavra não existe no art. 47 da Lei n. 6.404, e veio ao debate tão somente por contraposição à despesa necessária. Já no Código Civil, a doação é expressamente caracterizada como “liberalidade”, porque a causa desse negócio jurídico é a transferência gratuita de bens de um patrimônio ao outro. Por outro lado, quando se trata de despesa necessária face ao art. 47, a gratuidade (assim como a falta de obrigatoriedade) é irrelevante, pois o importante é a relação entre a despesa e a empresa em suas atividades e fonte produtiva. A liberalidade no âmbito do art. 47 é jurídica, mas no sentido de que se refere a despesas estranhas à empresa, que não são necessariamente atos de doação.

⁷ O afastamento também pode decorrer de política estadual ou municipal da respectiva unidade, mandatória ou de mera recomendação.

Por fim, quanto a este primeiro item, convém acrescentar que os mesmos fundamentos de dedutibilidade são aplicáveis aos gastos que forem imputados aos custos de produção de bens e serviços, ou seja, àqueles que na classificação contábil e legal são imputados aos estoques e aos bens e serviços entregues, e não às despesas gerais.

2. Despesas financeiras incorridas para o pagamento dos funcionários inativos

Num prolongamento do item anterior, a suposição agora é de que a pessoa jurídica tenha que recorrer a empréstimos ou outras operações financeiras passivas a fim de obter recursos para pagar os funcionários dispensados do trabalho.

Neste caso, a despeito de que em tudo quanto foi apresentado no item acima já haja lastro para a dedução dos encargos financeiros, surge a possível alegação de que a pessoa jurídica contraiu o financiamento para benefício de terceiros, no caso, seus funcionários.

Como se sabe, desde épocas antigas a jurisprudência administrativa corretamente considera que a dedução fiscal de despesas financeiras somente é admitida se os recursos obtidos forem utilizados na própria empresa, e confirma a ineditabilidade se os recursos forem repassados a terceiros sem lhes serem transferidos também os encargos que a pessoa jurídica assumiu para poder dispor dos recursos.

Porém, o mesmo entendimento não se aplica na situação abordada no primeiro item deste artigo, porque a garantia de emprego e de salário, mesmo sem prestação do serviço que regularmente seria realizado, está inserida no âmbito da empresa, como já foi visto.

Realmente, a tomada de recursos financeiros perante bancos ou outras fontes pode ser feita para pagar a folha de salários, ou para quitar duplicatas de compras de mercadorias, ou para liquidar outras dívidas assumidas anteriormente, como também pode destinar-se a manter recursos no ativo circulante visando a liquidez do empreendimento, além de muitas outras finalidades comumente existentes.

No caso em comento, os recursos são obtidos para permitir o pagamento de despesas que, como aquelas, também são inerentes à empresa da pessoa jurídica tomadora, muito diferentemente de uma situação em que os recursos fossem transferidos para que terceiros estranhos pudessem lucrar às custas da tomadora.

É tão nítida a distinção de situações que provavelmente esta questão teórica não venha a se apresentar na prática.

3. Despesas com funcionários que passem a trabalhar em regime de *home office*

Diferentemente da situação visualizada nos dois itens anteriores, aqui se trata de funcionários que podem trabalhar em casa, e passam a fazê-lo. Há mesmo, entre as medidas destinadas à preservação do emprego e da renda, a previsão do teletrabalho, do trabalho remoto ou de outro tipo de trabalho a distância.

A questão que pode ser suscitada é em torno da prova da efetiva prestação dos serviços.

Obviamente, esta questão não se apresenta para aqueles que considerem, como o autor destas linhas, que as despesas dos funcionários totalmente inativos são dedutíveis, porque, para os que assim interpretam a lei, com muito mais razão haverá a dedutibilidade das remunerações de trabalhos prestados fora do recinto da empresa, mesmo que não haja prova minuciosa e concreta da prestação.

Mas não se pode afastar a possibilidade de alguém questionar a dedução fiscal do seguinte modo: como a jurisprudência administrativa muitas vezes não aceita serem suficientes contratos, notas fiscais de serviços, recibos e outros documentos comprobatórios da existência do vínculo contratual e dos desembolsos dele decorrentes, pois também exige a prova da efetividade da prestação da atividade pelo recebedor do pagamento, o mesmo não pode ocorrer relativamente aos empregados colocados em *home office*? E, se for necessário provar, quais meios de prova serão suficientes?

No tocante à primeira parte do questionamento, não se pode negar a validade da exigência da prova da efetividade da entrega da prestação que justifica o pagamento da contraprestação, pois esta pressupõe aquela, inclusive em virtude da *exceptio non adimpleti contractus*.

Ademais, a mesma exigência tem plena justificativa quando se sabe que muitas vezes a documentação reflete situações realmente inexistentes ou encobre entregas de recursos financeiros em decorrência de razões diferentes das declaradas. O acobertamento pode inclusive ser de ordem pessoal, dos verdadeiros destinatários dos recursos saídos do caixa da empresa.

A despeito disso, a possibilidade de a referida exigência ser feita não pode ser indiscriminada, quer dizer, passar a ser aplicada em caráter geral, sem qualquer motivação específica.

Essa generalização seria impossível, primeiramente porque todo ato administrativo tem que ser motivado, e a motivação deve atestar que a exigência em cada caso está sendo feita *cum grano salis*, em virtude de causas justificadas.

Em segundo lugar, a prevalência da verdade material no processo fiscal requer que as provas a serem apresentadas pelas partes, ou a serem impostas a elas, sejam as mais amplas possíveis, e sejam aferidas com a devida parcimônia.

Em terceiro lugar, não é exigível a prova impossível.

Estes três requisitos, tomados e aplicados em conjunto, justificam a dedução dos salários de empregados trabalhando em casa, mesmo que não haja uma prova absoluta da sua total dedicação ao trabalho pelo qual são pagos, e em regime de tempo correspondente ao que teria nas dependências da empresa, ou da sua permanência à disposição do empregador durante a totalidade da jornada de trabalho.

Neste caso, a situação é nitidamente diferente daquelas em que a jurisprudência justamente exige que as provas de contratação e pagamento sejam complementadas com as de efetiva prestação da atividade.

A rigor, no caso que analisamos, a comprovação de total e exclusiva dedicação ao trabalho na residência é tão imprópria quanto seria para o trabalho *in loco*, a respeito do qual não se questiona se o funcionário empregou ou não todo o tempo de permanência no local exclusivamente para a realização da sua função laboral.

Não deixa de ser recomendável que, além da observância de eventuais disposições que venham a ser especificamente baixadas⁸, seja adotada alguma medida de controle que possivelmente seja necessária ou útil para outras finalidades legais. Entretanto, de qualquer modo, para o fim da dedução da despesa face ao IRPJ e à CSL, não há espaço para exigência de provas rígidas.

4. Benefício a pessoas físicas

O Governo Federal instituiu um benefício temporário de R\$ 600,00, destinado a socorrer trabalhadores em situação de vulnerabilidade, tais como os trabalhadores autônomos, os empregados com contratos de trabalho intermitentes e possivelmente outros, observados requisitos e condicionamentos específicos.

A questão que se apresenta é sobre a tributabilidade desses benefícios em tese, pois a maioria dos beneficiários deve ter renda inferior ao limite de incidência da tabela progressiva do imposto de renda das pessoas físicas.

Mas não se pode excluir a possibilidade de que, mesmo vulneráveis no período de duração do benefício, eles tenham tido desempenho econômico satisfatório na parte inicial do ano de 2020 ou venham a tê-lo após o tempo de diminuição das atividades econômicas, de modo a somarem, no ano, renda total passível de inclusão nos segmentos da tabela que são sujeitos ao imposto.

Assim, a menos que venha a surgir uma norma legal ou infralegal determinando ou reconhecendo expressamente a exclusão dos benefícios recebidos do governo, quando da computação da renda tributável, poderá haver dúvida a respeito.

É certo que a lei expressamente prescreve que as doações recebidas por pessoa física não se incluem nos rendimentos tributáveis, mas a indagação pode persistir sob o argumento de que o Governo Federal não faz doações, mas, sim, subvenções, e que estas podem ser subvenções econômicas ou subvenções sociais, mas as sociais são especificamente dirigidas a entidades, não a pessoas físicas.

Também se pode argumentar que os benefícios ora instituídos não se enquadram em qualquer das categorias tradicionais de gastos públicos, conforme a Lei n. 4.320. E que também não correspondem às despesas correntes, sejam as de custeio, sejam as de transferências.

⁸ Neste sentido, considere-se inclusive que a única determinação da Medida Provisória n. 627, a este respeito, é de que “o tempo de uso de aplicativos e programas de comunicação fora da jornada de trabalho normal do empregado não constitui tempo à disposição, regime de prontidão ou de sobreaviso, exceto se houver previsão em acordo individual ou coletivo”.

Não é este o espaço para se adentrar nas regras legais ou regulatórias do Direito Financeiro, inclusive nas voltadas para a contabilidade pública, cujas regras podem vir a fornecer subsídios para a exata classificação das despesas federais derivadas dos benefícios emergenciais ora abordados.

Mas a incursão nessas regras não se mostra necessária para enfrentar o questionamento em torno desses benefícios perante o imposto de renda das pessoas físicas.

Não é necessária porque, tendo por base a definição do fato gerador do imposto de renda, contida no art. 43 do Código Tributário Nacional, a incidência desse imposto não abarca aquilo que a melhor doutrina cataloga como “transferências patrimoniais” ou “transferências de capital”, isto é, as entradas de valores no patrimônio do contribuinte que não representam rendas ou proventos de qualquer natureza⁹.

Em complemento, que é inafastável quando se estuda o fato gerador do imposto de renda, há que se ter em conta o disposto nos dois parágrafos do mesmo art. 43.

É preciso considerar os parágrafos primeiramente porque a regra mais elementar de técnica legislativa e de interpretação jurídica, relativamente ao assunto, consiste em que os parágrafos de um artigo são sempre complementos ou exceções ao disposto no seu *caput*. Esta regra inclusive é norma para a confecção das leis, baixada pela Lei Complementar n. 95 em obediência à determinação da Constituição Federal, mas, antes dessa lei, já era preceituada pela jurisprudência e pela doutrina.

Pois bem, relativamente ao art. 43, a observância dos seus §§ 1º e 2º é necessária também porque eles se referem a “rendimentos” e a “receitas” como estando submetidos ao imposto (participantes do fato gerador), ou seja, como componentes do fato gerador e, por consequência, da sua base de cálculo.

Assim, enquanto o *caput* do art. 43 alude, como componentes do fato gerador, a “renda” e a “proventos de qualquer natureza”, os seus parágrafos complementam a norma especificando que rendas e proventos são provenientes de rendimentos e de receitas.

Isto parece evidente a qualquer observador, mas vem a confirmar que as transferências patrimoniais não integram o fato tributário porque não correspondem a renda de um contribuinte, ou a provento por ele percebido, ou a rendimento que tenha adquirido ou a receita que tenha produzido, mas a simples passagens de valor de um patrimônio para outro, inclusive considerada a renda nacional bruta.

Em outros dizeres, as transferências patrimoniais estão fora do campo de incidência do imposto de renda traçado pelo art. 43 do CTN com o respaldo do disposto no art. 146, inciso III, letra “a”, da Constituição.

⁹ Quanto a isto e aos parágrafos que sucedem este ponto, novamente reporto-me ao meu *Fundamentos do Imposto de Renda*, agora aos seus Capítulos II e IV.

Mesmo pelo prisma meramente constitucional, ou seja, independentemente da definição do fato gerador na lei complementar, chega-se à mesma conclusão, porque a Constituição de 1988, repetindo suas antecessoras, autoriza a cobrança do imposto somente sobre renda e sobre proventos de qualquer natureza, e o sentido semântico mínimo desses termos não se identifica com uma simples transferência de patrimônio.

Para exemplificar, são transferências patrimoniais os capitais aportados numa pessoa jurídica, os ágios pagos para subscrição de capital de uma pessoa jurídica, as subvenções e doações recebidas, os bens adquiridos por herança.

Esses ingressos no patrimônio, por estarem fora do campo de incidência do imposto de renda, não dependem de norma expressa para não serem atingidos por esse imposto, porque a não incidência é simplesmente a situação de não inclusão na competência para cobrança do tributo, atribuída constitucionalmente a um dos entes tributantes¹⁰.

Em conclusão, a disposição da legislação infraconstitucional, que prescreve que heranças e doações recebidas por pessoas físicas não participam dos rendimentos tributáveis, é apenas explicitadora (didática) da não incidência, e não determinante desta, significando que a não incidência existiria mesmo que não houvesse essa disposição.

Destarte, os benefícios aqui cogitados não integrarão o montante de qualquer base de cálculo do imposto de renda que seja devido por seus recebedores, ainda que, em interpretação literal da norma infraconstitucional, se diga que eles não podem ser classificados como doações.

Esta afirmação tem cunho estritamente jurídico, o que não exclui outros tipos de consideração, como a falta de racionalidade e coerência que haveria em qualquer pretensão tributária nas circunstâncias em que os benefícios estão sendo concedidos, e perante os objetivos da concessão. No plano dos fatos, independentemente de categorias jurídicas, haveria o contrassenso de o governo dar com uma mão, e com a outra retirar parte do que deu!

5. Considerações finais

Como se viu, cada uma das questões objetivadas nos itens precedentes tem sua própria fundamentação, independentemente de ter sido apresentada de modo resumido e no mínimo adequado à finalidade deste artigo.

Todavia, é sumamente relevante uma recomendação final no sentido de que os temas abordados sejam examinados à luz da realidade em que os fatos estão ocorrendo, a qual nos aconselha a abrandar certos rigores que costumamos empregar quando nos dedicamos à interpretação das leis e nos posicionamos perante os fatos submetidos às normas jurídicas.

¹⁰ Contrariamente, as isenções dependem de norma expressa, porque as situações a que se refere tal norma estão contidas no campo constitucional de incidência do tributo por ela isentado.

Normalmente, empregamos nessa atividade critérios científicos e nos valemos da inteligência da doutrina, bem como, para nos orientar, damos valor aos julgados dos tribunais. Mas doutrina e jurisprudência também são lastreados em critérios indiscutivelmente testados e reconhecidos como bons quando aplicados em circunstâncias normais.

É nessas circunstâncias que devemos procurar rigor científico para adquirirmos segurança no resultado das nossas interpretações ou aplicações das leis.

Mas é esse rigor que precisa ser abrandado ao aplicarmos normas promulgadas no período da crise da Covid-19, atentando para o que se denomina *occasio legis*, ou seja, analisando o ambiente social vivido no momento em que tais normas vieram ao ordenamento e que influenciaram o respectivo legislador, bem como os objetivos visados por essas normas e nascidos nesse mesmo ambiente.

Não que os preceitos da boa hermenêutica devam ser abandonados. Pelo contrário, eles devem ser mantidos quando da interpretação e da aplicação dessas normas excepcionais, mas dando-se especial atenção ao elemento histórico que acaba de ser referido.

Mais ainda, a mesma exigência deve ser empregada quando tiver que ser aplicada alguma norma preexistente à crise sanitária, porque sua promulgação em épocas passadas foi feita sob o influxo de razões públicas diferentes das que encontramos neste momento de crise sanitária e das suas consequências econômicas.

Daí que o rigor, ou melhor, a inflexibilidade dos critérios, requer sua substituição por uma interpretação condizente com a realidade social transitória.

Tenho para mim que mesmo os critérios tradicionais de hermenêutica e aplicação do direito são suficientes para fundamentar as afirmações e as conclusões assentadas nos itens precedentes, tal como foram expostas.

Mas, nesta fase, a realidade se impõe aos exegetas e aos aplicadores das leis, tal como a que experimentamos quando a correção monetária foi extirpada do ordenamento jurídico nacional em decorrência do controle sobre a inflação e sobre as contas públicas, controle esse derivado das diversas regras que compuseram o Plano Real.

E, ao levar em conta a realidade aflitiva por que passamos atualmente, não devemos ignorar que não se trata de uma atitude motivada apenas por convicções ideológicas, ou por sentimentos pessoais de solidariedade, pois que valores consagrados constitucionalmente em princípios e regras vigentes vêm em amparo de conclusões consentâneas com tal realidade.

Com efeito, não se deve esquecer que, estatuinto os princípios da ordem econômica, o art. 170 proclama 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”, e prescreve vários princípios, entre os quais o da busca do pleno emprego, o que evidentemente inclui a manutenção dos empregos já existentes.

Paralelamente, em torno da ordem social, o art. 193 estatui que “a ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais”. Correspondentemente, encontramos no art. 194 a diretriz de que “a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”.

Não discrepa o art. 196, segundo o qual “a saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação”. E também é necessário ter em mente que a assistência social deve ser prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, em vista de vários objetivos que incluem a proteção à família e a promoção da integração ao mercado de trabalho (art. 203).

Em suma, tais prescrições da Lei Suprema explicam as (estão subjacentes às) normas legais excepcionais baixadas para atenuar os efeitos econômicos da pandemia, e devem igualmente ser respeitadas quando elas e outras normas da legislação pretérita sejam interpretadas e aplicadas aos fatos ocorridos no período de subsistência desses efeitos.

São Paulo, 6 de abril de 2020.

Bibliografia

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

