

Nagibe de Melo Jorge Neto

SENTENÇA CÍVEL

TEORIA
E PRÁTICA

14^a edição
Revista e atualizada

2025

 EDITORA
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

A Fundamentação

Sumário • 4.1. Técnica de redação: como argumentar. A jurisprudência e as citações doutrinárias – 4.2. Questões jurídicas e argumentos jurídicos: 4.2.1. Os argumentos jurídicos no Código de Processo Civil/2015; 4.2.2. O uso dos precedentes no Código de Processo Civil/2015; 4.2.3. Da ponderação de normas – 4.3. A ordem de análise das questões postas em juízo – 4.4. As questões prévias: preliminares e prejudiciais e sua ordem de enfrentamento – 4.5. As preliminares de mérito – 4.6. O que pode e o que não pode ser conhecido de ofício pelo julgador – 4.7. A análise do direito – 4.8. A análise dos fatos. O ônus da prova: 4.8.1. A inversão do ônus da prova; 4.8.2. Os efeitos da revelia – 4.9. O uso de inteligência artificial: é possível aumentar a eficiência? – 4.10. Posso antecipar a tutela na própria sentença? Onde faço isso?: 4.10.1. Antecipação de tutela de ofício.

A fundamentação é a parte da sentença em que o juiz vai expor o raciocínio que o levou a decidir de tal ou qual maneira. O código de processo civil de 1973 dispunha que o juiz apreciará livremente a prova (art. 131). Essa era a fonte do princípio do livre convencimento motivado. Segundo o princípio do livre convencimento motivado, o julgador deve decidir as questões que lhe são postas segundo suas próprias convicções, não estando sujeito a nenhuma valoração prévia das provas apresentadas, do direito invocado ou a qualquer outra circunstância. É o próprio juiz quem valora as provas e quem interpreta o direito. Em compensação, deve fazer isso motivada e racionalmente.

O princípio do livre convencimento motivado constantemente era mal interpretado. Não raro, os juízes se valiam dele para motivar as decisões de modo que contrariava a lógica argumentativa. Procurando evitar essa conduta, o legislador extirpou do CPC/2015 qualquer referência ao livre convencimento motivado. Isso não quer dizer que o juiz não seja livre para decidir. O objetivo da modificação, muito mais de ordem simbólica, é assegurar que as decisões sejam racionalmente motivadas com base nas provas e considerando os argumentos trazidos pelas partes. Ao longo desse capítulo veremos em que isso implica.

O que significa dizer que a fundamentação deve ser racional, que o convencimento do julgador deve ser motivado? O juiz precisa explicar e justificar sua decisão para as partes e para toda a sociedade. É essa explicação e justificação que legitimam a decisão judicial. Mas não é só. Além de explicar e justificar sua decisão, o julgador deve fazer

isso de modo racional, ou seja, deve invocar argumentos que se fundem na razão e não qualquer outra ordem de argumentos.

Os argumentos que se fundam na razão são aqueles que podem ser transmitidos, entendidos e refutados por qualquer pessoa que tenha, mais ou menos, o mesmo horizonte de compreensão do julgador. Os argumentos religiosos, místicos, metafísicos, fisiológicos, psicológicos não são racionais. Assim, jamais o julgador pode justificar o fato de a sentença ter deferido ou indeferido o pedido da parte autora com base em um sonho que o juiz teve na noite anterior ao julgamento, com base em sua sensibilidade espiritual, pela qual foi levado a tomar a decisão porque recebeu uma especial iluminação em momento de oração, com base na semelhança de uma das partes com sua mãe, o que teria ativado o seu complexo edipiano etc.

Ainda que se admita que esses fatores possam efetivamente influenciar os julgadores, no momento da sentença eles precisam ser racionalizados. Esse processo de racionalização, na maioria das vezes, acaba por eliminar qualquer indevida inclinação do julgador por uma das partes ou por uma das teses apresentadas ou, pelo menos, deveria ser capaz de fazê-lo. Todo juiz já se deparou, pelo menos uma vez na vida, com uma situação em que é obrigado a tomar decisões que absolutamente não lhe agradam. Essas decisões são determinadas pela razão, embora o sentimento do julgador aponte em sentido oposto.

Nas ações previdenciárias, por exemplo, é comum o julgador se deparar com estados de penúria e miséria que beiram o insuportável. A concessão dos benefícios previdenciários, todavia, exige o preenchimento de requisitos legais específicos. Muitas vezes, a condição de extrema miséria do autor, por si só, não autoriza a concessão de benefícios previdenciários tais quais a aposentadoria por invalidez, o auxílio-doença ou, até mesmo, o amparo social.

Nesses casos, o juiz é obrigado a decidir contra os interesses do autor, ainda que isso ofenda seu sentimento de solidariedade. Melhor e mais fácil, do ponto de vista do julgador, seria poder ajudar aquele que ocorre ao Poder Judiciário, resgatando-o da situação de extrema pobreza. A racionalização da decisão, contudo, aponta em sentido contrário.

A tarefa mais difícil do julgador é saber conciliar razão e sentimento em um equilíbrio que leve à justiça. A sensibilidade e a compaixão são, sem sombra de dúvida, qualidades importantes em um juiz, mas tais qualidades não podem obnubilar a razão, devem, ao contrário, estar sujeitas a seu crivo. Decisões como desocupação de imóveis por famílias carentes, quebra da guarda de filhos, penhora e execução forçada de bens, indeferimento de benefícios previdenciários, em algumas circunstâncias são especialmente difíceis. Algumas vezes, o julgador não quer suportar os ônus de uma decisão que contraia seus sentimentos e acaba decidindo contra o direito ou simplesmente não sentencia, o que leva a uma desnecessária demora na tramitação do processo.

A fundamentação de decisões, principalmente nos casos difíceis, pode levar à paralisia do julgador. Alguns juízes, principalmente em início de carreira, ficam com certo temor de decidir e decidir mal. Pensam e se torturam analisando todas as questões envolvidas em seus mais mínimos detalhes. Tão nefasta quanto uma sentença injusta, é uma sentença excessivamente demorada. Em verdade, as partes estão mais interessadas em uma solução para o caso que submetem a juízo, qualquer que seja ela, que em uma decisão rebuscada, erudita, que tenha analisado todos os argumentos a um nível de profundidade acadêmica. Isso faz parte da ideia mítica de sentença.

A sentença é apenas uma decisão que se deve pautar pela racionalidade e pela razoabilidade. Nos casos difíceis, às vezes, é impossível ao juiz saber se tomou a decisão correta. Apesar disso, ele tem de decidir e deve arcar com o ônus de decidir, ainda que, diante da novidade das teses levantadas pelos advogados ou da própria complexidade do contexto probatório, não tenha plena convicção que aquela é a melhor decisão. Muitas vezes as teses apresentadas somente se vão pacificar com o correr do tempo, depois de muitos debates acadêmicos e jurisprudenciais e o julgador se vê obrigado a decidir acerca de tais teses no momento mesmo de seu surgimento. Aquele que espera a pacificação da tese e faz as partes, por sua própria comodidade, com ele esperar, presta um desserviço à justiça. Melhor decidir logo, sempre com base na razão e na razoabilidade.

Uma decisão racional e razoável, ainda que não seja a melhor é, portanto, sempre bem-vinda. E deve-se preferi-la a uma decisão academicamente rebuscada, mas excessivamente demorada. Afinal de contas, as partes estarão mais preocupadas mesmo com o dispositivo, a elas não interessa o pensamento majestosamente construído pelo juiz A, B ou C.

O dever de fundamentar as decisões impõe, ainda, a todo juiz, um outro e não menos importante ônus. A liberdade. Mais que ônus, um valor que deve ser diuturnamente cultivado pelos magistrados. A liberdade em dizer o direito é a mãe da independência e da imparcialidade dos juízes, esses são os dois maiores valores da atividade jurisdicional. Isso quer dizer que o julgador carrega consigo a responsabilidade de interpretar o direito segundo sua razão e seus próprios valores de justiça.

Além de decidir o direito no caso concreto, o juiz é uma voz em um imenso auditório, onde debatem todos os juízes, desembargadores, ministros dos Tribunais Superiores, além das partes, seus advogados, membros do Ministério Público e da própria sociedade em manifestações na mídia ou em outros meios de interação social. O resultado desse grande debate termina por moldar o ordenamento jurídico e os valores de justiça que guiam a nação.

Sendo assim, em alguma medida, a sentença tem por função, além de convencer as partes da justiça e razoabilidade da decisão, convencer os demais juízes, os tribunais e a própria sociedade acerca da justiça da tese abraçada pela decisão. Cabe ao juiz

argumentar para conduzir o Direito à Justiça. Isso significa que o julgador não pode simplesmente se curvar diante da jurisprudência ou do entendimento jurisprudencial quando acreditar que, no caso concreto, as soluções por elas apontadas se afastam o ideal de Justiça da nação.

Não pregamos aqui uma estéril insubordinação dos juízes à pacífica jurisprudência de seus tribunais ou dos Tribunais Superiores, o que só acaba por prejudicar a segurança jurídica e a própria efetividade da jurisdição. Defendemos, ao contrário, que enquanto a jurisprudência não estiver pacificada, enquanto houver possibilidade de resistência da tese que o julgador acredite mais justa, seja o juiz uma voz ativa em busca da melhor interpretação do Direito e não um simples carimbador da jurisprudência.

Deve o juiz dar-se ao trabalho de argumentar contra a jurisprudência pacificada e contra a doutrina majoritária quando entender que, no caso concreto, as teses por elas defendidas não são capazes de fazer a Justiça. Nesse caso, a carga de argumentação¹ recai sobre o julgador e ele deve explicar racionalmente porque não segue, no caso concreto, a jurisprudência pacificada pelos tribunais. O juiz, nesse caso, deve demonstrar racionalmente onde está a diferença que autoriza, no caso, uma solução diversa.

Nos tópicos seguintes analisaremos a fundamentação da sentença, desde a técnica de redação, ou seja, como se deve argumentar, até a possibilidade de antecipação da tutela na própria sentença, passando pela diferenciação entre questões e argumentos jurídicos, a ordem de análise das questões apresentadas pelas partes, a análise do direito, a diferença entre questões preliminares e prejudiciais, a valoração da prova, o ônus da prova e sua inversão, os efeitos da revelia.

4.1. TÉCNICA DE REDAÇÃO: COMO ARGUMENTAR. A JURISPRUDÊNCIA E AS CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS

A base para uma boa fundamentação da sentença é a correta identificação das questões jurídicas postas em discussão no processo. As questões dividem-se, basicamente, em questões prévias, que podem ser preliminares ou prejudiciais, e questões de mérito. Sendo que as questões preliminares podem ser, como veremos no item 4.4, questões preliminares ao conhecimento do mérito e questões preliminares de mérito. As questões preliminares são, normalmente, arguidas pela parte ré, mas há preliminares não levantadas pela parte ré que devem ser conhecidas de ofício pelo julgador. Devemos ter especial atenção a essas questões e dedicaremos a elas um tópico específico logo abaixo.

1. Sobre o conceito de carga de argumentação consultar ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica*. [Tradução: Zilda Hutchinson Schild Silva]. Revisão técnica e introdução à edição brasileira Cláudia Toledo. São Paulo: Landy, 2005. p. 265 e ss.

Normalmente a análise das questões preliminares é introduzida pelas fórmulas seguintes ou equivalentes:

Preliminarmente, analiso...

Ou

Antes de entrar no mérito, passo a analisar as preliminares levantadas pela parte ré.

Ou

De início, cumpre ao julgador examinar, de ofício, se estão presentes os pressupostos processuais e condições da ação. No caso dos autos...

Nessa última fórmula temos a análise de ofício dos pressupostos processuais e condições da ação. É claro que o juiz não precisa explicitar em todas as sentenças que os pressupostos processuais e as condições da ação estão presentes. Melhor que essa fórmula seja utilizada apenas quando o julgador verificou, de antemão, que um dos pressupostos processuais ou condições da ação não está presente. Se as partes não alegaram vício e não há referência a eles por parte do julgador, presumem-se presentes. Alguns juízes adotam a fórmula seguinte, que consideramos despidiêda:

Presentes os pressupostos processuais de existência e validade do processo e as condições da ação, passo à análise do mérito.

O julgador não precisa deixar expresso que os pressupostos processuais estão presentes, a não ser quando houver um questionamento expresso das partes. Nesse caso, a análise não pode se resumir à fórmula que acabamos de citar; ao invés disso, deve afastar os argumentos apresentados pelas partes.

As questões preliminares de mérito são aquelas relacionadas à prescrição e à decadência, matérias que, a partir da reforma empreendida pela Lei 11.280/06, devem ser conhecidas de ofício pelo julgador. A Lei 11.280/06 deu nova redação ao § 5.º, do art. 219, do Código de Processo Civil para estabelecer que “o juiz pronunciará de ofício a prescrição”. Anteriormente o juiz somente poderia conhecer de ofício a prescrição de direitos não patrimoniais. O CPC/2015 não reproduz o dispositivo. No seu art. 332, § 1.º, dispõe que o juiz poderá julgar liminarmente improcedente o pedido se verificar, desde logo, a ocorrência de decadência ou prescrição. Sendo assim, as partes não precisam alegar, a matéria pode ser conhecida de ofício pelo julgador. Se a prescrição ou decadência for reconhecida apenas depois de iniciada a instrução, as partes devem ser ouvidas antes da decisão. O art. 487 do CPC/2015 disciplina que, ressalvada a hipótese do § 1.º do art. 332, a prescrição e a decadência não serão reconhecidas sem que antes seja dada às partes oportunidade de manifestar-se.

A decadência também deve ser conhecida de ofício pelo julgador, pois é matéria de ordem pública. Mas atenção! A decadência convencional, aquela que decorre de um acordo entre as partes e não de uma disposição legal, prevista no art. 211, do Código Civil, não pode ser conhecida de ofício pelo julgador. Está assim lavrado o dispositivo:

Art. 211. Se a decadência for convencional, a parte a quem aproveita pode alegá-la em qualquer grau de jurisdição, mas o juiz não pode suprir a alegação.

Finalmente, ultrapassadas as questões preliminares ao conhecimento do mérito e preliminares de mérito, as ditas questões de mérito são as mais difíceis de serem adequadamente identificadas, eis que chegam ao julgador emaranhadas em um amontoado de fatos e de alegações. É preciso discernir quais alegações são relevantes para o julgamento da demanda e quais não são. Muitas vezes é mais difícil identificar as questões jurídicas sobre as quais versa o processo que fundamentar racionalmente a decisão. Aqui, exsurge uma vez mais a importância do relatório; um relatório bem feito permite facilmente a correta identificação das questões jurídicas submetidas à solução do juízo monocrático.

Uma boa técnica para redação da fundamentação, no que tange às questões de mérito é, em primeiro lugar, apresentar as questões jurídicas que serão objeto de análise e, depois, passar a analisá-las uma a uma. Normalmente isso é feito mediante o uso de fórmulas tais quais:

A análise da questão posta em juízo divide-se nos seguintes pontos....

Ou

O punctum saliens da questão é...

Ou

O ponto fulcral da questão é ...

Ou

Interessa analisar [perquirir, julgar, examinar, pesquisar, esquadrinhar etc.] os seguintes pontos...

DICA PARA CONCURSOS

Nas provas de concursos para os cargos da magistratura, o ponto mais difícil consiste precisamente em identificar e expor adequadamente a questão ou questões postas à solução do juízo. A solução jurídica dada ao caso pelo candidato aparece somente em segundo lugar em grau de importância, eis que o julgador deverá decidir o caso segundo sua própria argumentação. Algumas vezes, diversas soluções, ainda que em

sentidos opostos, são aceitas pela banca examinadora desde que se encontrem racionalmente motivadas e estejam dentro da razoabilidade que se espera de um raciocínio jurídico. É comum que os candidatos logrem aprovação nas provas mesmo dando soluções jurídicas diversas ao caso.

Mas atenção! Isso não quer dizer que é escusado ao candidato conhecer o direito que envolve a solução das questões. Ao contrário, se a questão jurídica é dessas já pacificadas pela jurisprudência ou se uma das teses apresentadas na questão é amplamente acolhida pela doutrina, cabe ao candidato demonstrar que conhece a jurisprudência dominante e as principais posições jurisprudenciais sobre o tema, ainda que opte por uma solução que não coincida inteiramente com nenhuma delas.

No caso das súmulas vinculantes, e decisões proferidas no controle concentrado de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, como veremos adiante, a decisão tem força de lei e deve ser seguida na sentença.

Optando por uma solução diversa, cabe ao candidato argumentar e justificar porque não acompanha o pensamento jurisprudencial ou doutrinário.

Quando são muitas as questões postas à solução do juízo, uma boa técnica consiste em capitular as questões, dividindo-as em subitens como se faz no seguinte exemplo:

EXEMPLO

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO REAL. LANÇAMENTO. NULIDADE. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE. DESPESAS OPERACIONAIS. REGISTRO CONTÁBIL INSUFICIENTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO COM NOTAS FISCAIS. INDENIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CLASSIFICAÇÃO COMO DESPESAS OPERACIONAIS. CORREÇÃO MONETÁRIA DOS DEPÓSITOS JUDICIAIS. CONTABILIZAÇÃO INDEVIDA. BENS DO ATIVO PERMANENTE. BAIXA ANTES DE DECORRIDO O TEMPO DE VIDA ÚTIL. NECESSIDADE DE PROVA DA SAÍDA. VENDA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. NECESSIDADE DE PROVA HÁBIL. DIFERENÇA CORREÇÃO MONETÁRIA L 8.286/93. POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO INTEGRAL E IMEDIATA. DEDUÇÃO EM DOBRO DAS DESPESAS DO PAT. L. 6.321/76. LEGALIDADE. PROCEDÊNCIA PARCIAL.

1. O lançamento fiscal tem natureza de ato administrativo e presunção de legitimidade. É o autor o ônus da prova para infirmá-lo.

2. Descontos e despesas operacionais não comprovadas não podem ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda. O mero lançamento contábil e recibos emitidos por terceiros não fazem prova suficiente dos descontos concedidos. Os descontos devem ser registrados nas notas fiscais emitidas.

3. A indenização que não está relacionada com a atividade normal da empresa não pode ser computada como despesa operacional.

4. A correção monetária de valores depositados à disposição do juízo não pode ser contabilizada como ativo financeiro pelo contribuinte, eis que ele não tem disponibilidade jurídica sobre esses valores.

5. Os bens que compõe o ativo permanente da empresa só podem ser baixados antes de decorrido seu tempo de vida útil mediante a prova de sua saída física, por meio de notas fiscais.

6. A venda de bens que compõem o ativo permanente da empresa pode ser feita a qualquer tempo, mas devem ser devidamente comprovada, mediante nota fiscal.

7. A dedução da diferença da correção monetária do período-base 1990, autorizada pelo art. 3.º, inc. I, da Lei 8.682/93 não é benefício fiscal. Em razão disso, pode ser feita de uma só vez, sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco.

8. O art. 1.º, da Lei 6.321/76 autoriza a dedução em dobro das despesas efetuados com o PAT. Norma infralegal não pode inovar na matéria.

9. Pedido julgado parcialmente procedente.

Vistos etc.

1. RELATÓRIO

N. G. B. D. LTDA, pessoa jurídica já devidamente qualificada nos autos do processo em epígrafe, mediante advogado devidamente habilitado, propôs a presente ação ordinária face à UNIÃO (Fazenda Nacional). Pede a anulação do lançamento fiscal de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, objeto do processo administrativo nº 10380-006.232/95-14. Subsidiariamente, pede que, em subsistindo parte do crédito discutido, seja reduzida a multa aplicada ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

1.1. A autora, empresa que se dedica ao envasamento, distribuição e comercialização de GLP – gás liquefeito de petróleo, relata que sofreu atuação relativa ao IRPJ, ano-base 1992, em 29.06.1995, no bojo da qual foi lançado um crédito tributário no valor de R\$ 9.753.080,86 (nove milhões, setecentos e cinquenta e três mil e oitenta reais e oitenta e seis centavos), atualizado até 28.04.2000. A parte autora impugnou o auto de infração junto à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza, que, nos termos de decisão proferida em 26.10.1999, manteve a procedência de vários itens do auto impugnado.

Inconformada, a autora acorre ao Poder Judiciário para questionar o lançamento tributário nos seguintes pontos:

1.1.1. CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS. Segundo a autora, o Fisco considerou como não comprovados os valores relativos a custos, despesas operacionais e encargos da empresa *“tais como descontos e ressarcimento de devoluções em operações com revendedores”*. Argumenta que os descontos concedidos *“devem ser considerados despesas efetuados mercê de um mercado altamente competitivo”*. Segundo a autora, *“é totalmente improcedente a glosa de tais despesas, seja porque foram devidamente comprovadas por cheques nominais, notas de lançamento em quitação e contas de duplicatas a receber (...), seja porque, em virtude do mercado, devem ser consideradas como operacionais, o que descaracteriza a alegada infringência à legislação do Imposto de Renda então em vigor, merecendo anulação”*.

1.1.2. CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS. A autora argumenta que as glosas efetuadas a esse título basearam-se em *“critérios notadamente subjetivos de fiscalização, sem o menor amparo na legislação de regência do Imposto de Renda vigente à época”*. Refere-se especificamente unicamente aos gastos com funeral realizado em decorrência de um acidente envolvendo automóvel de propriedade sua, na cidade do Rio

de Janeiro. A autora relata que esses gastos foram considerados indevidos pela fiscalização, *“ao argumento de que tais gastos não estariam compreendidos naquelas despesas necessárias à atividade da Autora nem à manutenção da fonte produtora (despesas operacionais)”*.

A autora contra-argumenta que tais gastos foram comprovados no processo administrativo fiscal e são imposições legais, por força do art. 159, do Código Civil, devendo ser deduzidas da base de cálculo com despesas operacionais.

1.1.4. CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. PROVISÕES NÃO AUTORIZADAS². Segundo a autora, o lançamento referente a esse item foi anulado na esfera administrativa.

1.1.5. OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS. OMISSÃO DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS. O Fisco considerou omissão o não ter a autora registrado contabilmente a variação monetária ativa dos depósitos judiciais efetuados para garantia de ações judiciais movidas contra a União. A autora argumenta que não tem a disponibilidade desses valores, razão pela qual os rendimentos não podem estar abrangidos pela base de cálculo do Imposto de Renda.

1.1.6. RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS. GANHOS E PERDAS DE CAPITAL. ALIENAÇÃO/BAIXA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. Segundo a autora, o auto de infração aponta a falta de comprovação de despesa não operacional decorrente da baixa de vasilhames sucateados integrantes do seu ativo permanente. A autora esclarece, contudo, que para o desenvolvimento de sua atividade é obrigatório o uso de vasilhames em perfeito estado de conservação. É normal que os vasilhames que acondicionam o GLP sofram desgastes físicos ou tornem-se imprestáveis a acondicionar o gás.

Argumenta a autora que, para a baixa contábil dos vasilhames sucateados, só se faz necessária a sua efetiva imprestabilidade e a constatação técnica dessa imprestabilidade mediante laudo. A baixa, ainda segundo a autora, não implica necessariamente em saída física imediata dos vasilhames. Ademais, todos os documentos hábeis a comprovar a imprestabilidade e a saída dos vasilhames teriam sido juntados ao processo administrativo fiscal. Esses motivos justificariam a insubsistência do lançamento fiscal nesse ponto.

1.1.7. CORREÇÃO MONETÁRIA. BAIXA DE BENS E/OU ENCARGOS NO PERÍODO BASE. A fiscalização considerou que a autora teria *“efetuado a venda de bens integrantes de seu Ativo Permanente quando no mesmo período possuía estoque de revenda, o que importou em redução indevida no saldo credor da correção monetária”*. Segundo se depreende da inicial, tais bens seriam vasilhames novos. De acordo com a autora, não há previsão legal que impeça a venda desses bens, ainda que eles componham o ativo imobilizado.

1.1.8. CORREÇÃO MONETÁRIA BENS DE NATUREZA PERMANENTE, DEDUZIDOS INDEVIDAMENTE COMO CUSTO OU DESPESA. A autora diz que *“a infração apontada no presente item está intimamente relacionada aquela constante do item 3 do auto de infração”*. Todavia, não fez a juntada aos autos do auto de infração. Ao que se depreende da Decisão DRJ/FLA nº 887, de 26 de outubro de 1999 (fls. 52/83), a autora teria

2. Sigo a numeração e a nomenclatura conferida pela Autora na exordial. Na inicial, o item 3 foi pulado.

deduzido indevidamente como custo ou despesa, bens de natureza permanente. Em consequência, teria lançado a correção monetária de referidos bens também a título de despesa. A autora argumenta que a referida correção monetária foi computada no patrimônio líquido, o que gera correção devedora. Desse modo, teria sido anulada *“a influência da correção monetária no balanço, não cabendo assim, arguir insuficiência de recolhimento do imposto de renda”*.

1.1.9. AJUSTES NO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO. EXCLUSÕES E COMPENSAÇÕES. EXCLUSÕES INDEVIDAS. Neste item a fiscalização aponta redução indevida do lucro real em decorrência de compensação indevida de prejuízos fiscais, provenientes da correção monetária da diferença IPC/BTNF.

Segundo a autora, o artigo 3.º, inc. I, da Lei 8.682/93 facultava a dedução da parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativas ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do índice de preços ao consumidor – IPC e a variação do BTN Fiscal, em quatro períodos-base, a partir de 1993, à razão de vinte e cinco por cento ao ano.

A autora argumenta que era seu legítimo direito proceder à compensação da totalidade da diferença já no exercício 1992. Além disso, esse procedimento nenhum prejuízo acarretaria ao Fisco.

1.1.10. IMPOSTO/BASE DE CÁLCULO, ALÍQUOTAS E ADICIONAIS. BASE DE CÁLCULO. Apuração incorreta. Nesse ponto a autuação considerou indevida a exclusão das despesas relativas ao Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, da base de cálculo do Imposto. A autora argumenta, contudo, que a exclusão era autorizada pela Lei 6.321, de 14 de abril de 1976. Segundo a autora, o Decreto 78.676/76 e o Decreto 5/91, que o substituiu, teriam inovado indevidamente na disciplina legal, o que é vedado pela Magna Carta.

1.1.11. Por fim, a autora aduz que o DARF emitido para pagamento dos tributos e penalidades originárias do auto de infração, foi preenchido em desacordo com o julgamento administrativo de primeira instância, o qual fixou a multa no percentual de 75% (setenta e cinco por cento). Do DARF, contudo, constava multa no valor de 100% (cem por cento).

A autora, com fundamento nessas razões, pede que seja decretada a nulidade do lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, formalizado no bojo do processo administrativo de nº 10380-006.232/95-14 pela decisão DRJ/FLA de nº 887, de 26.10.99 e, conseqüentemente, extinto o crédito tributário por ele constituído. Caso ainda subsista parcial ou totalmente o crédito tributário, pede a redução da multa aplicada para o percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

Juntamente com a inicial, a parte autora apresentou procuração, contrato social, cópia da Decisão DRJ/FLA nº 887, de 26 de outubro de 1999 e cópia dos documentos contábeis de fls. 84/134.

Custas pagas à fl. 157.

1.2. A União contestou a ação às fls. 165/170, aduzindo o seguinte (para fins de sistematização, adoto a mesma capitulação de questões que contém a inicial):

1.2.1. CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS. A União alega que as despesas não foram comprovadas.

1.2.2. CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS. Neste ponto a União argumenta que os gastos com funeral decorrem de responsabilização por ato ilícito, nos termos do art. 159, do Código Civil. Tais despesas a lei não autoriza expressamente que sejam computadas como despesas operacionais passível de dedução do imposto de renda, razão pela qual o lançamento deve subsistir nesse ponto.

1.2.4. CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. PROVISÕES NÃO AUTORIZADAS³. Tendo sido revisto administrativamente, não há controvérsia quanto a esse ponto.

1.2.5. OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS. OMISSÃO DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS. Segundo a União, a empresa autora aprovisionou no passivo os depósitos judiciais referentes aos tributos discutidos judicialmente e se beneficiou com a correção contábil do aprovisionamento. Contudo, não contabilizou na base de cálculo do tributo a correção monetária relativa aos valores depositados.

1.2.6. RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS. GANHOS E PERDAS DE CAPITAL. ALIENAÇÃO/BAIXA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. Neste ponto, a União argumenta que a parte autora não comprovou a efetiva saída de 147.825 vasilhames de GLP. Embora se tratasse de vasilhames inúteis e sucateados, a União funda-se no Parecer Normativo nº 146/75, segundo o qual *“o valor contábil residual (custo corrigido menos depreciação acumulada) de bens que tenham-se tornado imprestáveis antes de decorrido o seu prazo de vida útil, somente poderá ser baixado por ocasião da saída física do bem”*.

1.2.7. CORREÇÃO MONETÁRIA. BAIXA DE BENS E/OU ENCARGOS NO PERÍODO BASE. A contestação da União não se reporta especificamente a esse item.

1.2.8. CORREÇÃO MONETÁRIA. BENS DE NATUREZA PERMANENTE, DEDUZIDOS INDEVIDAMENTE COMO CUSTO OU DESPESA. Segundo a União, *“a autuação nesse particular, é mera consequência da glosa dos custos, reportados no item anterior [item 1.2.6, na numeração que adotamos], porquanto o valor tributável adotado refere-se à correção monetária ativa sobre o valor do ativo permanente, constituído pelos vasilhames baixados indevidamente”*.

1.2.9. AJUSTES NO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO. EXCLUSÕES E COMPENSAÇÕES. EXCLUSÕES INDEVIDAS. Segundo a União, a autora deduziu a correção monetária complementar (IPC/BTNF) em uma só parcela, ao contrário do que estabelecia o Decreto 332/91, o qual determinava, nos termos do art. 3.º, da Lei 8.200/91, que tal dedução se fizesse em 6 (seis) parcelas anuais a partir do ano calendário 1993.

1.2.10. IMPOSTO/BASE DE CÁLCULO, ALÍQUOTAS E ADICIONAIS. BASE DE CÁLCULO. A União diz que, neste item, a autuação também está regular e *“respaldou-se no Decreto nº 5/91, com as alterações do Decreto nº 341/91, todos em consonância com a matriz legislativa – a Lei 6.321/76”*.

Pede, por fim, que a ação seja julgada improcedente.

1.3. Foi deferida liminar para exclusão do nome da autora do CADIN (fl. 195).

3. Sigo a numeração e a nomenclatura conferida pela Autora na exordial. Na inicial, o item 3 foi pulado.

1.4. Intimadas as partes para requerer e especificar a prova a produzir (fl. 323), a parte autora manteve-se silente; a União renunciou expressamente à produção da prova.

Nada mais havendo a relatar. Passo à fundamentação.

2. FUNDAMENTAÇÃO

A parte autora pretende a anulação do lançamento fiscal tributário sintetizado na Decisão DRJ/FLA, nº 887, de 26 de outubro de 1999 (fls. 52/83). Discute diversos pontos do auto de infração objeto da decisão da Delegacia Regional de Julgamento de Fortaleza. Alguns desses pontos restringem-se a matérias exclusivamente de direito, outros dependem da análise do conteúdo probatório. Nesse ponto é importante salientar que o lançamento fiscal, por ser ato administrativo, tem presunção de legitimidade, havendo de ser desconstituído por robusta prova em contrário. Ademais, o ônus da prova, nos termos do art. 333, inc. I, do Código de Processo Civil, é do autor. Passo a analisar cada um dos itens, seguindo, ainda, a numeração das questões capitulada na petição inicial:

2.1. CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS. Segundo a autora, o Fisco considerou como não comprovados os valores relativos a custos, despesas operacionais e encargos da empresa *“tais como descontos e ressarcimento de devoluções em operações com revendedores”*.

A prova juntada aos autos não é suficiente a demonstrar os custos e despesas operacionais que a autora pretende ver deduzido da base de cálculo do imposto de renda. Os documentos juntados às fls. 84-139 são de dois tipos: fichas de lançamentos contábeis e recibos emitidos por clientes da autora. Esses documentos pretendem comprovar descontos especiais concedidos. A ficha de lançamento contábil, contudo, é insuficiente para tanto. A contabilidade tem que representar fielmente a realidade e estar fundada em documentos financeiros, sobretudo nas notas fiscais, nas quais deveriam estar registrados os descontos. Além disso, a quase totalidade dos recibos emitidos está sem assinatura. Sendo assim, o lançamento deve ser mantido nesse ponto.

2.2. CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS. Esse item diz respeito a despesas com funeral realizadas em decorrência de um acidente envolvendo automóvel da autora na cidade do Rio de Janeiro. Aqui não há controvérsia quanto ao fato, mas tão-somente quanto ao enquadramento legal do fato e quanto ao pagamento efetuado. Na decisão de fls. 54-83, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal conclui que *“as despesas quando preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, devem ser comprovadas com documentos hábeis e idôneos, e não com um simples recibo”* (fl. 74). Alega a União que as despesas decorrentes de ato ilícito não estariam abrangidas no conceito de despesas operacionais.

De acordo com o art. 191, do Regulamento do Imposto de Renda de 1980, *“são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora”*. O parágrafo primeiro do mesmo dispositivo, a seu turno, define como necessárias *“as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa”*. Por óbvio que o citado dispositivo não prevalece nem sobre a norma

legal (art. 43, do CTN), nem tampouco sobre a norma constitucional (art. 153, inc. III, CF/88) de regramento da matéria. A base de cálculo do imposto de renda deve retratar um acréscimo patrimonial. Mas não é só, o acréscimo patrimonial deve estar relacionado primariamente com a atividade normal que dá origem ao acréscimo patrimonial.

Explico. Tome-se o exemplo de um servidor público. Sobre os seus rendimentos incide o imposto de renda na fonte. Depois de recebida sua remuneração, o servidor tem despesas com alimentação, transporte, multas de trânsito, eventualmente, e, até, indenizações. Essas despesas, contudo, não são deduzidas da base de cálculo do imposto, eis que antes delas ocorreu um acréscimo patrimonial. Assim, o acréscimo patrimonial é observado de um ponto de vista imediato.

De igual modo, as indenizações pagas por uma pessoa jurídica não podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto de renda. Ao contrário, tais indenizações serão pagas com o acréscimo patrimonial que a empresa conseguiu, o que precisamente constitui a base de cálculo do imposto de renda. O imposto de renda está relacionado a uma atividade e, enquanto tal, as despesas relevantes para chegarmos ao conceito de renda são somente aquelas relevantes para aquisição de riqueza nova⁴. As despesas com funeral não são próprias da atividade empresarial. Poder-se-ia até argumentar que a ocorrência de um certo número de ilícitos, que gerariam despesas com indenizações, precisam ser computados nas custas das grandes empresas, pois é inevitável que ocorram. Esse raciocínio é correto, mas não implica que essas despesas sejam dedutíveis da base de cálculo do imposto.

2.4. CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. PROVISÕES NÃO AUTORIZADAS⁵. Quanto a esse ponto não há controvérsia, já que, segundo a própria autora, o lançamento referente a esse item foi anulado na esfera administrativa.

2.5. OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS. OMISSÃO DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS. Neste ponto importa saber se a autora teria a obrigação de registrar contabilmente a variação monetária dos depósitos judiciais efetuados para garantia de ações judiciais movidas contra a União. Entendo que não. É que a autora não tinha a disponibilidade jurídica desse numerário, os valores se achavam depositados à disposição da justiça e vinculados ao resultado do processo judicial.

O fato de ter a empresa autora provisionado no passivo esses valores, tendo se beneficiado da correção monetária, eis que a base de cálculo do imposto de renda sofreu, por isso, redução, não elide essa conclusão. Com efeito, a contabilização do depósito no passivo, como provisionamento, é medida conservadora que preserva a margem de segurança contábil.

2.6. RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS. GANHOS E PERDAS DE CAPITAL. ALIENAÇÃO/BAIXA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. Quanto à baixa dos vasilhames de GLP imprestáveis, entendo que a razão está com a União. A autora não comprova habilmente a saída dos vasilhames. Embora tenha apresentado laudo técnico na esfera administrativa, não se

4. Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. *Apud.* PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.* Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2001. p. 257.

5. Sigo a numeração e a nomenclatura conferida pela Autora na exordial. Na inicial, o item 3 foi pulado.

preocupou em juntar a prova nos autos do processo judicial. Além disso, ainda que o tivesse feito, o laudo não é prova suficiente da saída dos bens. Os bens que compõem o ativo permanente da empresa somente podem ser baixados decorridos o seu tempo de vida útil e mediante documento de prova específico, no caso, nota fiscal de saída.

2.7. CORREÇÃO MONETÁRIA. BAIXA DE BENS E/OU ENCARGOS NO PERÍODO BASE. A fiscalização considerou que a autora teria *“efetuado a venda de bens integrantes de seu Ativo Permanente quando no mesmo período possuía estoque de revenda, o que importou em redução indevida no saldo credor da correção monetária”*. Trata-se de saber da legalidade ou ilegalidade dessa prática. Parece fora de dúvida que a empresa autora poderia ter efetuado a venda de bens integrantes do ativo permanente. A discussão nesse caso não é quanto aos aspectos jurídicos, mas quanto aos aspectos fáticos. Em verdade, a autora não comprovou que os bens vendidos compunham o Ativo Permanente.

De acordo com a Decisão DRJ/FLA nº 887, de 26 de outubro de 1999 (fls. 52-83), a autora foi intimada para apresentar essas provas no processo administrativo, na oportunidade, *“o contribuinte alegou que não caberia, nesse momento, a comprovação de que os bens baixados estavam efetivamente registrados em seu ativo permanente, haja vista que, quando do curso da ação fiscal, todos os documentos atinentes a essas operações foram fornecidos à Fiscalização (vide fls. 1.321). Acrescenta que na data atual torna-se impossível a apresentação das notas fiscais de origem desses bens baixados, posto que os arquivos dessas notas fiscais já foram descaracterizados”* (fl. 80).

No processo judicial, embora tenha sido intimada para tanto, a autora também não produziu qualquer prova que autorize a concluir pela plausibilidade do que alega. Sendo assim, mantenho o lançamento fiscal também nesse ponto.

2.8. CORREÇÃO MONETÁRIA. BENS DE NATUREZA PERMANENTE, DEDUZIDOS INDEVIDAMENTE COMO CUSTO OU DESPESA. Esse item é decorrência do anterior. Como se considerou indevida a baixa dos bens do ativo permanente, ali aludidos, a correção monetária relativa a tais bens deve ser computada como se os bens no Ativo Permanente estivessem.

2.9. AJUSTES NO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO. EXCLUSÕES E COMPENSAÇÕES. EXCLUSÕES INDEVIDAS. Neste item, trata-se de saber se houve redução indevida do lucro real em decorrência de compensação indevida de prejuízos fiscais, provenientes da correção monetária da diferença IPC/BTNF.

O artigo 3.º, inc. I, da Lei 8.682/93 facultava a dedução da parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativas ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do índice de preços ao consumidor – IPC e a variação do BTN Fiscal, em quatro períodos base, a partir de 1993, à razão de vinte e cinco por cento ao ano. A autora, contudo, deduziu a diferença de modo integral no exercício de 1992.

Nesse ponto, assiste razão à autora. A correção monetária não é favor fiscal; tendo a lei reconhecido que havia diferença de correção monetária em benefício do contribuinte, não poderia postergar a atualização da diferença. A se admitir isso, estaríamos admitindo a tributação de algo diferente do acréscimo patrimonial. Haveria o enriquecimento ilícito do fisco em detrimento do contribuinte.

2.10. IMPOSTO/BASE DE CÁLCULO, ALÍQUOTAS E ADICIONAIS. BASE DE CÁLCULO. Reclama a autora o direito de deduzir o dobro das despesas relativas ao Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, da base de cálculo do Imposto, com base na Lei 6.321, de 14 de abril de 1976. Segundo a autora, o Decreto 78.676/76 e o Decreto 5/91, que o substituiu, teriam inovado indevidamente na disciplina legal, o que é vedado pela Magna Carta.

Neste ponto, a autora também tem razão. O art. 1º, da Lei 6.321/76 não deixa margens à dúvida:

Art 1º As pessoas jurídicas poderão deduzir, do lucro tributável para fins do imposto sobre a renda o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período base, em programas de alimentação do trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho na forma e de acordo com os limites dispostos no decreto que regulamenta esta Lei.

Embora os §§ 1.º e 2.º do referido dispositivo limitem a dedução a 5% (cinco por cento) do lucro tributável, ou 10% (dez por cento) do lucro tributável caso seja computada cumulativamente com a dedução de que trata a Lei 6.297/75, esse não parece ser o motivo da autuação, eis que a União em momento algum a ele aludiu. Sendo assim, também nesse ponto deve ser o lançamento inapropiado.

Por fim, a multa a ser aplicada sobre o valor total devido deve ser no percentual de 75%, como determinou a Decisão nº 887, de 26 de outubro de 1999 (fl. 83). Nesse ponto, não houve contestação por parte da União.

3. DISPOSITIVO

Ex positis, **JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE O PEDIDO**, para declarar a nulidade do lançamento fiscal, formalizado no bojo do processo administrativo nº 10380-006.232/95-14 nos seguintes pontos:

- omissão das variações monetárias ativas dos depósitos judiciais (item 5 do auto de infração);
- ajuste no lucro líquido decorrente na dedução integral e imediata da variação da correção monetária no ano-base 1990, prevista no art. 3.º, inc I, da Lei 8.682/93 (item 9 do auto de infração);
- dedução em dobro das despesas referentes ao PAT, nos termos do art. 1.º, da Lei 6.321/76 (item 10 do auto de infração).

Determino, ainda, que a multa incidente sobre o subsistente do auto de infração, restrinja-se ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos da Decisão DRJ/FLA nº 887, de 26 de outubro de 1999.

Dada a sucumbência recíproca deixo de condenar as partes em honorários advocatícios.

Sentença que se submete ao duplo grau obrigatório.

Publique-se. Registre-se. Intimem-se.

Fortaleza, 17 de janeiro de 2007.

Perceba-se que, no exemplo acima, as questões levantadas pela parte autora foram divididas em subitens do item 1.1. do relatório. A mesma divisão tem correspondência no item 1.2. do relatório, quando se apresenta a resposta da parte ré. Essa mesma divisão guarda, ainda, correspondência com a fundamentação, nos subitens 2.1., 2.2. e seguintes.

A capitulação das questões facilita a organização das ideias e o desenvolvimento do raciocínio, assim como, no caso de sentenças longas, a leitura da sentença por qualquer pessoa.

Para fundamentar sua decisão, além do recurso às normas postas no ordenamento jurídico, Constituição, Leis Complementares, Leis Ordinárias, Leis Delegadas, Medidas Provisórias, e demais espécies normativas, quase sempre o juiz fará uso de citações jurisprudenciais e doutrinárias, seja para ajudar a elucidar um conceito ou um instituto jurídico, seja para invocar um precedente que corrobora sua própria decisão.

Não se deve abusar das citações jurisprudenciais e doutrinárias. Uma sentença repleta de citações fica descaracterizada e torna difícil encontrar o pensamento, o sentimento do próprio juiz sentenciante no meio de tanta informação. As citações devem ser muito bem selecionadas para que possam ser suficientes, ainda que poucas.

No que diz com a jurisprudência, deve-se sempre preferir os acórdãos do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, eis que o primeiro é o guardião da Constituição e órgão de cúpula do Poder Judiciário brasileiro e o segundo dá a última palavra nas matérias relacionadas à interpretação da legislação federal. Sendo assim, um único acórdão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça faz desnecessária a citação de decisões dos tribunais inferiores.

Os acórdãos que têm efeitos vinculantes, nos termos do art. 927⁶, do CPC, que parte da doutrina tem chamado de precedentes⁷, devem ser preferidos sobre todos os outros. Isso porque as instâncias inferiores estão obrigadas a seguir a orientação das instâncias superiores nesses casos, sempre observados os fundamentos determinantes da decisão, como veremos adiante.

Além desses casos, no âmbito do STF e do STJ devem-se preferir os acórdãos mais recentes aos mais antigos, eis que, ao contrário do sistema da *commom law*, onde os precedentes mais antigos são, normalmente, os mais acatados, em nosso sistema a jurisprudência mais recente é mais valiosa, pois a jurisprudência está sempre evoluindo e o acórdão mais recente representa o último pensamento da corte. Também se devem preferir as súmulas aos acórdãos, eis que as súmulas sintetizam a decisão reiterada dos tribunais em determinada matéria.

6. Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

7. Para um estudo mais aprofundado do tema dos precedentes cf. LOPES FILHO, Juraci Mourão. Os precedentes judiciais no constitucionalismo brasileiro contemporâneo. 2 ed. Salvador: Juspodivm, 2016. TARANTO, Caio Márcio Gutterres. Precedente judicial: autoridade e aplicação na jurisdição constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2010. MACÊDO, Lucas Buril. Precedentes judiciais e o direito processual civil. Salvador: Juspodivm, 2015. PEIXOTO, Ravi. Superação do precedente e segurança jurídica. Salvador: Juspodivm, 2015.