

ISSN 2674-9386

REVISTA  
**DIREITO**  

---

**FAE**

VOL 7 / NÚM 1 / 2024



REVISTA  
**DIREITO**  

---

***FAE***

FAE Centro Universitário

RDF	Curitiba	v. 7	n. 1	p. 259	2024
-----	----------	------	------	--------	------

# REVISTA DIREITO FAE

Associação Franciscans de Ensino Senhor Bom Jesus

Frei João Mannes, ofm  
Presidente

Frei Daniel Dellandrea, ofm  
Vice-presidente

Jorge Apóstolos Siarcos  
Diretor-Geral

## FAE Centro Universitário

Jorge Apóstolos Siarcos  
Reitor  
Everton Drohomerski  
Pró-Reitor de Ensino, Pesquisa e Extensão  
Eros Pacheco Neto  
Pró-Reitor de Administração e Planejamento  
Alexandre Andrioli Iwankio  
Diretor de Pós-Graduação lato sensu  
Alessandre Nunes  
Assessor da Pró-Reitoria de Administração e Planejamento  
Nacib Mattar Junior  
Assessor da Pró-Reitoria de Ensino, Pesquisa e Extensão  
Naiara Fernanda Johnsson  
Comissão Própria de Avaliação – CPA

## COORDENADORES DE NÚCLEO E DEPARTAMENTO

Gabriele de Assunção Camargo  
Núcleo de Admissão de Alunos – NAD  
Nelcy Finck  
Núcleo de Carreira Docente – NCD  
Vera Fátima Dullius  
Núcleo de Educação Digital – NED  
Elaine Cristina de Azevedo Pacheco  
Núcleo de Empregabilidade – NEP  
Andrea Bier Serafim  
Núcleo de Extensão Universitária – NEU  
Nacib Mattar Junior  
Núcleo de Legislação e Normas Educacionais – NLEG  
Cleonice Bastos Pompermayer  
Núcleo de Pesquisa Acadêmica – NPA  
Karla Adriane Fernandes Zeni  
Núcleo de Registro e Controle Acadêmico – NRCA  
Areta Galat  
Núcleo de Relações Internacionais – NRI  
Paulo Roberto Araújo Cruz  
Diretor de Relações Corporativas  
Mônica Bosio  
Ouvidora  
Rita de Cássia Marques Kleinke  
Pastoral Universitária  
Soraia Helena Ferreira Almondos  
Bibliotecária

## CAMPUS - CURITIBA

Andrea Regina Hopfer Cunha  
Diretora do *Campus* Curitiba  
COORDENADORES DE CURSO  
Jorge Wilson Michalowski  
Administração, bacharelado  
Roger Lahorgue Castagno Junior  
Management Experience Program – MEP  
Adriane Cordon Savi  
Arquitetura e Urbanismo, bacharelado  
Architecture Experience Program -AEP  
Alessandra Fernandes Bichof  
Ciências Contábeis, bacharelado  
Guilherme Marques Moura  
Ciências Econômicas, bacharelado  
Global Economics Program – GEP

Simone Wiens  
Negócios Internacionais, bacharelado  
Randy Rachwal  
Comunicação Social: Publicidade e Propaganda, bacharelado  
Valter Pereira Francisco Filho  
CST em Gestão Financeira, presencial  
CST em Logística, presencial  
CST em Gestão Comercial, presencial  
Vera Fatima Dullius  
CST em Gestão de Recursos Humanos, semipresencial  
CST Comercial, semipresencial  
CST em Gestão Financeira, semipresencial  
CST em Logística, semipresencial  
Ceres Luehring Medeiros  
Design, bacharelado  
Gilberto Andreassa Junior  
Direito, bacharelado  
Aline Fernanda Pessoa Dias da Silva  
Programa FAE Law Experience  
Gabriel Ruiz de Oliveira  
Engenharia Civil, bacharelado  
Aleksandra Gouveia Santos Gomes da Silva  
Engenharia de Produção, bacharelado  
Engenharia Mecânica, bacharelado  
Antônio Joaquim Pinto, ofm  
Filosofia, bacharelado  
Mariana Prado Müller Hoffmann  
Letras – Português e Inglês, licenciatura  
Pedagogia, licenciatura  
Comunicação Digital, bacharelado  
Naiara Fernanda Johnsson  
Ciência de Dados para Negócios, bacharelado  
Marcelo Augusto Gonçalves Bardi  
Negócios Digitais, bacharelado  
Edgar Pereira Junior  
Psicologia, bacharelado

## CAMPUS - SÃO JOSÉ DOS PINHAIS

Elcio Douglas Joaquim  
Diretor do *Campus* São José dos Pinhais  
COORDENADORES DE CURSO  
Jorge Wilson Michalowski  
Administração, bacharelado  
Alessandra Fernandes Bichof  
Ciências Contábeis, bacharelado  
José Carlos Alves Silva  
Direito, bacharelado

## NED - Núcleo de Educação Digital

Carolina Bontorin Ceccon (Revisão)  
Katia Regina Paulino (Desenhista Instrucional)  
Thais Suzue Ikuta (Diagramação)  
Vera Fatima Dullius (Coordenação)

## NPA - Núcleo de Pesquisa Acadêmica

Cleonice Bastos Pompermayer (Coordenação Editorial)  
Kelly Cristine R. de Melo (Revisão)  
Cláudia Cristina de Lara

## Capa

Editorial Design

Coordenação Editorial da Revista de Direito FAE

Thais Savedra de Andrade

Editoração

Thais Savedra de Andrade

Rafael Golob (Monitor da Revista de Direito FAE-segundo semestre/2023)

RDF [recurso eletrônico]: Revista FAE de Direito. Vol. 7, n. 1 (abr. 2024)

Semestral.

Disponível em: <https://revistadedireito.fae.edu/direito>

ISSN: 2674-9386

1. Direito - Periódicos

## SUMÁRIO

<b>QUEM É QUEM NA FAE – CENTRO UNIVERSITÁRIO</b> .....	<b>2</b>
<b>1. A FINALIDADE DO PRECEDENTE JUDICIAL E A SUA RECONDUÇÃO AOS PARÂMETROS DEMOCRÁTICOS</b> <i>Bernardo Luiz Migdalski, Daniel Laufer, Maria Francisca Accioly</i> .....	<b>5</b>
<b>2. A EXTENSÃO DO CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: UMA ANÁLISE JURÍDICO-CONSTITUCIONAL</b> , <i>Beatriz Dib Giovanetti, Jainy de Lima, Lilian Aparecida Lie Borges Koga, Daniel Castanha de Freitas</i> .....	<b>31</b>
<b>3. HISTÓRICO DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO ÁGIO EM FUSÕES E AQUISIÇÕES</b> , <i>T Alisson Padilha, Leonardo Dias, Natan Sarkis, Thaís Savedra de Andrade</i> .....	<b>72</b>
<b>4. UMA CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DOS AVANÇOS TECNOLÓGICOS DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL: RECEITA TRIBUTÁRIA ICMS - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA - SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO PARANÁ, 2019 A 2022</b> , <i>Mara Lucia da Cruz Simião, Renan Gabriel dos Santos, Valéria da Silva Dias, Vera Lucia Lelis Oliveira Calil</i> .....	<b>106</b>
<b>5. ARBITRAGEM: JUSTIÇA PARA ELITE?</b> , <i>Alice Marsiniaki van der Neut, Luiza Simon Dobronz, Cristina Bichels Leitão</i> .....	<b>151</b>
<b>6. A IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS PELO PODER JUDICIÁRIO E A EXPERIÊNCIA DA AMÉRICA LATINA: A REFUNDAÇÃO NO SISTEMA PROCESSUAL PENAL BRASILEIRO ATRAVÉS DA CRIAÇÃO DOS CENTROS ESPECIALIZADOS DE ATENÇÃO ÀS VÍTIMAS</b> , <i>Daniel Tempski Ferreira da Costa</i> ..	<b>179</b>
<b>7. CONSIDERAÇÕES SOBRE A LEI Nº 11.340 DE 2006 E SUAS IMPLICAÇÕES NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO</b> , <i>Camilin Marcie de Poli</i> .....	<b>225</b>
<b>8. PARTE ESPECIAL: COMENTÁRIOS À LEI COMENTARIO À LEI Nº 8.397, DE 6 DE JANEIRO DE 1992   MEDIDA CAUTELAR FISCAL ANOTADA</b> , <i>Valterlei A. da Costa</i> .....	<b>245</b>

**A FINALIDADE DO PRECEDENTE JUDICIAL E A SUA  
RECONDUÇÃO AOS PARÂMETROS DEMOCRÁTICOS**

*THE PURPOSE OF THE JUDICIAL PRECEDENT AND ITS  
RECONDUCTION TO DEMOCRATIC PARAMETERS*

**Bernardo Luiz Migdalski<sup>1</sup>**  
**Daniel Laufer, Dr.<sup>2</sup>**  
**Maria Francisca Accioly, Me.<sup>3</sup>**

(...) a máquina do mundo se entreabriu  
para quem de a romper já se esquivava  
e só de o ter pensado se carpia.

Abriu-se majestosa e circunspecta,  
sem emitir um som que fosse impuro  
nem um clarão maior que o tolerável (...).<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Acadêmico de Direito na FAE, certificado em Prevenção à Lavagem de Dinheiro (CPLD-10), pelo IBPLD, em Compliance Anticorrupção, pela PUC-Rio e em Colaboração Premiada, pela PUC-RS. Contato: [bernardo@acciolylaufer.com.br](mailto:bernardo@acciolylaufer.com.br)

<sup>2</sup> advogado inscrito na OAB/PR sob n. 32.484, Doutor em Direito pela PUC-SP, Mestre em Direito pela PUCPR com publicação da dissertação pela Editora Renovar cujo título do livro é “Artigo 25 da Lei 7.492/86: problemas de autoria no âmbito jurídico-penal”, certificado em Investigações Corporativas pela KPMG *Business School*, professor de Direito Penal da graduação e da pós-graduação da PUCPR entre os anos de 2004 a 2019, membro do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais (IBCCRIM), da Associação Internacional de Direito Penal (AIDP), do Instituto de Direito Tributário do Paraná (IDT-PR) e do Instituto dos Advogados do Paraná (IAPR). Contato: [daniel@acciolylaufer.com.br](mailto:daniel@acciolylaufer.com.br)

<sup>3</sup> advogada inscrita na OAB/PR sob n. 44.119, Mestre em Direito pela UFPR com publicação da dissertação pela Lumen Juris cujo título do livro é “As medidas cautelares patrimoniais na lei de lavagem de dinheiro”, Especialista em Direito Penal e Processo Penal pela PUC-SP, Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito de Curitiba, certificada em Investigações Corporativas pela KPMG *Business School*, professora de cursos de pós-graduação em Direito, membro do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais (IBCCRIM) e do Instituto dos Advogados do Paraná (IAPPR). Contato: [mariafrancisca@acciolylaufer.com.br](mailto:mariafrancisca@acciolylaufer.com.br)

<sup>4</sup> ANDRADE, Carlos Drummond de. Claro enigma/ Carlos Drummond de Andrade; posfácio Samuel Titan Jr. — 1. ed. — São Paulo: Companhia das Letras, 2012. p. 105-109.

## RESUMO

A concepção de *jurisprudência*, dos *precedentes* e dos *pronunciamentos judiciais* permaneceu adstrita, na sistemática brasileira, a manobras no âmbito doutrinário formal do Código de Processo Civil. E, em verdade, o debate passou à sua fase última sem que se exaurisse a discussão em suas fases iniciais. Afinal, a engenharia do precedente passa pela Filosofia e a Teoria do Direito, Direito Constitucional e, *por fim*, pelo Direito Processual Civil. *A priori*, sobressai da trajetória percorrida pela teorização simbiótica entre o Common Law e o Civil Law, uma deficiência consistente em sua detenção ao formalismo, quando considerações quanto à filosofia da linguagem (Heidegger; Gadamer), à emancipação (permeada pela tomada da consciência na Escola de Frankfurt – Habermas) e ao constitucionalismo (Dworkin) eram necessárias, mormente condicionais para a concepção de um sistema de precedentes democrático. Não mais persiste, como ignição do estudo analítico indutivo ora conduzido, o questionamento quanto à natureza dos elementos deste modelo de sistema de precedentes brasileiro (agora positivado, formalmente, no Código de Processo Civil). Passa-se, noutro giro, a questionamento posterior, à luz de novel Teoria Constitucional Democrática (sintonizada com a elevação da vida humana com dignidade como condição de possibilidade para o Direito): *qual é (deve ser) a finalidade da jurisprudência nas Cortes Superiores?*

**Palavras-chave:** Democracia. Neoconstitucionalismo. Precedente judicial.

## ABSTRACT

The conception of jurisprudence, precedents and judicial pronouncements remained confined, in the Brazilian system, to maneuvers within the formal doctrinal scope of the Code of Civil Procedure. In fact, the debate passed to its last phase without exhausting discussion of its terms in its initial phases. The engineering of precedent goes through Philosophy of Law, Theory of Law, Constitutional Law and, *finally*, Civil Procedural Law. *A priori*, a deficiency stands out from the trajectory presented by the symbiotic theorizing between Common Law and Civil Law, located in its detention to formalism, when considerations regarding the philosophy of language (Heidegger; Gadamer) to emancipation (permeated by awareness in the Frankfurt School, (Habermas) and panprincipiologism (Dworkin) were necessary, especially as a condition of possibility for the conception of a system of democratic precedents. The questioning of the nature of the elements of this brazilian precedent system model (now formally embodied in the Code of Civil Procedure) no longer persists in the involvement of the inductive analytical study being managed. The next question is, in the light of the novel Democratic Constitutional Theory (adapted to the elevation of *human life with dignity* as a condition of possibility for Justice): what is (*should be*) the purpose of jurisprudence in Superior Courts?

**Keywords:** Democracy. Neoconstitutionalism. Judicial Precedent.

## INTRODUÇÃO

A *applicatio* detida à filosofia platônica da busca diuturna pela essência das ideias foi superada com os frutíferos debates que romperam a relação sujeito-objeto na compreensão estratificada da filosofia da consciência, sucedida pelo acolhimento da hermenêutica filosófica<sup>5</sup>.

Vivemos uma realidade submetida, portanto, a evidente refeudalização<sup>6</sup>, operada pelo domínio das transnacionais sobre o poder político<sup>7</sup> a partir de uma globalização hegemônica que permitiu a penetração da esfera pública pela esfera privada. *Per nature*, o poder limitado pelo Direito<sup>8</sup> Democrático<sup>9</sup> gera embates em que

---

<sup>5</sup> Ao discutir a recepção da contemplação da aparência natural e a teoria de Copérnico, Gadamer questiona a conciliação entre aparências e compreensão racional: “e não é, na realidade, a linguagem o que intervém, promovendo e conciliando, nessa estratificada compreensão da vida?” (GADAMER, 1997, p. 651).

<sup>6</sup> Ao explorar a esfera pública e sua transformação estrutural, com respaldo na Teoria Crítica, Jürgen Habermas revolveu o medieval e identificou, na deterioração da qualidade e natureza do público e privado pelo monopólio econômico, um processo de penetração burguês na esfera pública (HABERMAS, 1989) – agora amplo e difundido nos Estados social-democratas neoliberais pós-modernos –, denominado de refeudalização. Nele, a autoridade (legitimada por si só) busca rotineiramente uma *pretensa* legitimação na população despolitizada (em processo de abertura simulado) (NECKEL, 2020, p. 472-486).

<sup>7</sup> A classe capitalista transnacional é bem sintetizada pelas *empresas multinacionais*, cuja magnitude transcende as relações transfronteiriças das diplomacias estatais – com a sua prevalência financeira e bélica assegurada pela *tripla aliança* firmada com a elite capitalista local e a burguesia estatal (BECKER, 1987, p. 1-18)

<sup>8</sup> Direito ora concebido como normas válidas e aplicáveis universalmente, elaboradas, emanadas e impostas pela coerção estatal (a despeito da “*Soft Law*”).

<sup>9</sup> Ao abordar a vontade de constituição (*Wille zur Verfassung*), Konrad Hesse resgata lição de Walter Burckhardt, que afirma: “*Quem se mostra disposto a sacrificar um interesse em favor da preservação de um princípio constitucional, fortalece o respeito à Constituição e garante um bem da vida indispensável à essência do Estado, mormente ao Estado democrático*”. A insuficiência de argumentos de necessidade frente ao império constitucional – hodiernamente conformado no respeito à constituição (ainda que incômodo) – foi deduzida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 1507641/DF, Rel. Min. Celso de Mello. In BURCKHARDT, Walther. *Kommentar der schweizerischen Bundesverfassung* vom 29. Mai 1874, 3. Aufl., Bern 1931. Disponível em: <https://katalog.ub.uni-heidelberg.de/titel/66433390> *apud* HESSE, Konrad. *Temas fundamentais do direito constitucional*. São Paulo, Saraiva, 2009. p. 135.

se digladiam as forças que governam o mundo<sup>10</sup>, cabendo ao julgador edificar morada elevada acima do utilitarismo que permeia a sua manifestação no mundo real (em seu círculo hermenêutico, onde deve se entremear), como bem explanaram Sartre e Heidegger.

Sob o manto da ontologia heideggeriana, a noção de um novo Direito Processual Constitucionalizado, sintonizado com o Estado Democrático de Direito, transformou a jurisdição, hoje constitucionalizada, inserida em uma pauta axiológico-interpretativa (STRECK, 2021, p. 188-189). Hodiernamente, no Estado – no campo jurídico ou legislativo, das decisões judiciais e judiciárias ou das leis *stricto-sensu* – impera a Constituição da República. Contudo, assim como o poder de uma imperatriz não se concentra em sua coroa, não há falar em império da Lei Constitucional, mas sim da norma consubstanciada em sua interpretação (porquanto haja a condensação da compreensão na *applicatio*, em um processo unitário), vislumbrada na ponderação<sup>11</sup>. Buscou-se preservar a integridade do mundo real que cerca o hermeneuta que revolve o solo sobre o qual caminha, com os olhos voltados ao horizonte.

À primeira vista, com permissivos precursores de novas tendências, o Código de Processo Civil de 2015 apresenta uma completude ímpar (v.g., cita-se o sistema de precedentes agora implementado e os novos mecanismos de saneamento de

---

<sup>10</sup> Forças compreendidas por Souza Santos como poderes políticos e bélicos patrocinados (*financiados*, no mais literal sentido da palavra – v.g. *Judicial Review* exercido pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 4650/DF, Rel. Min. Luiz Fux, em que se constatou a incapacidade do marco regulatório até então vigente em proporcionar equilíbrio nas chances entre candidatos pelo processo eleitoral, à luz do financiamento privado de campanhas políticas) por influentes expoentes econômicos que, ao fim e ao cabo, minam a soberania popular, a cidadania e, por consequência, a própria democracia. Souza Santos traduziu a poderosa força destes atores não-estatais na “*obrigação política que ligava o sujeito de direito ao Rechtsstaat, o Estado constitucional moderno, que tem prevalecido deste lado da linha, está a ser substituída por obrigações contratuais privadas e despolitizadas nas quais a parte mais fraca se encontra mais ao menos à mercê da parte mais forte*” (DE SOUZA SANTOS, 2007). Nesta toada, segue a exposição de Lassalle sobre a essência da Constituição: “*verfassungsfragen sind ursprünglich nicht Rechtsfragen, sondern Machtfragen*” ou “*questões constitucionais não são originalmente questões de direito, mas questões de poder*” (LASSALLE, 1862, tradução nossa).

<sup>11</sup> Robert Alexy expunha que “*o procedimento para a solução de colisões de princípios é a ponderação*” (ALEXY, 2010, p. 75).

litigância em massa<sup>12</sup>). No entanto, o avivamento das letras frias nele impressas como meio de tutela das razões públicas e dos valores morais encontra forte resistência ao adentrar os Tribunais e Fóruns pelo país afora. Os entraves se manifestam em fenômenos que bloqueiam a efetiva implementação das previsões normativas e que, nada obstante, são compreendidos a partir do estudo mais aprofundado da filosofia da linguagem, cuja raiz ontológica se arvora em frondosas copas na hermenêutica filosófica.

Consiste em relevante avanço reconhecer, de antemão, a iminente falência do modelo de admissibilidade recursal positivado. Contudo, mostra-se necessária a investigação do real cabimento das soluções dadas ao problema que se apresenta, em virtude de uma extensão de parâmetros internacionais: a *Supreme Court of the United States – SCOTUS* (que profere 61 sentenças anualmente<sup>13</sup>), a *House of Lords* britânica (que profere 100 sentenças anualmente) e a Corte de Cassação Alemã (que profere 400 sentenças anualmente) destacam-se defronte às 45.642 decisões finais proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em 2020 (quantitativo que representou um acentuado decréscimo, quando comparado às 86.945 decisões finais proferidas em 2017 nas classes recursais de sua competência<sup>14</sup>).

Neste entendimento, partindo das premissas apontadas acima, o presente artigo busca questionar paradigmas<sup>15</sup> que travam o sistema de precedentes brasileiro.

---

<sup>12</sup> O instituto previsto nos artigos 976 a 987 do Código de Processo Civil, denominado de Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas, foi uma das soluções encontradas pelo legislador ao *contenzioso di massa*, cuja utilização tem servido aos Magistrados Singulares (ALVIM & DANTAS, 2018, p. 541), como terceiros neutros atentos à jurisdição e ao desenvolvimento de ações repetitivas. Questões refinadas concernentes ao novo instituto são tratadas com maior verticalidade na Terceira Turma do Superior Tribunal de Justiça v.g REsp 1631846, Rel. Ministro Paulo de Tarso Sanseverino; Rel. p/ Acórdão Min. Nancy Andrighi.

<sup>13</sup> A média aritmética das decisões proferidas no âmbito da *Supreme Court of the United States – SCOTUS* foi calculada com base nos dados fornecidos pelo sistema interno da Corte. Disponível em: <https://www.supremecourt.gov/orders/ordersofthecourt/20>.

<sup>14</sup> Dentre as quais figuram o Agravo de Instrumento (AI), Recurso Extraordinário (RE) e Agravo em Recurso Extraordinário (ARE).

<sup>15</sup> A linearidade de evolução processual civil é desbancada pela revolução periódica, denominada de *paradigm shifts*. Observa-se a incorporação da filosofia da linguagem e da hermenêutica filosófica nos

Fundado na reflexão sobre a finalidade da jurisprudência e o seu papel na contemporaneidade, analisados pelos instrumentos da Análise Econômica do Direito (debruçando-se sobre o que o processo *é*, ditando o que *deveria ser*), em metodologia indutivo analítica, o caso paradigmático eleito é da inadmissibilidade simultânea em Recurso Especial (por versar sobre matéria de cunho eminentemente constitucional) e Recurso Extraordinário (por versar sobre matéria eminentemente infraconstitucional) e se, verdadeiramente, diante de nova concepção filosófica das finalidades do processo ora abordadas, subsiste tal matéria prejudicial da análise de questão de fundo, contrastando a eficiência da *jurisprudência defensiva*<sup>16</sup> frente ao elevado volume de mecanismos de uniformização jurisprudencial.

## **1 A FILOSOFIA DA LINGUAGEM COMO PRESSUPOSTO DO PRONUNCIAMENTO JUDICIAL**

É patente perceber, de início, que do decisor exige-se o mais sensível dos olhares à causa *sub judice*: é a sensibilidade a espinha dorsal da justa solução ao caso concreto, como bem ditava o iluminado manuscrito de *Siete Partidas*, ao dispor

---

meandros do Código de Processo Civil, como o prognóstico de uma revolução paradigmática. A renovação das normas processuais mostrou-se necessária e tranquilizante, sanando graves inconsistências do Código de 1973. No entanto, a doutrina repousa sobre as concepções deste sistema mais antigo que, deveras insistentemente figura na concretude material do ordenamento pátrio. No entanto, a fenomenologia denuncia um elemento que passa despercebido desta doutrina processual majoritária: o retrato paradigmático da *jurisprudência defensiva* se encaixa perfeitamente nos moldes traçados por Kuhn porque, como abordado mais à frente, o paradigma se trata de uma orientação teórica, alicerçada em epistemologia particular e pesquisa metodológica (*empírica*), reflexivo do pensamento predominante em determinada comunidade científica (o que coincide absolutamente com o conceito de precedente, que perfaz a engenharia da jurisprudência). Nada obstante, defende-se o *diagnóstico* e a *correção* ao invés da rejeição integral do *modus operandi* dominante, como expõe Weidhorn: “*such a maneuver is rather like sewing a patch to cover a tear in a much-loved coat*”, como em uma manobra anterior à superação deste paradigma. O que se apresenta é a lenta fragmentação do paradigmático Código de Processo Civil de 1973. (WEIDHORN, 2001, p. 7-19).

<sup>16</sup> No Superior Tribunal de Justiça, *v.g.* AgRg no AREsp 532.686/RS, Rel. Herman Benjamin; AgRg no AREsp 311.361/PE, Rel. Min. Regina Helena Costa; AgRg nos EDcl no REsp 1.397.096/PR, Rel. Min. Humberto Martins; AgRg no REsp 1.379.298/PE, Rel. Min. Benedito Gonçalves. No Supremo Tribunal Federal, *v.g.* RE 376.483/SC, Rel. Min. Cármen Lúcia; RE 476.086/PR, Rel. Min. Cezar Peluso; RE 379.090/PR, Rel. Min. Eros Grau; RE 438.569/PR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski.

que o juiz deve *ser sensível* e saber Direito, se possível (BORJA; MORENO; BELSO, 2006, p. 306).

É assente que o caminhar na história do Direito revela uma dedicação contínua das maiores mentes da história, de Sócrates<sup>17</sup> a Kant<sup>18</sup>, convergindo em uma busca incansável por um conceito capaz de bem delinear a Justiça. O transcurso de milênios e a permanência desta pendência levou Kelsen a memoravelmente narrar o império da Justiça, finalmente afirmando que, antes de conceituá-la, o importante é permanecer na incessante busca deste valor maior.

Assim, o conhecimento do Direito transborda (e assim realmente *deve ser*) da letra da lei e vai além, atingindo a sua aplicação na formação da coisa julgada, reconhecidamente concretizada na interpretação do magistrado, *sensível* ao contexto no qual estará inserida a decisão judicial e no qual esta última repercutirá, causando os efeitos benéficos ou os mais nefastos.

Atualmente, o foco no positivismo ortodoxo é fragmentado e afastado pelo *interpretativismo híbrido* (STRECK, 2002, p. 76), considerando a legalidade como fundamentalmente alicerçada em uma questão de princípios<sup>19</sup>, ultrapassando as regras escritas, perpassando os direitos fundamentais e combatendo elementos vulneradores de garantias. Afinal, é dever inerente a todo operador do direito resistir aos cantos do fetichismo legal que tentam, a todo custo, puxá-lo para as profundezas da injustiça.

Com efeito, óbvia, na contemporaneidade, é a consagração do método interpretativo constitucional, alçado à esta posição de destaque após três séculos de evolução jurídica. Porém, entender pela obviedade das leis e do direito seria vestir as

---

<sup>17</sup> Em perspectiva histórico-filosófica, Sócrates passou a enfatizar a relação entre a dignidade e a igualdade, indagando-se sobre a natureza do homem.

<sup>18</sup> Não se deve tratar o homem como meio sem que o considere o homem como fim em si mesmo, afinal “*em geral todo ser racional, existe como fim em si, não apenas como meio, do qual esta ou aquela vontade possa dispor a seu talento*” (KANT, 2006, p. 28).

<sup>19</sup> *Princípios* que, por sua vez, são extraídos de um sistema e aplicados a um conjunto de *regras*, sendo encarregados de realizar a justiça no caso concreto (CASTRO LIMA, 2006, p. 259).

mãos do magistrado com luvas de ferro e menosprezar o papel da magistratura, tornando-a um mero conjunto de *máquinas deliberativas* quando o decisor, em verdade, é muito mais do que isso.

Cabe ao magistrado decidir pela concretização destes princípios constitucionais, ou assumir a função de fazer transcender a promessa na concretude processual – atividade exercida em colaboração com os demais operadores do Direito. Afinal, como bem destacou o Desembargador Luís Osório Moraes Panza do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná: “São nessas situações em que se consolida a função do magistrado, porquanto interpreta e adéqua a norma ao caso concreto, dando vida à letra fria da lei”<sup>20</sup>.

Sabe-se que não se permite ao intérprete negar vigência à lei. Contudo, a ele é imposta uma leitura das normas infraconstitucionais sob a luz dos mandamentos da Constituição da República, ainda que o incomode.

Pensar o Direito como óbvio, flertando com teoria ontológica já abandonada, é ilógico, tanto pelo ponto de vista acadêmico quanto pelo ponto de vista processual, considerando o neoconstitucionalismo<sup>21</sup>, como bem asseverou a Quinta Turma do Superior Tribunal de Justiça:

O Direito não deve se circunscrever tão-somente à lei e sua aplicação às ultrapassadas diretrizes do positivismo jurídico, a desprezar o pensamento jurídico contemporâneo consubstanciado no neoconstitucionalismo, onde predominam os princípios constitucionais e sua força normativa.<sup>22</sup>

A *tônica da lei* passa, destarte, por uma fusão entre o jusnaturalismo e o positivismo, levando ambos a adentrarem em uma esfera ético-moral. Para mais:

---

<sup>20</sup> TJ-PR - APL 10149978 PR (Acórdão). Relator Desembargador Luiz Osorio Moraes Panza. Julgado em 28/07/2015. Publicado no DJ 1639 em 31/08/2015.

<sup>21</sup> Bem como da força normativa dos princípios.

<sup>22</sup> STJ - AgRg no REsp: 1928972 SP 2021/0085788-8, Relator Ministro Joel Ilan Paciornik, Data de Julgamento: 11/05/2021, T5 - QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJe 14/05/2021.

exige-se da manifestação interpretativa do decisor o encaixe em uma moldura principiológica e, acima de tudo, uma leitura das normas processuais ora interpretadas sob a lente dos vetores constitucionais.

Assaz sintomático pontuar as brilhantes considerações postas pelo Ministro Og Fernandes, do Superior Tribunal de Justiça:

A adoção da hermenêutica principiológica da Constituição impõe o abandono do método rígido do pensamento jurídico, abre a compreensão do Direito às infinitas possibilidades de sua aplicação, ampliando os horizontes do conceito de lei e acolhendo a inesgotabilidade da interpretação jurídica<sup>23</sup>.

Disso, depreende-se a inviabilidade de qualquer imobilização do exercício hermenêutico que é, *per nature*, maleável<sup>24</sup>. De posse dos bastidores da decisão judicial – enquanto pronunciamento jurisdicional –, é essencial explorar a engenharia que alça o pronunciamento judicial à posição de precedente e, conseqüentemente, que o consolida como jurisprudência<sup>25</sup>.

A propósito dos precedentes judiciais, da sua força vinculante e a sua inseparabilidade da *quaestio facti*, prevalece a perspectiva de que sua incidência é condicionada à sobreposição e enquadramento (*identidade*) de seu contexto fático-jurídico àquele sobre o qual se almeja a incidência. Isso posto, não mais persiste o tradicional sentido dado ao precedente (baliza para futuras decisões judiciais e judiciárias, identificado somente em retrospectiva). Hoje, o precedente é indissociável

<sup>23</sup> STJ – REsp 1814919 DF. Relator Ministro Og Fernandes. Julgado em 24/06/2020, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Publicado no DJe em 04/08/2020.

<sup>24</sup> Ao menos desde que o *legal positivism* deixou o palco para abrir caminho a uma nova hermenêutica constitucional.

<sup>25</sup> É interessante pontuar as divergências na consolidação jurisprudencial em sistemas legais diversos. No Direito Romano, deixaram de sistematizar uma doutrina de conceitos fundamentais, preferindo a adoção de “*uma prática do justo em relação ao cotidiano*” (BRUNO, 1956, p. 79), também referida por Spengler como “*uma ciência empírica de casos particulares*” (SPENGLER, 1926, p. 89).

da unidade fática da questão originária e, como condição de possibilidade para seu manejo, deve se referir a fatos idênticos ao caso concreto no qual se busca aplicá-lo.

Neste *jaez*, no julgamento do processo de Extradução n. 1.362, o Ministro Gilmar Mendes do Supremo Tribunal Federal esclareceu a inexistência de força vinculante supostamente emanada de precedentes que, verdadeiramente, não se amoldam ao caso trazido à análise do Pretório Excelso, consignando que “os precedentes, embora relevantes, não são ações idênticas em causa de pedir e pedido (...), sendo apenas semelhantes. Os precedentes têm força persuasiva, mas não vinculam a decisão no presente caso”<sup>26</sup>.

É dizer: na reflexão que sucede a análise vertical do pronunciamento judicial invocado como precedente é que se opera o *distinguishing*. Similaridades não bastam<sup>27</sup>. Exige-se, por fidelidade constitucional, que o enunciado normativo (a *decisão paradigma*) esteja escorado em mesmo suporte fático-jurídico (o que foi previsto nos artigos 489, §1º, incisos V e VI, e 926, §2º, do CPC). Caso contrário, diante de um deslocamento nos alicerces obrigatórios do caso concreto, estremeceriam os parâmetros da segurança jurídica e do Direito como *dever-ser*<sup>28</sup>, transformando o sistema de precedentes em uma tutela de elevada discricionariedade e, em certos casos, arbitrariedades – justamente o que se buscou combater com a sua implementação, como asseveram Fux & Bodart:

Trata-se de uma preocupação central do Código, cujo art. 926 impõe aos Tribunais a uniformização de sua jurisprudência para mantê-la estável, íntegra e coerente. Repise-se que a segurança jurídica quanto ao

<sup>26</sup> Ext. 1362, Relator: Ministro Edson Fachin, Relator p/ Acórdão: Min. Teori Zavascki, Tribunal Pleno. Julgado em 09/11/2016. Divulgado em 04/09/2017, publicado em 05/09/2017. *Sem grifos no original*.

<sup>27</sup> É assente na doutrina a percepção de que “*judgments must be read in the light of the facts of the case in which they are delivered*”. (CROSS & HARRIS, 1991. p. 43).

<sup>28</sup> Na concepção contemporânea, Direito é tridimensionalmente sintetizado em *fato*, valor e norma v.g. “o Direito é um processo aberto exatamente porque é próprio dos valores, isto é, das fontes dinamizadoras de todo o ordenamento jurídico, jamais se exaurir em soluções normativas de caráter definitivo” (REALE, 2000. p. 574).

entendimento dos Tribunais pauta não apenas a atuação dos órgãos hierarquicamente inferiores, mas também o comportamento extraprocessual de pessoas envolvidas em controvérsias cuja solução já foi pacificada pela jurisprudência (FUX & BODART, 2017, p. 418-430).

Limitar a incidência dos precedentes federais às hipóteses que se amoldem integralmente ao caso concreto assegura ao jurisdicionado que, ao manejar a via eleita e apropriada, suscitando mérito inédito perante o Superior Tribunal de Justiça, a ela será dado o devido processamento. Outrossim, a análise parte do caso concreto, não dos enunciados universais: a averiguação deve irradiar da *quaestio facti* à reserva jurisprudencial, não o inverso. Por isso, o colegiado é incumbido de verificar a identidade do pronunciamento judicial e se ele se enquadra perfeitamente ao caso *sub judice*.

O suporte fático perfaz a natureza do paradigma jurisprudencial porque não há sentido na vinculação média de um precedente a outros casos concretos diversos daquele sobre o qual se sustentou o pronunciamento judicial em primeiro lugar<sup>29</sup>: afinal, é “o juiz do caso posterior que determina se há ou não o precedente e, então, – por assim dizer – ‘cria’ o precedente” (TARUFFO, 2007, p. 716). Atenuar as exigências quanto à identidade seria posicionar todos os princípios supramencionados – constitucionais, supralegais e implícitos em diplomas legais federais – em detrimento de uma *pretensa* segurança jurídica, mascarando a verdadeira intenção do legislador ao propor o artigo 926 do Código de Processo Civil, transformando-o em operador de profundas incoerências no ordenamento jurídico.

A questão de fato edificada no pronunciamento judicial emoldura a aplicação da solução jurídica firmada a outros casos concretos supervenientes. O julgado seria

---

<sup>29</sup> Tal perspectiva entra em consonância com a máxima aristotélica *like cases should be treated alike* (*integridade*) (DWORKIN, 1986, p. 220). Aristotélica, pois defendida pelo filósofo no terceiro livro de Ética à Nicômaco: “*the law looks only to the difference created by the injury, treating the parties themselves as equal, and only asking whether the one has done, and the other suffered, injury or damage*” (ARISTÓTELES, 1893. p. 164).

uma solução jurídica em *projeção* e a sua transformação em precedente se dá em *retrospectiva*.

## **2 GARANTIAS CONSTITUCIONAIS CONTROVERTIDAS? A SITUAÇÃO DO DUPLO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE NO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.**

Tutelam-se os princípios em sua concepção abstrata e, não, a sua materialização; elevando a interpretação sistemática das normas processuais sob a luz da Constituição da República uma posição mais elevada do que a defesa da propriedade ou da liberdade do indivíduo propriamente ditas: versar sobre o *due process of law* é versar, em última análise, sobre a tutela de uma das parênticas basilares do ordenamento jurídico pátrio. Assim sendo, uma compreensão desvirtuada do regramento constitucional, fundada em noções utilitaristas, mostra-se afastada da hermenêutica constitucional contemporânea e dissonante da jurisprudência nacional.

Precisamente neste ponto localiza-se o cerne da discussão levantada sob a metodologia adotada: toda norma que tenha o fim precípua de manter a integridade dos princípios constitucionais deve ser lida à luz da Constituição da República e posicionada debaixo de uma lente hermenêutica circunscrita, primordialmente, pelos direitos cuja titularidade pertence àqueles que os comandos visam proteger – no caso em tela fala-se dos jurisdicionados que, em cada requerimento, “*devem encontrar nas normas processuais, notadamente na seara criminal, a salvaguarda de seus direitos e garantias fundamentais*”<sup>30</sup>.

*In casu*, a fim de proporcionar a melhor valia dos recursos excepcionais interpostos perante os Tribunais locais, antes de uma interpretação sistemática, mostra-se mandamental a interpretação teleológica do texto legal, fazendo-o orbitar na trajetória elíptica do horizonte de compreensão delimitado pelo legislador, revestido

---

<sup>30</sup> STJ - RHC: 114683 RJ, Relator Ministro Rogério Schietti Cruz. Julgado em 13/04/2021, T6 - SEXTA TURMA. Publicado no DJe em 27/04/2021.

da representação popular, quando o proferiu – isto por força do primado da tutela jurisdicional efetiva (*razoável e justa*).

Portanto, tendo em mente (a) o conceito e a previsão legal para a interposição de Recursos Especiais e Extraordinários (artigos 105, inciso III, alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ c/c artigo 102, inciso III, alíneas ‘a’, ‘b’, ‘c’ e ‘d’, respectivamente), bem como (b) o poder vinculante ou persuasivo dos pronunciamentos judiciais proferidos no âmbito das Cortes Superiores – portanto, o (a) texto e sua (b) aplicação –, resta elucidar como deve ocorrer a relação *interlocutor-destinatário* do texto aplicado (*norma*), dentro do método de compreensão alinhavado pela jurisprudência.

O recebimento do comando localiza-se, sobremaneira, na leitura operada pelo destinatário. Contudo, seja qual for o intérprete da norma, sujeita-se aos erros e opiniões prévias<sup>31</sup> que não se comprovam nas coisas mesmas<sup>32</sup>. Afastando o *solipcismo*, o sentido está na linguagem e não na consciência individual<sup>33</sup>.

Nesta toada, a nova concepção hermenêutica aplicada a partir do século XX não mais comporta a percepção de que a decisão judicial atua como elemento normativo desgarrado do regramento constitucional, especialmente à luz da virada linguística e do círculo hermenêutico, pensado por Heidegger como a concepção pioneira da relação cíclica entendida na compreensão do todo e das partes específicas – sendo aquela o propósito desta.

De fato, todo texto passa por um processo de compreensão, normativo ou não. Entretanto, há uma pré-compreensão trifásica responsável por limitar a interpretação à literalidade do conteúdo das promessas constitucionais – ou até onde a lógica preponderar –, segmentada em *vorhabe* (posição prévia), *vorsicht* (visão prévia) e *vorgriff* (concepção prévia).

---

<sup>31</sup> A elevada carga pré-ontológica antecipada ao método fenomenológico v.g. STEIN, Ernildo. Introdução ao método fenomenológico Heideggeriano (HEIDEGGER, 1979, p. 88).

<sup>32</sup> STF - ADI: 2675 PE. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Julgado em 19/10/2016, Tribunal Pleno.

<sup>33</sup> Nas lições de Wittgenstein: “*The limits of my language mean the limits of my world.*” (WITTGENSTEIN, 1922, p. 74).

A arquitetura de um princípio geral epistemológico ficou, portanto, a cargo da filosofia hermenêutica de Heidegger, localizando a compreensão humana justamente na interpretação, deduzida como produto dos *círculos hermenêuticos* – onde o intérprete deve se entremear<sup>34</sup>. Essa circularidade não representa, contudo, uma restrição aos preconceitos ou concepções cultivadas no pretérito: significa um exame acurado das consequências operadas pela interpretação nas circunstâncias contextuais do processo sobre o qual influirá o enunciado normativo.

Sob o manto da ontologia heideggeriana, a noção de um Direito Processual *Constitucionalizado*, conformado com o Estado Democrático de Direito, transformou a jurisdição, hoje *constitucionalizada*, inserida em uma pauta axiológico-interpretativa (STRECK, 2002, p. 22). Portanto, hodiernamente o mundo – no campo jurídico ou legislativo, das decisões judiciais ou das normas stricto-sensu – é governado pela Constituição da República e seus princípios (STRECK, 2002, p. 311).

Mais do que uma questão de princípios, o fim último dos recursos excepcionais *in casu* transcende uma percepção legalista e superficial, sendo assunto para os frutíferos debates travados nos meandros da corrente fenomenológica, precursora ao apontar a ruptura do pós-moderno com a filosofia da consciência (relação *objeto-sujeito*), abrindo espaço para a já mencionada *filosofia hermenêutica* e à *hermenêutica filosófica* de Hans-Georg Gadamer<sup>35</sup>.

Isso é interpretar, como orientam os precedentes da C. Terceira Seção do E. Superior Tribunal de Justiça: “A interpretação das normas jurídicas também deve considerar os aspectos sistemático, teleológico e histórico, não sendo possível o

---

<sup>34</sup> Ou seja, “a descoberta do sentido e a aplicação estão inseparavelmente reunidas num processo unitário que inclui necessariamente o sujeito compreendente” (MÜLLER, 1995, p. 40).

<sup>35</sup> STJ - REsp: 1745773 DF. Relator Ministro Luis Felipe Salomão. Julgado em 04/12/2018, T4 - QUARTA TURMA. Publicado no DJe em 08/03/2019.

*processo hermenêutico dissociado do contexto histórico e social no qual foi produzida a norma interpretada*<sup>36</sup>.

### **3 BREVE ANÁLISE DAS AÇÕES ECONOMICAMENTE FRÍVOLAS**

Propriamente delineadas as premissas, cabe o exame da (in)eficiência das decisões judiciais proferidas em sede de admissibilidade recursal prévia em Tribunais locais – em especial, daquelas pautadas em jurisprudência defensiva –, sob a égide das prejudiciais de mérito (o formalismo em detrimento da questão de fundo). Exemplo magno das suas perversas consequências é a teratológica controvérsia no juízo de admissibilidade dos Recursos Especiais e Extraordinários.

Em especial, analisar-se-ão as hipóteses em que a parte interpõe simultaneamente ambos os recursos excepcionais (como na hipótese em que o entendimento sumulado obriga a parte a assim fazê-lo) e, seja no juízo prévio ou secundário (*final*) de admissibilidade, ambos os recursos são inadmitidos/não conhecidos: o apelo previsto no artigo 105, inc. III, da Constituição da República, *inadmitido por versar sobre matéria constitucional* e o apelo previsto no artigo 102, inc. III, da Constituição da República, *por versar sobre matéria infraconstitucional, cuja competência é afeta ao Superior Tribunal de Justiça*. De pronto, salta aos olhos o presente contexto por sua aparente improcedência lógica – aparência que é devidamente confirmada com a exposição envolta na Análise Econômica do Direito, tornando o cenário que se descortina no horizonte processual ainda mais intrincado.

Veja-se a posição de Cooter & Ulen, propondo o contexto dos mercadores honestos e dos delinquentes<sup>37</sup> (e.g., aqueles que cumprem com seu ônus tributário e

---

<sup>36</sup> STJ - REsp: 1111566 DF. Relator Ministro Marco Aurélio Bellizze. Julgado em 28/03/2012, S3 - TERCEIRA SEÇÃO. Publicado no DJe em 04/09/2012.

<sup>37</sup> Na esteira do que os autores expõe ao tratar dos erros na jurisdição (abordando *An Economic Theory of Tort Law*): “consistent court errors in failing to hold injurers liable under a rule of strict liability cause subsequent injurers to take less precaution” (COOTER, ULEN, 2016. p. 218).

os que, dolosamente, agem configurando crimes tributários): se ambos compartilham o mesmo espaço público e o Estado não é capaz de diferenciar um do outro, naturalmente os mercadores honestos tenderão à delinquência, visto que a transgressão normativa dolosa (muitas vezes, *reiterada*) se mostra mais vantajosa (*menos onerosa*) do que a lisura e retidão no trato com as coisas privada e pública<sup>38</sup>.

Na ótica deste ensaio, se a expressão da práxis advocatícia mais saliente revela a incapacidade do Poder Judiciário de bem aplicar a lei e reconhecer se a matéria suscitada pela parte em recursos excepcionais é eminentemente constitucional ou não (inaptidão judiciária quanto ao juízo prévio referente à *quaestio iuris* suscitada nos recursos excepcionais), todo defensor que almeje perfectibilizar o Direito de Defesa do seu constituinte interporá tanto o Recurso Especial, quanto o Recurso Extraordinário – mesmo plenamente ciente da prevalência, na decisão guerreada, de celeuma infraconstitucional ou afeta unicamente ao Supremo Tribunal Federal. Seria presenciar a incorporação da inverificabilidade dos estados de mundo, com o assentamento das partes sobre este *status* pré-concebido, motivando que “*conheçam e contem com essa margem de falibilidade judicial, incorporando-a nas suas estratégias*” (ARAÚJO, 2007, p. 569).

Ora, há contradição inerente à adjudicação fundada em *jurisprudência defensiva*, erigida pelas Cortes Superiores como uma solução estanque à enchente de processos (causa direta da sobrecarga dos julgadores), mas que ao fim e ao cabo agrava o caos jurisdicional pois implica na imprevisibilidade, insegurança jurídica e elevada imprecisão na solução judicial dada aos casos concretos, resultando em uma elevação substancial na interposição de recursos frívolos no âmbito dos Tribunais *a quo* (frívolos, do ponto de vista econômico, mas plenamente legítimos, conquanto estejam fulcrados em relevante  **sinalização** imanente do próprio judiciário).

---

<sup>38</sup> Assim como aqueles que, descrentes no Poder Judiciário, exercem arbitrariamente as suas próprias razões (sujeitando-se, inclusive, às sanções penais impostas pelo artigo 345 do Código Penal), problema mitigado por um dos mais belos princípios processuais consagrados no sistema brasileiro: a Primazia do Julgamento de Mérito. Com o julgamento antecipado da lide (artigo 355 do Código de Processo Civil) seria este princípio simples floreio heurístico? Parece que não.

Logo, o elevado percentual de recursos inadmitidos ou não conhecidos (em primeiro e segundo juízos de admissibilidade) revela um grave equívoco na resposta do poder judiciário às soluções dadas em 2015 pelo Poder Legislativo no que concerne à litigância em massa. Afinal, a construção jurisprudencial e a transformação de pronunciamentos judiciais em “*precedentes*” ostentam um elevadíssimo custo social e econômico à administração pública em geral (pois, como o movimento das marés, as soluções judiciais idênticas dadas a casos concretos igualmente idênticos estão suscetíveis ao eventual *overruling*).

Por conseguinte, repousa sobre as congestionadas tutelas jurisdicionais federal e constitucional brasileiras uma nebulosa tensão, cada dia mais densa, fruto de uma *witch-hunt* processual (constante busca pela responsabilização de algum dos sujeitos processuais) que culmina, invariavelmente, em custo implícito incalculável cobrado das partes que se voltam ao Superior Tribunal de Justiça e ao Supremo Tribunal Federal buscando um alento, irresignadas com a prestação jurisdicional – ou solução ao litígio – proporcionada pelas jurisdições *a quo*. Considerar-se-iam proibitivos, em qualquer processo judicial, custos calculáveis evidentemente inferiores àqueles exigidos das partes pela adjudicação.

Assim, depreende-se que a contemporaneidade alçou a prestação jurisdicional à crista da curva que bem representa a inefetividade do sistema. Dar a solução justa<sup>39</sup> a um caso concreto, com uma fundamentação exaustiva da decisão judicial, rebatendo todos os pontos arguidos pela parte, em tempo proporcional às exigências do feito, sem que a via processual seja por isso congestionada, culmina em um

---

<sup>39</sup> Com o sentido mais estrito de Justiça, porquanto seja impossível julgar justa uma decisão que sequer observe os parâmetros constitucionais propostas pelo ordenamento jurídico no qual almeja imprimir seus efeitos.

sistema eficiente sob o ponto de vista do ótimo de pareto<sup>40</sup> (*aspecto delator da incolumidade do impasse entre a celeridade e a precisão<sup>41</sup> da decisão judicial*).

Algo vai mal no ordenamento processual brasileiro que, recentemente renovado com a instituição do Código de Processo Civil, mostra-se exaurido vis-à-vis da celeuma instalada, sintetizada no seguinte: a *solução* dada às causas (judicialização das esferas pública e privada e recursos frívolos) e à consequência (sobrecarga das Cortes Superiores) foi modelo *defensivo* de jurisprudência, meio assaz custoso e eleito pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça que, como no infeliz contexto sob análise, mostra-se ainda mais devastadora que os problemas que buscava solucionar, posicionando-se defronte à prestação jurisdicional efetiva e absolutamente injusta como solução ao litígio ou à transgressão normativa, submetendo as partes à imprevisibilidade decisória, expressa em pronunciamentos dotados de acurácia inconstante.

Verdadeiramente, consiste em afronta à toda a construção da hermenêutica jurídico-penal contemporânea, seguindo na contramão de séculos de avanços na teoria do direito, pautados pela teoria constitucional e, conseqüentemente, pela teia valorativo-principiológica do processo penal constitucionalizado, por minimizar a acurácia da decisão judicial, tornando eminentemente reduzida a eficiência do

---

<sup>40</sup> Revela-se *pareto-ineficiente* o sistema em que a análise vertical de um caso concreto deságua em *mora* estatal substancial para o julgamento de uma miríade de outros processos que aguardam a apreciação judicial. A noção absoluta da eficiência de pareto implica a alocação dos esforços da forma mais bem posicionada economicamente, mas não implica igualdade ou justiça, sendo o sistema processual brasileiro representante de alicerce que comporta um *pareto improvement*. Entende-se, ainda, descabida a aplicação do ótimo *potencial* de pareto (Kaldor-Hicks) justamente porque a análise lançada pelo Poder Judiciário sobre as ações ajuizadas não pode culminar um “*perdedor*” e um “*vencedor*”. Se a adjudicação faz valer a tutela jurisdicional efetiva, não serão comportadas relações processuais perdedoras em relação à outras (como se vê na contemporaneidade) porque todas serão analisadas e julgadas pelo tempo proporcional à complexidade da demanda. Este entendimento é consentâneo com o aspecto teleológico da Emenda Constitucional 45/2004.

<sup>41</sup> Precisão que, nos casos criminais, refere-se à prova *beyond reasonable doubt* da culpa (razoabilidade remetente ao *reasonable man*, ou *homem médio*), recentemente arbitrada e estipulada por estudos empíricos em cerca de 90% ou mais a certeza do julgador ao proferir o juízo de convicção quanto à responsabilidade penal e autoria (DHAMI, 2008, pp. 353-363).

processo (quando considerado o seu fim precípua, de dar a razão àquele que a tenha<sup>42</sup>).

Nesta lógica, cada *decisum* passa a representar novo atrito tangencial ao Direito de Ação e aos princípios da inafastabilidade e efetiva prestação jurisdicionais, constitucionalmente assegurados às partes, de modo que a jurisprudência defensiva cotidianamente aperfeiçoada pelas Cortes Superiores se revela a inimiga capital da consolidação dos maiores benefícios do sistema de precedentes e da simbiose entre o *Common Law* e o *Civil Law*, instituída pelos artigos 489, §1º, inciso VI e 926 do Código de Processo Civil.

## CONCLUSÃO

No final da década de 1980, prelecionou Souza Santos que a sociedade vivia “*ainda no século XIX e que o século XX ainda não começou, nem talvez comece antes de terminar*” (DE SOUZA SANTOS, 2018, p. 31). Ora, é plausível asseverar que, livrando-se das amarras formalistas, permitindo-se de um aprofundamento nos avanços da filosofia anglo-eurocêntrica, o século XXI começou sem que findasse a imprópria extensão do século XIX.

Então, almejando fazer frente às potencialidades abandonadas e chances perdidas, o legislador (conjuntamente com parte da comunidade jurídica e da sociedade brasileira) elaborou o novo Código de Processo Civil. Certamente um

---

<sup>42</sup> Exemplo disto é o AI-AgR 519125 SE, Rel. Min. Joaquim Barbosa, no qual se discutia a decisão monocrática, proferida pelo Relator, que denegou seguimento ao Agravo em Recurso Extraordinário pela ausência da assinatura do advogado constituído com procuração nos autos. Arguiu-se, nas razões do Agravo Regimental, ser o fato mera irregularidade formal, sanável pela intimação do agravante a corrigir tal defeito. Ratificada a decisão monocrática pelo Ministro Relator, insurgiu-se em divergência o Ministro Gilmar Mendes (defensor, assim como o Ministro Ayres Britto, da mitigação da jurisprudência defensiva), provendo o agravo e afirmando “*parece-me que deveríamos superar a jurisprudência – se for o caso – e prover o agravo. Entendo que a jurisprudência até aqui adotada é reveladora de um modelo de jurisprudência defensiva*”. Em seguida, acompanhou a divergência o Ministro Carlos Velloso e o voto do Ministro Relator a Ministra Ellen Gracie. In STF - AI-AgR 519125 SE, Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 12/04/2005, Segunda Turma. Publicado no DJ em 05/08/2005. v. 17, n. 505, 2005, p. 45.

prêmio de consolação àqueles que esperavam uma mudança na teorização acompanhada da *práxis*, a mudança almejou acompanhar o Direito evoluído, na esteira do que assinalou Vivante: “*Altro Tempo, Altro Diritto*”<sup>43</sup>.

Em ledô engano incorreu aquele que imaginou um Código de Processo Civil imutável: a despeito da miríade de avanços significativos empreendidos no ordenamento pelo novo Codex, o que ocorreu foi um novo (*e significativo*) ataque ao paradigma proveniente do Código de Processo Civil de 1973, em que pese a conservação de controvérsias em questões relevantes que, novamente, permaneceram sem uma solução definitiva e eficaz proporcionada pelo Poder Legislativo.

A lei pode sofrer reforma, mas a sua fonte ainda resiste: explorou-se, anteriormente, o processo de compreensão elucidado pela hermenêutica filosófica e neste passo, a fim de compreender o texto (ou a realidade) é preciso reconhecer, *a priori*, a posição do observador como imerso em um contexto histórico – situação envolta pela visão de mundo que passa a alcançar a partir da tradição a que pertence (da comunidade jurídica, a título de exemplo). Queira ou não, a tradição implica um horizonte de compreensão predeterminado ao sujeito (submetido à fusão, em específicos contextos). Neste escopo, carregado de suas pré compreensões, o sujeito tende a torná-las ponto de partida ao empreender a interpretação do texto normativo, quando deveria silenciar as suas vozes e permitir ao texto que fale em sua inteireza, ressoando e transmitido ao interlocutor a alteridade. O percalço para o rompimento com o paradigma secular diz respeito à hermenêutica jurídica, que passa a impor amarras às inovações legislativas e traz, aos pronunciamentos judiciais, questões destoantes da novel legislação processual.

Importante memorar a categórica colocação de Gramsci: “*A crise consiste precisamente no fato de que o velho está morrendo e o novo não pode nascer; neste*

---

<sup>43</sup> Memorável proclamação que constou na mensagem encaminhada ao Senador José Sarney pelo Ministro Luiz Fux, então Presidente da comissão de juristas nomeados pelo Senado Federal para a elaboração do Código (BRASIL, 2010, s.p).

*ínterim uma grande variedade de mórbidos sintomas surgem*<sup>44</sup>. No caso, o prognóstico fenomenológico revela a falência do velho e o surgimento gradual do novo, não obstante a imensidão de nefastos sintomas – cujo controle se mostra custoso e complexo e, sobremaneira, apresenta-se como alternativa inviável para o futuro.

Um destes sintomas, como pontuado ao longo deste diagnóstico, concerne à sobrecarga das Cortes Superiores brasileiras e a sobrevivência do modelo defensivo de jurisprudência – justamente estes que ressaltam o percalço existencial que não pode ser resolvido dentro dos limites deste cenário atual: a alteração operada pelo novo Codex foi suprida pela sanção de nova redação legislativa<sup>45</sup>.

Ocorre que o modo-de-ser-no-mundo contemporâneo clama por uma nova postura do Poder Judiciário, prestando continência quando convocado a resguardar direitos, curvando-se antes à sistemática constitucional do que à cultura *metafísico-objetificante* – outrora imposta pela filosofia da consciência –, sendo este um pleito reiterado por uma efetiva solução, uma efetiva prestação jurisdicional na admissibilidade dos recursos excepcionais (ou seja, pelo cumprimento do justo concreto).

Destarte, sendo dever do julgador conduzir uma interpretação conforme os cânones constitucionais, pautar-se simplesmente em uma compreensão aprisionada ao plano racional mostra-se absolutamente insuficiente, porquanto caracteriza uma detenção indevida à filosofia platônica da busca diuturna pela essência das ideias, já superada com a superveniente concepção de que o julgador deve se sobrepôr à realidade.

---

<sup>44</sup> Tradução nossa: “The crisis consists precisely in the fact that the old is dying and the new cannot be born; in this interregnum a great variety of morbid symptoms appear” (GRAMSCI, 1971, p. 276)

<sup>45</sup> O Código de Processo Civil de 2015 foi sancionado com a supressão do juízo prévio de admissibilidade dos recursos excepcionais, sob o argumento de que o instituto do Agravo em Recurso Especial e em Recurso Extraordinário já permitia a subida dos recursos de qualquer forma. A supressão do duplo juízo foi prevista no artigo 1.030, §1º, da Lei 13.105, de 2.015, *in verbis*: “A remessa de que trata o caput dar-se-á independentemente de juízo de admissibilidade”. Contudo, sobreveio a sanção da Lei 13.256, de 2016, restabelecendo o prévio juízo de admissibilidade nas cortes locais.

Considerando o *breath of fresh air* conduzido pela virada linguística de Heidegger e Wittgenstein, vigas protendidas que sustentaram a hermenêutica filosófica de Gadamer, a interpretação teleológica mais adequada à lógica sistemática é a que converge para a improcedência da conservação de jurisprudência defensiva que, ao final, tutela as mais perceptíveis nuances do pacto oligárquico responsável pela estagnação e aprisionamento de parcela da comunidade jurídica a posições cuja obsolescência se comprova pela análise econômica de seus impactos, constitucional de sua legitimidade e filosófica de seus fundamentos – contexto cada vez mais realçado pelo gradual despertar da consciência doutrinária.

Afinal, a jurisprudência deve servir à democracia: à limitação do poder estatal, não à sua expansão desenfreada; à consumação da promessa constitucional, não à sua subversão; deve concretizar a indivisível dignidade (DWORKIN, 2012, p. 430) da pessoa humana nas linhas do processo legal devido<sup>46</sup>.

Ultimamente, há um eclipse de argumentos de necessidade que passam a obscurecer e posicionar os verdadeiros protagonistas do processo em segundo plano. Este é o paradigma que se apresenta. O que se pleiteia é a sua quebra, sendo este brevíssimo estudo um dos fragmentos fortalecedores do rompimento com a consolidada barreira levantada nas duas últimas décadas. Mas se a luta é legítima, não há barreiras invencíveis e não há nada mais legítimo do que a lente moral através da qual o jurista passou a enxergar os bastidores da tempestade jurídica que assola as Cortes Superiores.

Enfim, salienta-se a imensurável contribuição do Ministro Luiz Fux (à época, integrante da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça) nos Embargos de Divergência no REsp 435835/SC: “*Somente o sol, a lua e as estrelas continuam a brilhar da mesma forma desde a criação do Universo. A jurisprudência é mutável*” –

---

<sup>46</sup> A nova corrente jurídica concebida na Itália Meridional (*nos idos do século XX*) gerou fortes ventos transformadores que percorreram a Espanha, em primeiro lugar (com Perfecto Ibañes e os Jueces Para la Democracia) e resgatada em Portugal (com a concepção do Direito como meio interdisciplinar, proposta por Souza Santos). Estes movimentos consistiram em prenúncio de novas e relevantíssimas mudanças.

mas não só. O precedente deve ser mecanismo de isonomia, previsibilidade jurisdicional, cognição do Direito, segurança jurídica e, acima de tudo, *justiça*, porquanto (em última análise) deve servir à vida dos que sofrem e atender às ânsias e esperanças daqueles que lutam pela sobrevivência, atendendo à finalidade do Direito. Se a jurisprudência desviar do malfadado e sombrio caminho *defensivo* e enveredar pela iluminada passagem neoconstitucionalista, brilhará tanto quanto qualquer astro do vasto Universo.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. *Colisão de direitos fundamentais e realização de direitos fundamentais no Estado de Direito Democrático*. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 217.

ALVIM, Teresa Arruda; DANTAS, Bruno. Recurso especial, recurso extraordinário e a nova função dos tribunais superiores: Precedentes no direito brasileiro. 5ª ed., rev., atual. e ampl., São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

ARAÚJO, Fernando. *Teoria Econômica do Contrato*. Coimbra: Almedina, 2007.

ARENDT, Hannah. *A condição humana*. – 10.ed. – Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2007.

ARISTÓTELES. *The Nicomachean Ethics of Aristotle*. Traduzido por F.H. Peters. – 5.ed. – Londres: Kegan Paul, Trench, Trübner & Co, 1893.

BECKER, David G.; J. Frieden; SCHATZ, Sayre P.; SKLAR, Richard L. *Post-Imperialism: International Capitalism and Development in the Late Twentieth Century*. Londres: Lynne Rienner Pub, 1987. in Becker et al, p. 1-18.

BORJA, P. Sánchez-Prieto; MORENO, Rocío Díaz; BELSO, Elena Trujillo. *Siete Partidas*. Edición de textos alfonsíes en REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Banco de datos (CORDE) [en línea], corpus diacrónico del español, 2006. Disponível em: <http://www.rae.es>.

BRASIL. SENADO FEDERAL. *Anteprojeto do novo código de processo civil – comissão de juristas responsável pela elaboração do anteprojeto do novo código de processo civil*. Brasília: Subsecretaria de Edições Técnicas, 2010.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Extradução 1362. Relator Ministro Edson Fachin. Relator p/ Acórdão: Min. Teori Zavascki, Tribunal Pleno. Julgado em 09/11/2016. Divulgado em 04/09/2017. Publicado em 05/09/2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. ADI: 2675 PE. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Julgado em 19/10/2016, Tribunal Pleno.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. AI-AgR: 519125 SE. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 12/04/2005, Segunda Turma. Publicado no DJ em 05/08/2005, RB v. 17, n. 505, 2005. p. 45.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp: 1928972 SP (2021/0085788-8). Relator Ministro Joel Ilan Paciornik. Julgado em 11/05/2021, T5 - QUINTA TURMA. Publicado no DJe em 14/05/2021.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. EREsp: 435835 SC (2003/0037960-2). Relator Ministro Francisco Peçanha Martins. Julgado em 24/03/2004, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO. Publicado no DJ em 04/06/2007.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1814919 DF. Relator Ministro Og Fernandes. Julgado em 24/06/2020, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO. Publicado no DJe em 04/08/2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. RHC: 114683 RJ, Relator Ministro Rogerio Schietti Cruz. Julgado em 13/04/2021, T6 - SEXTA TURMA. Publicado no DJe em 27/04/2021.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1631846 DF. Relator Ministro Paulo de Tarso Sanseverino. Julgado em 05/11/2019, T3 - TERCEIRA TURMA. Publicado no DJe em 22/11/2019.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Apelação 10149978/PR (Acórdão). Relator Desembargador Luiz Osorio Moraes Panza. Julgado em 28/07/2015. Publicado no DJ 1639 em 31/08/2015.

BRUNO, Aníbal. *Direito Penal. Parte Geral*, tomo I. Rio de Janeiro: Editora Nacional de Direito LTDA, 1956. p. 79.

CASTRO LIMA, Regina Lucia Chuquer de A. C.; *Hermenêutica Constitucional. Série Aperfeiçoamento de Magistrados – Curso de Constitucional – Normatividade Jurídica*. p. 259.

COOTER, Robert. ULEN, Thomas. *Law & economics*. Boston: Berkeley Law Books, 2016.

CROSS, Hupert; HARRIS, J. W. *Precedent in English Law*. 4. ed. Oxford: Oxford University Press, 1991.

DE SOUSA SANTOS, Boaventura. *Construindo as Epistemologias do Sul: Antologia Essencial*. Volume I: Para um pensamento alternativo de alternativas / Boaventura de Sousa Santos; compilado por Maria Paula Meneses... [et al.]. - 1a ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires: CLACSO, 2018.

\_\_\_\_\_. *Para além do Pensamento Abissal: Das linhas globais a uma ecologia de saberes*. Revista Crítica de Ciências Sociais [online], 78 | 2007, publicado a 01 outubro 2012. Acesso em 20 setembro 2021. Disponível em: <http://journals.openedition.org/rccs/753>.

DHAMI, Mandeep K. *On measuring quantitative interpretations of reasonable doubt*. Washington: Journal of Experimental Psychology, 2008.

DWORKIN, Ronald. *Law's Empire*. Cambridge, Massachusetts: Belknap Press, 1986.

\_\_\_\_\_. *Justiça para ouriços*. Tradução de Pedro Elói Duarte. Coimbra, Almedina, 2012.

\_\_\_\_\_. *Taking rights seriously*. Cambridge [Mass], Harvard University Press, 1977.

FUX, Luiz; BODART, Bruno. *Notas sobre o princípio da motivação e a uniformização da jurisprudência no novo Código de Processo Civil à luz da análise econômica do Direito*. Revista de Processo, v. 269, jun. 2017.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método*. Tradução de Flávio Paulo Meurer. Petrópolis: Vozes, 1997.

GRAMSCI, Antonio. *Selections from the prison notebooks*. Nova Iorque: Quintin Hoare and Geoffrey Nowell Smith, 1971.

HABERMAS, J. *Para o uso pragmático, ético e moral da razão prática*. Estudos Avançados, [S. l.], v. 3, n. 7, p. 4-19, 1989. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/eav/article/view/8528>. Acesso em: 16 set. 2021.

HEIDEGGER, Martin. *Conferências e escritos filosóficos*. Tradução e notas de Ernildo Stein. São Paulo: Abril Cultural, 1979 [Os pensadores].

HESSE, Konrad. *Temas fundamentais do direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

KANT, Immanuel. *Fundamentação da Metafísica dos Costumes*. Trad. Antônio Pinto de Carvalho. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2006.

KELSEN, Hans. *¿Qué es la justicia?* Córdoba: Universidad de Córdoba, 1956.

LASSALLE, Ferdinand. *Über Verfassungswesen. Ein Vortrag, gehalten 1862 in einem Berliner Bürger-Bezirksverein*. Disponível em: <https://www.marxists.org/deutsch/referenz/lassalle/1862/xx/verfassungswesen.htm>.

MITIDIERO, Daniel. *Precedentes: da persuasão à vinculação*. São Paulo: Revista do Tribunais, 2018.

MÜLLER, Friedrich. *Direito, linguagem e violência: elementos de uma teoria constitucional*. Tradução Peter Naumann. Porto Alegre: Fabris, 1995. p. 40.

NECKEL, Sighard. *The refeudalization of modern capitalism*. Journal of Sociology 56, no. 3. Set, 2020. p. 472-486.

REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 19ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2000.

SPENGLER, Oswald. *La decadencia de Occidente*. Trad. III. Madrid: Espasa Calpe, 1926.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 11. ed. rev., atual. e ampl. 4. tir. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2021.

\_\_\_\_\_. *Jurisdição Constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

TARUFFO, Michele. *Precedente e giurisprudenza*. Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile. Milano: Giuffré, 2007.

WEIDHORN, Manfred. *The Great Paradigm Shift*. Journal of Thought, vol. 36, no. 3, Caddo Gap Press, 2001, p. 7–19, <http://www.jstor.org/stable/42589665>.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus Logico-Philosophicus*. Trad. C. K. Ogden. Londres: Kegan Paul, Trench, Trubner & Co., Ltd., 1922.

**A EXTENSÃO DO CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS  
TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: UMA ANÁLISE JURÍDICO-  
CONSTITUCIONAL**

*THE EXTENSION OF THE CONCEPT OF TAX IMMUNITY OF THE  
TEMPLE OF ANY CULT: A LEGAL-CONSTITUCIONAL ANALYSIS*

**Beatriz Dib Giovanetti<sup>1</sup>**

**Jainy de Lima<sup>2</sup>**

**Lilian Aparecida Lie Borges Koga<sup>3</sup>**

**Daniel Castanha de Freitas<sup>4</sup>**

**RESUMO**

O presente artigo teve como objetivo realizar uma abordagem jurídico-constitucional acerca da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, notadamente por intermédio de análise legislativa, doutrinária e jurisprudencial acerca do tema, desde a construção histórica de tributo com a limitação constitucionalmente prevista até a análise perfunctória da obrigação tributária. A imunidade tributária foi analisada sob o prisma do bem jurídico que se pretende resguardar, afastando-se do poder de tributar situações específicas que interessam ao legislador. A liberdade de manifestação e crença, diretamente relacionada à limitação constitucional de tributação dos templos, foi cotejada com os limites previstos pelo constituinte e as finalidades a que esta proteção deve servir, ou seja, a proteção daquilo que for essencial ao culto. A metodologia utilizada no presente estudo foi desenvolvida pelo método hipotético-dedutivo e técnica de levantamento bibliográfico e documental. E como resultado, constatou-se que o benefício fiscal é fundamental para o Estado laico que se pretende com o texto constitucional de 1988, contudo, foi pontualmente distorcido nos casos analisados neste trabalho, sendo utilizado de maneira ilícita em favor dos dirigentes dos referidos templos.

---

<sup>1</sup> Aluna do Curso de Direito da FAE Centro Universitário. Contato: [beatriz.giovanetti@mail.fae.edu](mailto:beatriz.giovanetti@mail.fae.edu).

<sup>2</sup> Aluna do Curso de Direito da FAE Centro Universitário. Contato: [jainy.lima@mail.fae.edu](mailto:jainy.lima@mail.fae.edu).

<sup>3</sup> Aluna do Curso de Direito da FAE Centro Universitário. Contato: [lilian.koga@mail.fae.edu](mailto:lilian.koga@mail.fae.edu).

<sup>4</sup> Professor orientador. Doutor e Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUCPR. Professor da disciplina de Direito Administrativo e de Fundamentos de Direito Público na FAE Centro Universitário. E-mail: [daniel.freitas@fae.edu](mailto:daniel.freitas@fae.edu).

**Palavras-chave:** Imunidade Tributária. Templos de qualquer culto. Imunidade Religiosa. Tributo.

## **ABSTRACT**

This article aimed to carry out a legal-constitutional approach about the tax immunity of temples of any cult, notably through legislative, doctrinal and jurisprudential analysis on the subject, from the historical construction of tribute with the constitutionally foreseen limitation to the analysis perfunctory of the tax obligation. Tax immunity was analyzed under the prism of the legal interest that is intended to be protected, moving away from the power to tax specific situations that interest the legislator. The freedom of manifestation and belief, directly related to the constitutional limitation of taxation of temples, was compared with the limits established by the constituent and the purposes that this protection should serve, that is, the protection of what is essential to worship. The methodology used in the present study was developed using the hypothetical-deductive method and bibliographical and documental survey technique. And as a result, it was found that the tax benefit is fundamental for the secular State that is intended with the constitutional text of 1988, however, it was punctually distorted in the cases analyzed in this work, being used in an illicit way in favor of the leaders of the referred temples.

**Keywords:** Tax Immunity. Temples of any cult. Religious Immunity. Tribute.

## **1 INTRODUÇÃO**

A presente pesquisa buscou analisar como se desdobra a extensão da imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto, bem como procurou investigar se de fato a imunidade tributária cumpre com o seu objetivo constitucional, qual seja este, garantir a liberdade religiosa, ou se este benefício fiscal é distorcido pelos dirigentes dos templos de qualquer culto, que possuem direito a este privilégio.

Na primeira seção, a fim de aproximar o leitor do tema, o texto abordou o conceito e os aspectos históricos do tributo. Destacando-se que o tributo foi criado com a finalidade de movimentar a máquina estatal e viabilizar políticas públicas na sociedade. Isto porque, o Estado precisa auferir renda para custear suas despesas, e ao longo da história, utilizou diversos meios para obter recursos, como extorsões, rendas estatais, tributos coercivos, empréstimos e emissão de moeda.

Ao longo da história, a tributação foi utilizada de forma discricionária, resultando em excessos e arbitrariedades por parte dos governantes. Muitas vezes, os tributos eram interpretados como confisco, pois não havia retorno em termos de políticas públicas para a sociedade.

Contudo, constatou-se que atualmente, o tributo é compreendido como um instrumento para garantir os direitos fundamentais e sociais, conforme estabelecido na Constituição Federal de 1988. A ideia de que a tributação beneficia os próprios contribuintes é ressaltada, sendo verificado que o ordenamento tributário é interpretado como um meio para a efetivação das atividades públicas em prol do interesse público.

A presente pesquisa também mencionou que a definição de tributo está prevista no Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece que é uma prestação pecuniária exigida compulsoriamente pelo Poder Público, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Sendo que, o tributo é cobrado independentemente da validade jurídica dos atos praticados.

Além disso, o texto buscou abordar a natureza dos impostos como tributos não vinculados, ou seja, a receita obtida por meio dos impostos não está vinculada a uma destinação específica, permitindo ao Estado utilizá-la conforme suas necessidades e planejamento orçamentário. Uma vez que o objetivo dos impostos é atender às despesas gerais do Estado, e a coletividade como um todo é chamada a contribuir para essas despesas.

A pesquisa também abordou brevemente sobre a obrigação tributária, que pode ser analisada sob quatro prismas: sujeito ativo (credor), sujeito passivo (devedor), causa (vínculo jurídico que motiva a obrigação) e objeto (prestação pecuniária ou não pecuniária). De modo que foi constatado que a administração pública utiliza obrigações formais para facilitar a fiscalização e garantir o adimplemento dos contribuintes.

Por sua vez, na segunda seção foi abordado o tema da imunidade tributária. Sendo explicada a relação entre o Estado e o contribuinte, onde o tributo é uma

obrigação dos cidadãos para garantir direitos fundamentais proporcionados pelo Estado. Em seguida, foi introduzido o conceito de imunidade tributária, que consiste na proibição constitucional de tributação sobre determinadas pessoas ou situações. Tendo essa imunidade como objetivo proteger garantias fundamentais.

Constatou-se que imunidade tributária é descrita como uma forma de incompetência tributária, onde o poder de tributar do Estado é limitado pela Constituição, impedindo a criação de tributos em situações ou pessoas imunizadas. Isso significa que, embora a obrigação principal de pagar o tributo seja eliminada, ainda existem obrigações tributárias acessórias.

A referida seção buscou destacar que a imunidade tributária dos templos religiosos tem como base os princípios da liberdade religiosa e de consciência, garantindo a proteção do patrimônio, renda e serviços relacionados às atividades religiosas. O que é importante em um Estado laico, onde a convivência harmoniosa entre diferentes religiões é valorizada.

Foram apresentadas três teorias doutrinárias sobre o alcance da imunidade tributária dos templos. A primeira teoria restringe a imunidade apenas ao local físico do culto. A segunda teoria amplia a imunidade para incluir todo o patrimônio e os serviços relacionados à atividade religiosa. A terceira teoria adota uma interpretação ainda mais ampla, abrangendo recursos obtidos em atividades essenciais, desde que não prejudiquem a livre concorrência.

Além do mais, foi ressaltado que a imunidade tributária não se aplica a instituições que não se enquadram no conceito de templo de qualquer culto religioso, como é o caso da maçonaria. Sendo que a imunidade exige que os recursos sejam destinados às finalidades essenciais do culto, não podendo ser distribuídos aos dirigentes ou utilizados para atividades não religiosas. A origem lícita dos recursos e a não violação do princípio da livre concorrência também são requisitos para a imunidade tributária.

Já na terceira seção, foi analisado o conceito de templo de qualquer culto sob a ótica do Poder Judiciário que envolve a análise da imunidade tributária conferida às

entidades religiosas em relação aos impostos municipais, como o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) tem dado uma interpretação ampla ao conceito de templo, estendendo a imunidade a todos os bens e rendas da instituição desde que destinados às suas atividades-fim.

Segundo o entendimento do STF, o termo "templo" abrange não apenas o edifício utilizado para a realização dos cultos, mas também os demais espaços e bens relacionados à igreja, como prédios, veículos, móveis, equipamentos, ornamentos, símbolos e vestes, desde que estejam relacionados às finalidades essenciais do culto. A Corte tem adotado a presunção relativa de que os imóveis das entidades religiosas são empregados nas finalidades institucionais, cabendo à Fazenda Pública provar eventual desvio de finalidade.

No entanto, algumas decisões de tribunais regionais têm estabelecido critérios mais restritivos para a concessão da imunidade, exigindo uma prova irrefutável da natureza religiosa do interessado e afastando a imunidade no caso de imóveis locados a terceiros, mesmo que para o exercício de atividades empresariais.

Além disso, o entendimento do Poder Judiciário abrange a imunidade também em relação aos impostos sobre o patrimônio, renda, serviços e importação de bens utilizados no cumprimento dos objetivos estatutários das entidades religiosas. No entanto, existem divergências sobre a aplicação da imunidade quando se trata de imóveis locados, sendo que alguns tribunais consideram que a imunidade não se estende ao locador, enquanto outros entendem que o imposto municipal incide mesmo nesses casos.

Em suma, a conceituação de templo de qualquer culto sob a ótica do Poder Judiciário envolve a análise da destinação dos recursos, a não existência de atividade econômica em concorrência e a comprovação de que os bens e rendas estão relacionados às finalidades essenciais do culto para a concessão da imunidade tributária. Sendo que a jurisprudência tem conferido amplitude ao conceito de templo,

abrangendo não apenas o edifício de culto, mas também outros bens e rendas da entidade religiosa, desde que estejam vinculados às suas atividades-fim.

Por fim, a quarta e última seção abordou a utilização da imunidade tributária por dirigentes religiosos para fins pessoais. Iniciou-se destacando a expansão significativa do segmento religioso no Brasil, com um número expressivo de novas igrejas sendo inauguradas nos últimos anos. Em seguida, foi ressaltada a importância da liberdade religiosa e da imunidade tributária dos templos religiosos como direitos fundamentais protegidos pela Constituição Federal e pela Declaração Universal dos Direitos Humanos.

No entanto, o presente trabalho também ressaltou a existência de abusos e lacunas na aplicação da imunidade tributária, como a interpretação ampliada do conceito de templo e culto, que pode permitir práticas ilícitas, como lavagem de dinheiro e remessas de recursos ao exterior, sem um controle adequado por parte do Estado. Argumentando-se que é necessário um constante controle e fiscalização rigorosa dos templos religiosos por parte do Estado, a fim de evitar o abuso da imunidade tributária.

Sendo citados exemplos notáveis de tentativas de acobertamento e práticas de lavagem de dinheiro em igrejas e templos religiosos, como os casos da Igreja Universal do Reino de Deus e do Banco do Vaticano. Também foi mencionado um estudo jornalístico que revelou a prática de lavagem de dinheiro e outros crimes por líderes religiosos em diversas denominações nas Américas, ressaltando a falta de vigilância e interferência dos governos em assuntos religiosos.

Contudo, apesar dos abusos e distorções, concluiu-se com a pesquisa que a imunidade tributária é imprescindível para garantir o exercício da liberdade religiosa e o funcionamento dos cultos religiosos, conforme o direito fundamental à liberdade de crença. Sendo necessário destacar-se que esse benefício fiscal é necessário para a concretização do Estado laico e a proteção dos locais de culto e suas liturgias.

## **2 CONCEITO E ASPECTOS HISTÓRICOS DO TRIBUTO**

Inicialmente, destaca-se que o tributo foi criado, modernamente, com a finalidade de movimentar a máquina estatal, a fim de viabilizar políticas públicas na sociedade. Para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais, quais sejam, a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam ou forçam empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel. Todos os processos de financiamento do Estado se enquadram nestes cinco meios conhecidos há séculos. Sendo que, essas fontes de recursos oferecem méritos desiguais e assumem importância maior ou menor, conforme a época e as contingências.<sup>5</sup>

Portanto, o tributo possui um caráter instrumental, ou seja, é um instrumento para que se atinjam os fins do Estado<sup>6</sup>. Atualmente, o conceito coercitivo do tributo foi substituído pelo propósito de servir como um instrumento para o Estado garantir os direitos fundamentais e sociais, em especial porque a Constituição Federal de 1988 teve por escopo o respeito aos direitos humanos.

Tem-se, portanto, que não se deve ter a ideia de que a tributação é algo para beneficiar o Estado, mas, de fato, beneficiar os próprios contribuintes. De modo que se deve afastar a concepção negativa da tributação como norma de rejeição social ou de opressão de direitos, sendo que em verdade, a tributação é uma condição inafastável para a garantia e efetivação tanto dos direitos individuais como dos sociais<sup>7</sup>.

Nesse sentido, a Constituição Federal, em seu artigo 146, inciso III, dispõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação

---

<sup>5</sup> BALEEIRO, A. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. rev. e atualizada por FLÁVIO BAUER NOVELLI. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 115.

<sup>6</sup> SCHOUERI, L. E. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 39.

<sup>7</sup> CARDOSO, A. M. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado democrático de direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 195.

tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies. Assim, o CTN é a norma que cumpre com esse comando constitucional.<sup>8</sup> À vista disso, a Constituição de 1988 adota um preciso - embora implícito - conceito de tributo.<sup>9</sup>

Seguindo em parte esse último entendimento, a Constituição de 1988 considera, de forma implícita, ao disciplinar o sistema tributário, certo conceito de tributo, que, inequivocamente, se aproxima sobremaneira daquele amplamente disciplinado no artigo 3.º do CTN<sup>10</sup>.

O tributo pode ser entendido como um instituto nuclear do direito tributário - compreendido como sub-ramo do direito administrativo -, como obrigação (relação jurídica). E convergindo com a compreensão de Baleeiro, complementa o Ataliba que, juridicamente, a definição de tributo se encontra no artigo 3º do CTN, como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada<sup>11</sup>.

Do supra dispositivo, percebe-se que logo no início da definição o legislador preocupou-se em esclarecer que a prestação é obrigatória, afastando qualquer faculdade do contribuinte em relação ao seu adimplemento<sup>12</sup>, assim como estabeleceu a obrigatoriedade do pagamento em pecúnia<sup>13</sup>, impossibilitando a

---

<sup>8</sup> Obviamente não é atribuição de lei elaborar conceitos teóricos. Assim, extrai-se do direito positivo, da Constituição Federal, uma definição que demarca competências legislativas e baliza o regime tributário, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte em face do chamado "poder tributário" (ATALIBA, G. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 35).

<sup>9</sup> No mesmo sentido entende que o tributo possui um conceito constitucional implícito, cuja função é discriminar a competência dos diversos entes públicos, regulamentar o orçamento e proteger os direitos dos cidadãos. Assim, é utilizado implicitamente em diversos enunciados constitucionais sem uma definição constitucional expressa (CALIENDO, P. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 226).

<sup>10</sup> BALEEIRO, A.; DERZI, M. A. M. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 30.

<sup>11</sup> ATALIBA, G. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34.

<sup>12</sup> CAVALCANTI, E. M. M. *Direito tributário*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 249.

<sup>13</sup> Destaca-se que "Obrigação que não seja pecuniária, como a de prestar serviço militar obrigatório, de trabalhar no tribunal do júri ou nas eleições, não constitui tributo. Mesmo aquelas obrigações relacionadas com a tributação e, inclusive, alcançadas pela denominação de obrigações tributárias, conforme a dimensão conferida ao termo pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional, mas que sejam de fazer, não fazer ou de tolerar, como as obrigações acessórias de prestar Declaração de Ajuste do

prestação de serviços ou transferência de mercadorias ao ente tributante a fim do contribuinte ter quitadas as suas obrigações tributárias, visto que constitui ofensa ao princípio da licitação na aquisição de materiais pela administração pública.<sup>14</sup>

A precitada regra não é estanque, notadamente porque o artigo 156, inciso XI do CTN, prevê como hipótese de extinção do crédito tributário a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei, atendendo assim à própria definição do tributo, que prevê o pagamento em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir.

Nesse sentido há o entendimento doutrinário de que a exigência de conduta atinente ao destinatário da norma é a entrega para o Estado, de valores do patrimônio individual.<sup>15</sup> Assim sendo, a principal finalidade da obrigação tributária seria, portanto, uma obrigação de dar, isto é, de entregar dinheiro aos cofres do ente tributante, nos moldes definidos pelo próprio conceito de tributo.<sup>16</sup>

O tributo é cobrado em função do fato gerador, e independe da validade jurídica dos atos praticados, da natureza ou dos seus efeitos<sup>17</sup>. Neste entendimento é que se prega a possibilidade de incidência tributária sobre as rendas provindas de atividades

---

Imposto de Renda, de não proceder ao transporte de mercadoria desacompanhada de nota e de admitir a presença de auditor fiscal e a análise dos livros fiscais, não se confundem com a obrigação de pagar tributo." (Ibidem).

<sup>14</sup> Entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 1917, relator Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 26/04/2007. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=481954>>. Acesso em: 15 out. 2022.

<sup>15</sup> "A prestação tributária, à luz da clássica divisão proposta pelo direito civil (obrigações de dar, fazer e não fazer), seria compatível com a primeira modalidade, no sentido de fornecer recursos financeiros para o custeio das atividades inerentes à Administração Pública." (CAPARROZ, R. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022 p. 20).

<sup>16</sup> CAPARROZ, R. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

<sup>17</sup> O CTN em seu artigo 118, estabelece que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

ilegais, como o tráfico de drogas<sup>18</sup>, em respeito aos princípios da pecúnia “non olet”<sup>19</sup> e da isonomia fiscal<sup>20</sup>.

Destaca-se que as hipóteses para a incidência dos tributos são lícitas, trata-se de uma situação de fato ou de direito que, quando alcançada, enseja a relação jurídico-tributária, fazendo surgir o dever de pagar.<sup>21</sup>

Para fins de tributação, pouco importa se o ato praticado pelo sujeito passivo é legal ou ilegal, pois o que importa, em termos de incidência, é o resultado econômico obtido, ou seja, rendas e bens irregularmente obtidos por conta de condutas criminosas e que não foram detectadas quando praticadas devem ser normalmente tributados.<sup>22</sup>

Por fim, o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada<sup>23</sup>, aplicando-se, portanto, o princípio da indisponibilidade do interesse público, onde não resta discricionariedade para o agente fazendário na realização da cobrança dos tributos, “*mesmo que haja razões humanitárias para tanto.*”<sup>24</sup>.

---

<sup>18</sup> O CTN consagra em seu artigo 118, o princípio do *non olet*, segundo o qual o produto da atividade ilícita deve ser tributado, desde que realizada, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência da obrigação tributária. (Costa, R. H. *Código Tributário Nacional Comentado - Em sua Moldura Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 254)

<sup>19</sup> O célebre caso do imperador romano que impôs taxa pelo uso das cloacas públicas ao argumento de que tributo *non olet* (não cheirava), (COELHO, S. C. N.. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 335).

<sup>20</sup> Entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no HC 77.530/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Julgamento em 25/08/1998. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=77358>. Acesso em: 15 out. 2022.

<sup>21</sup> CAVALCANTI, E. M. M. *Direito tributário*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 250. Ainda, “O Código Tributário Nacional preceitua a chamada interpretação objetiva do fato gerador, que deve desconsiderar qualquer circunstância exógena ou subjetiva para fins de tributação, vale dizer, atividades e fatos econômicos devem ser alcançados pelos respectivos tributos independentemente da sua validade ou licitude.” (CAPARROZ, R. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 26).

<sup>22</sup> CAPARROZ, R. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 26.

<sup>23</sup> “O procedimento de cobrança é regrado e, na determinação do Código Tributário Nacional, não deve haver espaço para qualquer decisão da Administração quanto à sua conveniência. Em síntese: a Administração deve apenas seguir o que for determinado pelo legislador e este não pode abrir espaço para aquela exercer seu juízo de conveniência e oportunidade na atividade de cobrança.” (SCHOUERI, L. E. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 168).

<sup>24</sup> *Ibidem*, p. 168.

Superado os aspectos históricos e gerais de tributos, assim como as questões conceituais atinentes, segue-se tecendo algumas considerações sobre a principal espécie tributária<sup>25</sup> para o presente estudo: o imposto, cujas características, em especial a não-vinculação, o distingue das demais espécies.

Ressalte-se que o conceito de vinculação está atrelado à relação entre uma prestação do Estado com uma hipótese de incidência, ou seja, se a subsunção do fato à norma (fato gerador) está ou não vinculado a uma atividade específica do Estado.<sup>26</sup>

À vista disso, tem-se que os impostos são tributos não vinculados<sup>27</sup>, pois independem de qualquer prestação por parte do Estado, assim como a receita obtida por meio dessa espécie tributária, em regra<sup>28</sup>, não está vinculada a qualquer destinação, sendo possível ao Estado empregar os recursos (após as transferências tributárias) em qualquer das suas despesas gerais, como na educação, na segurança, na limpeza pública, nos hospitais, entre outros, de acordo com seu planejamento orçamentário.<sup>29</sup>

Com efeito, a espécie tributária em questão encontra seu fundamento na necessidade financeira do Estado, cuja responsabilidade não pode ser atribuída a um contribuinte individualmente, ou mesmo a um grupo de contribuintes, motivo pelo qual toda a coletividade é chamada a contribuir para tais despesas gerais, que a propósito, visam atender às suas próprias necessidades.<sup>30</sup>

---

<sup>25</sup> Acerca das espécies tributárias, majoritariamente pela doutrina e pela jurisprudência, inclusive da Suprema Corte, adota-se a teoria pentapartida, entendendo serem cinco: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios (COELHO, S. C. N. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 71.

<sup>26</sup> ATALIBA, G. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 137.

<sup>27</sup> O CTN em seu artigo 16 dispõe que: Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

<sup>28</sup> Na CRFB, na Seção VI - da repartição das receitas tributárias - artigos 157 a 162.

<sup>29</sup> ABRAHAM, M. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

<sup>30</sup> Segundo Schoueri, a repartição dos encargos justifica-se perante ao princípio da capacidade contributiva como critério para a justa distribuição da carga dos impostos. Para o autor citado, “reconhecendo serem os serviços gerais, não se podendo medir sua importância relativa para cada contribuinte, nem tampouco sendo possível medir quanto foi gasto em favor de cada contribuinte, a repartição se faz com base na riqueza. Daí o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual a posse (ou o consumo) de riqueza vem a ser a causa última e imediata do dever do súdito de pagar o

Assim, o conceito de obrigação é estabelecido por intermédio da diferenciação entre a obrigação principal e a acessória, estando a primeira sujeita a reserva legal absoluta, conforme prevê a Constituição Federal e o CTN, e diretamente relacionada ao pagamento do tributo, enquanto a segunda relacionada à facilitação a fiscalização, o que garante a cobrança do tributo.

O Código Tributário Nacional prevê no artigo 113 que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, extinguindo-se com o crédito dela decorrente. A acessória, por sua vez, que também decorre da legislação tributária, tem por objeto prestações, positivas ou negativas, realizadas no interesse da administração pública ou da fiscalização do tributo. Esta acessoriedade se transforma em obrigação principal sempre que houver a sua inobservância.<sup>31</sup>

A partir do exposto, no que tange à imunidade tributária, cabe ressaltar que a Constituição a prevê tanto para os impostos, como para as taxas e contribuições.<sup>32</sup>

A imunidade prevista no artigo 150, inciso VI<sup>33</sup>, da Lei Maior, refere-se unicamente aos impostos<sup>34</sup>, e relacionam-se à obrigação tributária principal, não abrangendo, portanto, as obrigações acessórias (instrumentais)<sup>35</sup>. Logo, imperativo é, aos templos de qualquer culto, o dever de manter a escrituração de livros, confecção

---

imposto, ou seja, a causa que emerge da lei.” (SCHOUERI, L. E. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 219).

<sup>31</sup> CALIENDO, P. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 244-245.

<sup>32</sup> CARVALHO, P. B. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 198-199.

<sup>33</sup> Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:[...] VI - instituir impostos sobre: [...] b) templos de qualquer culto;

<sup>34</sup> MORETI, D. As imunidades tributárias como meio de efetivação de direitos fundamentais: a imunidade tributária do livro eletrônico (e-book), *Revista Da Faculdade De Direito Da Universidade São Judas Tadeu*, pp. 128–143. Disponível em: <<https://revistadireito.emnuvens.com.br/revistadireito/article/view/37>>. Acesso em 29 abr. 2023.

<sup>35</sup> Em comentários ao artigo 9º, § 1º, do Código Tributário Nacional, esclarece Paulo de Barros que “[...] tenho a impressão que, uma vez acolhida a imunidade, em termos assim tão amplos, que abrangessem também os deveres acessórios, isso seria uma forte razão de descontrole da Administração, principalmente naqueles tributos que envolvem relacionamento entre dois particulares. De modo que me parece que em todos os aspectos esse § 1º é inteiramente procedente.” (CARVALHO, P. de B et. al. *Comentários ao código tributário nacional*. Parte geral. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 122)

de documentos fiscais<sup>36</sup>, por constituírem deveres instrumentais que, possuem caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, e finalidades próprias e independentes da apuração de certa e determinada exação devida pelo próprio sujeito passivo da obrigação acessória.<sup>37</sup>

No que concerne à imunidade de taxas, vários dispositivos constitucionais preveem a situação: artigo 5º, incisos XXXIV, LXXII, LXXVI e LXXVII<sup>38</sup>, artigo 226, § 1º<sup>39</sup> e artigo 230, § 2º<sup>40</sup>.<sup>41</sup>

---

<sup>36</sup> “Isso porque é pressuposto da aludida imunidade tributária que a materialidade econômica desonerada se situe nos limites da finalidade essencial da entidade. Só há como fruir da norma imunizante após tal demonstração, o que é realizado justamente pelo cumprimento desses deveres instrumentais. Contrária a lógica, portanto, sustentar que, na hipótese, a inexistência de obrigação principal torna inexigível a obrigação acessória, já que só com cumprimento da obrigação acessória é que se pode afirmar a inexistência de obrigação principal.” (RE 250844, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 29/05/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-205 DIVULG 18-10-2012 PUBLIC 19-10-2012 REPUBLICAÇÃO: DJe-234 DIVULG 28-11-2012 PUBLIC 29-11-2012. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3139812>>. Acesso em: 21 out. 2022.

<sup>37</sup> *Ibidem*, p. 14.

<sup>38</sup> No artigo 5º prevê-se imunidade de taxas nos incisos XXXIV, concedida no direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder, assim como a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal. No inciso LXXIII, para custas judiciais àquele que propuser ação popular, no inciso LXXVI, alíneas a e b, às taxas do registro civil de casamento e da certidão de óbito aos reconhecidamente pobres, nos termos da lei, e por fim, no inciso LXXVII, para quem impetrar *habeas corpus* e *habeas data*, bem como todos aqueles que, na forma da lei, praticarem atos necessários ao exercício da cidadania.

<sup>39</sup> Se refere ao impedimento da cobrança de taxa pela celebração do casamento civil.

<sup>40</sup> Dispositivo que dispõe da imunidade para os maiores de 65 anos sempre que o serviço de transporte coletivo urbano for remunerado por via de taxa.

<sup>41</sup> De acordo com CARVALHO, P. B. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 198-199 e CARRAZZA, R. A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, p. 856-857.

Relativamente às contribuições, dispõe a Constituição, em seu artigo 40, §18<sup>42</sup>, artigo 195, § 7º<sup>43</sup>, e o artigo 149, § 2º,<sup>44</sup>.

Anota-se, ademais, que a Lei Maior estabelece limites ao poder de tributar do Estado em seu artigo 150, convergindo diretamente para o escopo do presente estudo, citando-se a imunidade tributária, ou seja, a dispensa constitucional destinada ao contribuinte para que este não pague tributo<sup>45</sup>, prevista no inciso VI, alínea b, do artigo 150, que veda a instituição de imposto sobre templos de qualquer culto, cujo o objetivo enseja a proteção e tutela da liberdade religiosa<sup>46</sup>.

Nesse sentido, são imunes todas as religiões que cultuam um deus e tenha a finalidade de pregar a religião para toda a comunidade. No entanto, segundo ensina Guilherme Pedrozo da Silva, para que essas religiões gozem de imunidade genérica sobre seu patrimônio, renda e serviços, deverão aplicar seu patrimônio ou renda auferida para o cumprimento da finalidade essencial, observado o disposto no artigo 150, §4º<sup>47</sup>, da CF/1988.<sup>48</sup>

A partir disso, entende-se que os templos estão imunes de impostos sobre toda a renda auferida para a finalidade essencial, como por exemplo, os famosos bingos realizados em festas de igrejas, venda de livros, CD's, produtos religiosos, cobrança

---

<sup>42</sup> O dispositivo prevê que para a seguridade social apenas incidirá sobre os valores dos proventos da aposentadoria e pensão, concedidos pelo regime do artigo 40 da Constituição, que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do programa geral de previdência social de que trata o artigo 201. Sendo assim, as quantias abaixo desse patamar serão desoneradas de contribuição previdenciária (CARVALHO, P. B. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 198).

<sup>43</sup> Apesar de mencionar a palavra "isentas", existe imunidade para a contribuição à seguridade social pelas entidades beneficentes de assistência social que observam as exigências estabelecidas em lei (CARVALHO, P. B. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 199 e CARRAZZA, R. A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, p. 857).

<sup>44</sup> Dispõe da imunidade das contribuições de intervenção no domínio econômico, atinentes às receitas oriundas de operações de exportação (CARVALHO, P. B. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.199).

<sup>45</sup> SILVA, G. P. da. *Direito Tributário*. 1 ed. São Paulo: Rideel, 2021. p. 32.

<sup>46</sup> Consiste na manifestação dos direitos humanos em sociedade, possui três dimensões: individual (direito de ter convicção sobre assuntos espirituais), política (direito à objeção de consciência) e social (direito de manifestar livremente), (CARRAZZA, R. A. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 23).

<sup>47</sup> § 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

<sup>48</sup> SILVA, G. P. da. *Direito Tributário*. 1 ed. São Paulo: Rideel, 2021. p. 34.

de dízimos, ofertas e estacionamento para os fiéis, bem como IPVA do veículo ou IPTU do imóvel, se estes estiverem em nome do templo, desde que atendido o requisito de finalidade essencial.

### **3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

Antes de discorrer sobre o instituto da imunidade tributária, cabe ressaltar, em tempo, breve consideração acerca da relação tributária Estado e contribuinte.

O tributo é algo inerente aos cidadãos integrantes de uma sociedade que possuem capacidade contributiva. É um dever do cidadão contribuir com o pagamento de tributos e, em troca disso, o Estado assegura direitos fundamentais, por intermédio de atividades públicas. Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o Estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em Estado fiscal. Um tipo de Estado que tem na subsidiariedade da sua própria ação (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte.<sup>49</sup>

Percebe-se que na relação tributária o Estado é o credor e o contribuinte é o devedor. O contribuinte está sujeito a compulsoriedade do pagamento do tributo. Contudo, o tributo deve ser previsto em lei, conforme estabelece a Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso I<sup>50</sup>. Ou seja, o tributo é obrigação decorrente da lei, e não da vontade das partes<sup>51</sup>, do que decorre a previsão normativa do artigo 123 do CTN no sentido de que as convenções particulares sobre responsabilidade tributária são inoponíveis à Fazenda Pública.

---

<sup>49</sup> NABAIS, J. C. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 679.

<sup>50</sup> Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (BRASIL. Constituição (1988). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 17 out. 2022.

<sup>51</sup> ATALIBA, G. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 35.

A regra é que todos os indivíduos estão sujeitos ao pagamento de tributos. Contudo, a Constituição Federal proíbe a tributação a determinadas pessoas. Esse fato jurídico consiste no instituto da imunidade tributária.<sup>52</sup>

Tal instituto está previsto no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, e tem como principal finalidade a proteção de garantias fundamentais<sup>53</sup>. Os direitos fundamentais estão diretamente ligados às cláusulas pétreas, nos termos do artigo 60, §4º, inciso IV, da Constituição Federal, consagrando-os como cláusulas imodificáveis.

Neste diapasão, representam as imunidades tributárias uma forma de incompetência tributária, cujo poder tributário do legislador de fazer nascer a obrigação tributária é afastada pelo comando constitucional, vedando a instituição do tributo concernentes às situações e pessoas imunizadas.<sup>54</sup> Em outros termos, as imunidades tributárias constituem uma limitação constitucional ao poder de tributar do Estado que elimina a obrigação principal (impossibilidade de criar o tributo), ainda que mantenha a obrigação tributária instrumental ou acessória.<sup>55</sup>

Com efeito, no exercício da competência tributária, não quer a Constituição que certas situações sejam oneradas por tributos, excluindo determinadas pessoas, bens, serviços, ou situações, deixando-os fora do alcance do poder de tributar.<sup>56</sup> Trata-se de mera técnica legislativa por meio da qual o constituinte exclui do âmbito tributável situações sobre as quais ele não quer que recaia este ou aquele gravame fiscal.

---

<sup>52</sup> CARRAZZA, R. A. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 5 e 12.

<sup>53</sup> A Constituição Federal prevê no artigo 5º, inciso VI, como direito fundamental, a liberdade de crença e a garantia de livre exercício dos cultos religiosos, assegurada proteção aos locais de culto e às suas liturgias.

<sup>54</sup> ABRAHAM, M. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 145. No mesmo sentido, Carrazza, R. A. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 6 e 17.

<sup>55</sup> “Mesmo diante de uma imunidade, o poder fiscal estatal subsiste naquela situação, mas de modo limitado ou restrito, sob a forma de meros deveres tributários instrumentais ou acessórios.” (ABRAHAM, M. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 145).

<sup>56</sup> AMARO, L. *Direito tributário brasileiro*. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 70.

Representa uma técnica cujo objetivo é “*talhar, com zelo e segurança, a via por onde deverão fluir as medidas*” entregues às pessoas investidas de poder de tributar.<sup>57</sup>

A imunidade tributária é a vedação absoluta ao exercício da tributação, uma abstenção da pessoa política.<sup>58</sup>

Em uma profunda avaliação crítica, remonta o conceito de imunidade tributária como a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, insertas no texto da Lei Maior, e que determina, expressamente, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para editar regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.<sup>59</sup>

O artigo 150 da Constituição estabelece regras imunizantes no seu inciso VI, que desoneram dos impostos incidentes sobre as situações ali descritas. Assim, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, se extrai da alínea b do citado dispositivo, consagrando-se às atividades religiosas, o preceito imunitório cujo fundamento encontra-se nos princípios da liberdade religiosa e de consciência (artigo 5º, incisos VI, VII, e VIII da CRFB), para preservação de valores que a Constituição considera relevantes, atendendo primordialmente o interesse social, garantido a todas as pessoas, suas religiosidades, permitindo-as divulgação e livre manifestação.<sup>60</sup>

A imunidade dos templos compreende, portanto, o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas<sup>61</sup>, e conforme foi mencionado, visa garantir a efetividade e o exercício das atividades religiosas dos templos de qualquer culto, impedindo que suportem embaraços, interferências e perturbações da tributação<sup>62</sup>. Vale dizer que o Brasil como um Estado laico, prima pela convivência harmônica das mais diversas religiões e credos que

<sup>57</sup> CARVALHO, P. B. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 181.

<sup>58</sup> CARRAZZA, R. A. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 8.

<sup>59</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., p. 190 -191.

<sup>60</sup> Ibidem, p. 23-24.

<sup>61</sup> ABRAHAM, M. op. cit, p. 145.

<sup>62</sup> CARRAZZA, R. A. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 16 e 40.

possuem igual liberdade de manifestação, atributo que resulta da formação histórica e social do país, e que foi recepcionada pela Constituição, a qual veda qualquer vinculação religiosa aos entes políticos.<sup>63</sup>

Com efeito, a imunidade dos templos se origina com a Proclamação da República, em razão da separação entre o Estado e a Igreja, ocorrida no Brasil.<sup>64</sup> Ao apartar-se da Igreja, o Estado passa a assegurar que as atividades da referida instituição religiosa sejam praticadas de forma independente, se abstendo, portanto, do pagamento de tributos.<sup>65</sup>

Do ponto de vista doutrinário, a imunidade tributária é enfrentada sob três teorias distintas e predominantes<sup>66</sup> que delimitam sua abrangência a partir do alcance da interpretação do vocábulo “templo”. Contudo, antes mesmo de discorrer sobre tais teorias, se faz necessário, apresentar importantes considerações sobre o entendimento relativo à palavra “culto”.

---

<sup>63</sup> CAPARROZ, R. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022 e CARRAZZA, R. A. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 25. Ainda, a Constituição Federal prevê em seu artigo 19 que: “É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I — estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público;” (BRASIL. Constituição (1988). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 17 out. 2022.

<sup>64</sup> COSTA, R. H. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

<sup>65</sup> “[...] a Proclamação da República serviu como marco inicial para a adoção de um estado laico no Brasil, vez que deixou de favorecer unicamente a religião católica, predominante à época do império, com o benefício imunizante correspondente à desoneração tributária, visando, assim, manter a ordem, a harmonia e a tolerância em relação às demais religiões existentes no território nacional, advindas da forte imigração de pessoas ao território nacional no decorrer das décadas antes da Proclamação da República” (MEDEIROS, F. B. dos S. Imunidade tributária dos templos de qualquer culto: contornos e abrangência. *Revista de direito tributário contemporâneo*, v. 5, n. 25, p. 37-83, jul/ago. 2020. Acesso em: 21 out. 2022.

<sup>66</sup> “A doutrina classifica as teorias em: clássico-restritiva, teoria clássico-liberal e teoria moderna (ampliativa).” (MEDEIROS, F. B. dos S. Imunidade tributária dos templos de qualquer culto: contornos e abrangência. *Revista de direito tributário contemporâneo*, v. 5, n. 25, p. 37-83, jul/ago. 2020. Acesso em: 21 out. 2022). Ainda: FACCHINI, E. C. S.; RIBEIRO, M. de F. A imunidade tributária e as finalidades essenciais dos templos religiosos na jurisprudência do STF. *Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas*, [S. l.], v. 36, n. 1, 2020. Disponível em: <<https://revista.fdsu.edu.br/index.php/revistafdsu/article/view/270>>. Acesso em: 25 out. 2022.

O vocábulo “culto” é dotado de extensa amplitude, cabendo todos os delineamentos racionalmente prováveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam.<sup>67</sup> Essa ampla acepção visa garantir o interesse da coletividade e a integralidade dos valores fundamentais tutelados pela ordem jurídica, prevalecendo, portanto, uma exegese bem extensa, atentando-se, somente, para os fins específicos de sua utilização.<sup>68</sup>

“Culto” no contexto da alínea b, do inciso VI, do artigo 150, da Lei Maior tem o sentido de “confissão religiosa”<sup>69</sup>, ou seja, trata-se de uma entidade dotada de estrutura orgânica hierarquizada, instituída com o propósito primordial de agrupar, de forma permanente, pessoas que partilham das mesmas crenças transcendentais, nutrindo da mesma fé em uma dada divindade, como a exemplo das Igrejas Católicas e Protestantes, Comunidades Judaicas e Muçulmanas,<sup>70</sup> Seitas Religiosas, Centro Espírita, Santo Daime<sup>71</sup>. Assim, mesmo que a seita tenha poucos seguidores, se alguns na sociedade possuírem fé comum e se reunirem em lugar dedicado exclusivamente ao culto da sua preferência, o local será um templo e gozará de imunidade tributária.<sup>72</sup>

Ainda no tocante ao conceito do vocábulo “culto”, cumpre complementar que a Suprema Corte entendeu ser a imunidade tributária conferida pelo artigo 150, VI, b, restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando, portanto, à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião.<sup>73</sup> O entendimento neste

---

<sup>67</sup> CARVALHO, P. de B. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 195.

<sup>68</sup> CARVALHO, P. de B. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 195.

<sup>69</sup> CARRAZZA, R. A. op. cit., p. 66). De forma geral, “não cabe à administração tributária proferir um julgamento sobre a verdade ou legitimidade de determinado grupo religioso perante outro grupo. O único cuidado a ser tomado é quanto ao abuso e fraude que podem ser praticados manipulando a fé popular.” CALIENDO, P. op. cit. p. 127.

<sup>70</sup> CARRAZZA, R. A. op. cit., p. 65.

<sup>71</sup> É uma manifestação religiosa surgida no Acre, no início do século XX, tendo por fundador um lavrador e descendente de escravos Raimundo Irineu Serra, cujo fundamento é a compreensão do uso ritualístico de uma erva amazônica psicodélica: o ayahuasca, (CALIENDO, P. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 127)

<sup>72</sup> COELHO, S. C. N. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 212.

<sup>73</sup> CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2022, p. 127.

caso foi de que trata-se de uma “ideologia de vida” e não propriamente de uma religião.<sup>74</sup> Como bem esclarece Paulo Caliendo, está ausente o requisito mínimo da autodeclaração da entidade em se considerar como entidade religiosa, obstaculizando, assim, que o poder público o faça de ofício.<sup>75</sup>

O Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Norte, corroborando o entendimento do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n.º 562.351, decidiu que “[...] *A loja maçônica não possui imunidade religiosa, por não se enquadrar como templo de qualquer culto*”<sup>76</sup>.

No que tange às três teorias doutrinárias supramencionadas, que delimitam o alcance da desoneração tributária em comento, a interpretação conferida para “templo”, segundo a corrente mais restritiva, limita-se a abrangência da imunidade apenas ao lugar proposto ao culto<sup>77</sup>. Neste caso, interpreta-se “templo” como o prédio fisicamente considerado, os edifícios (ou terrenos não edificadas como barcos, caminhões e vagonetes), exemplificados como a catedral católica, a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana.<sup>78</sup>

De modo mais abrangente, outra teoria intermediária, inclui à imunidade, todo o patrimônio da entidade religiosa que corrobora na realização de sua atividade essencial, como a casa paroquial, o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para

---

<sup>74</sup> ABRAHAM, M. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 145, p. 139.

<sup>75</sup> CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2022, p. 127. Sobre a temática, conferir a decisão do STF no RE nº 562.351/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 14.12.2012.

<sup>76</sup> RIO GRANDE DO NORTE. Agravo de Instrumento n.º 2016.011415-7. Primeira Câmara Cível. Relator Des. Cornélio Alves. DJRN 31/01/2018.

<sup>77</sup> Segundo Paulo Caliendo é denominada como teoria templo-edificação. “Esta tese identifica a imunidade com o locus onde se exercita o direito fundamental à liberdade religiosa por meio do culto. São defensores dessa tese: Paulo de Barros Carvalho, Pontes de Miranda e Sacha Calmon Navarro Coêlho.” (CALIENDO, P. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 126).

<sup>78</sup> COÊLHO, S. C. N. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 212.

atividades religiosas, ou para a residência dos religiosos<sup>79</sup> abrange também, os serviços religiosos gratuitos ou não, e os que envolvem o fornecimento de mercadorias como ocorre na assistência aos pobres<sup>80</sup>, (medicamento, vestuários, alimentação). Ainda fora do alcance dos impostos estão os atos religiosos de qualquer tipo, tais como as missas e batizados<sup>81</sup>, doações de qualquer tipo provenientes dos fiéis (incluindo as espórtulas e os dízimos)<sup>82</sup>, as consequentes de aplicações financeiras<sup>83</sup>, e os elementos típicos do culto, como o terço, a vela, dentre outros elementos da simbologia religiosa utilizados para culto<sup>84</sup>.

E por fim, registra-se uma última teoria<sup>85</sup>, que concebe ao “templo” uma interpretação ampliativa. Adotada pelo STF, trata-se de uma aplicação extensiva prevaiente em nossa doutrina que desconsidera a origem do patrimônio, renda e serviço, privilegiando ações das entidades em atuações relacionadas às atividades essenciais, revertendo-se às pessoas jurídicas, os recursos obtidos em tais atividades, desde que se abstenha de prejuízos à livre concorrência. Entende-se que o patrimônio, as rendas e os serviços (as atividades em favor dos fiéis) da instituição religiosa, desde que de origem lícita e destinado às finalidades essenciais do culto

---

<sup>79</sup> Trata-se da teoria clássico-liberal (templo – atividade), assumida por Aliomar Baleeiro e Misabel Abreu Machado Derzi, aduzindo que o templo não é apenas o edifício principal onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, como o convento, inclusive a casa ou residência especial, do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, ou seja, todos aqueles imóveis da entidade religiosa que contribuam para a regular desenvoltura de suas atividades essenciais, desde que eles não sejam empregados para fins econômicos (BALEIRO, A.; DERZI, M. A. M. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 147).

<sup>80</sup> COSTA, R. H. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. No mesmo sentido TORRES, R. L. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. v. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 256.

<sup>81</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2015, p. 159.

<sup>82</sup> TORRES, op. cit, p. 256.

<sup>83</sup> Segundo Regina Costa, são imunes porque visam à preservação do patrimônio da entidade (COSTA, 2022, op. cit).

<sup>84</sup> KFOURI JUNIOR, A. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

<sup>85</sup> Denominada de templo – entidade, essa linha de entendimento preconiza que “mesmo que os bens não estejam diretamente ligados à prática do culto ou da profissão de fé, eles devem ser entendidos como parte dos templos e, portanto, imunes à incidência de impostos” (OLIVEIRA, R. L. de. *Análise crítica da imunidade dos templos religiosos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Curitiba: CRV, 2017, p.77-78).

gozam de imunidade.<sup>86</sup> De forma similar ocorre com os bens, móveis e imóveis, rendas e serviços atinentes ao bom funcionamento da instituição religiosa e ao aumento do número de fiéis, às operações destinadas a ampliar o patrimônio e as rendas, bem como à obtenção dos insumos necessários para prestação dos serviços religiosos. O único limite encontrado é que para o gozo da imunidade constitucional veda-se à instituição religiosa distribuir seus bens ou rendimentos aos seus dirigentes ou a terceiros que nelas desempenhem atividades laicas (artigo 150, § 4º, da Constituição Federal), isto é, veda-se a apropriação dos haveres da instituição, para serem direcionados em finalidades apartadas do seu ideário.<sup>87-88</sup> Cabe ressaltar que o importante não é considerar o modo pelo qual os recursos são obtidos pela instituição religiosa, mas o lugar para onde devem ir. Isto significa dizer que mesmo se as rendas são carregadas de forma atípica, mas destinadas às finalidades essenciais do culto, a exoneração constitucional é a regra.<sup>89-90</sup>

O mesmo vale para a fonte de recursos<sup>91</sup> da instituição religiosa, sendo lícita e não atentando contra o princípio da livre concorrência<sup>92</sup>, são igualmente imunes aos impostos.

---

<sup>86</sup> CARRAZZA, R. A. op. cit., p. 45.

<sup>87</sup> CARRAZZA, R. A. op. cit., p. 48.

<sup>88</sup> Sob tal perspectiva é importante mencionar o entendimento de Sacha Calmon expondo a importância de se evitar que “sob a capa da fé se pratiquem atos de comércio ou se exercite animus lucrandi sem finalidade benemérita.” (COELHO, Sacha C. N. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 212).

<sup>89</sup> CARRAZZA, R. A. op. cit., p. 46-48.

<sup>90</sup> Salienta-se que sendo o patrimônio, a renda ou os serviços da instituição religiosa empregados às finalidades desviadas ao culto ou ao seu ideário, ao Poder Público cabe o ônus da prova deste desvirtuamento (CARRAZZA, R. A. op. cit., p.48).

<sup>91</sup> Fontes de recursos como aluguéis de locação de salão de festas da Igreja, prestação onerosa de serviços, aplicações financeiras, da participação em sociedade com fins lucrativos (após terem recolhido os tributos de estilo), etc. (CARRAZZA, R. A. op. cit., p. 46-48).

<sup>92</sup> “A imunidade do artigo 150, VI, b da Constituição Federal somente desaparece se a atividade econômica da Igreja (com exploração de estacionamento, locação de imóvel, venda de objetos religiosos etc.) causar desequilíbrio na concorrência, diga-se de passagem, deverá ser provado e comprovado, pelos meios em direitos admitidos. Tal desequilíbrio, no entanto, não ocorrerá se inexistirem, pela quantidade e habitualidade, atividades mercantis e, evidentemente, se os recursos obtidos forem, todos eles, destinados à concretização das finalidades essenciais da Igreja.” (Ibidem, p. 49)

No que tange os imóveis<sup>93</sup>, incluindo-se os terrenos<sup>94</sup> integrantes do patrimônio das instituições religiosas, a imunidade tributária persistirá apenas se os ganhos com sua exploração forem integralmente revertidos nas atividades essenciais do culto. Em suma, o que se protege dos impostos são os valores que se convertem em benefício das instituições religiosas e seus objetivos espirituais, mesmo que sua origem seja de atividades não diretamente religiosas. Deste modo, tudo o que a este estiver relacionado, por se encontrar associado à divulgação da fé religiosa, gozará de imunidade, incluindo as viagens custeadas ao exterior para qualificação dos dirigentes, assim como os locais de peregrinações, contemplações, conhecimento religioso e de paz interior.<sup>95</sup>

Conferem-se ainda às instituições religiosas, a liberdade para manter, aperfeiçoar ou ampliar seu patrimônio. Tais liberdades objetivam fomentar o desenvolvimento do ministério religioso, possibilitando o aumento do número de fiéis e a potencialização dos mecanismos que buscam alcançar seus fins transcendentais, assegurando o direito fundamental à liberdade de culto por meio do modo de divulgação de sua doutrina e ideais. Sendo assim, imunes são os impostos atinentes às doações de bens ou valores provenientes de fiéis, visto que o objetivo neste caso é o incremento do patrimônio de tais instituições que buscam promover o seu desenvolvimento, assim como afastar qualquer estagnação ou mesmo extinção do Ofício Religioso.<sup>96</sup>

Esse prestígio conferido aos valores religiosos, relacionados à ética, à família e à crença em Deus, como bem ensina Ives Gandra Martins, possibilita às pessoas a liberdade de culto, impedindo que o instrumento tributário seja utilizado como meio de

---

<sup>93</sup> Conferir o RE 257.700 que trata da imunidade tributária relacionado a o IPTU de imóveis locados, e o RE 221.395 que versa acerca dos imóveis usados como escritório e residência de membros da igreja.

<sup>94</sup> Ainda que não haja um templo edificado à época do pretense fato imponible, haverá imunidade ao IPTU, bastando apenas que o terreno esteja preordenado à construção de um templo (CARRAZZA, R. A. op. cit, p. 51).

<sup>95</sup> CARRAZZA, R. A. op. cit, p. 52.

<sup>96</sup> CARRAZZA, R. A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

erradicação da fé, como ocorreu no regime soviético, em que até os cargos públicos eram inacessíveis a quem acreditasse em Deus.<sup>97</sup>

Esclarece Humberto Avila que o dever de fomentar e garantir a liberdade religiosa, compete ao Estado, implicando aos templos de qualquer culto, à exclusão da tributação, o que representa dizer que o fundamento justificador da imunidade é facilitação, por meio da exclusão de encargos tributários, à consecução de finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado<sup>98</sup>. Aliás, a atuação das entidades religiosas acaba beneficiando este Estado, pois com a divulgação de suas doutrinas, confere-se formação e educação aos seus fiéis que integram a sociedade, o que contribui para a edificação e bem-estar geral social. É o que basta para justificar a imunidade tributária aos dos templos de qualquer culto, garantindo ademais, às pessoas, o direito fundamental à liberdade de consciência e ampla manifestação de suas crenças espirituais.<sup>99</sup>

Retomado a análise de limitações impostas à imunidade tributária, há que se mencionar as decorrentes do influxo do princípio da livre concorrência. Em observância a esse princípio, a fruição da imunidade não pode justificar a sobreposição do ente imune sobre os demais agentes do mercado, outorgando-lhe vantagens fiscais que lhe viabilizem concorrer em situação de desigualdade ante aqueles que estão sujeitos à imposição tributária integral. Significa dizer que a razão de observar esse princípio busca evitar que, valendo-se da carga tributária reduzida, a entidade religiosa passe a desempenhar atividade distinta, com finalidade de obter lucros, concedendo-as posição vantajosa perante os demais que desempenham a mesma atividade, sem gozar, entretanto, de imunidade.<sup>100</sup>

---

<sup>97</sup> MARTINS, I. G. da S., et al. *Direito financeiro e tributário comparado: estudos em homenagem a Eusébio González García*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 377.

<sup>98</sup> ÁVILA, H. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 273.

<sup>99</sup> CARRAZZA, R. A. op. cit, p. 69.

<sup>100</sup> PEIXOTO, D. M. et al. *Direito tributário: o direito tributário na prática dos tribunais superiores: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate*. São Paulo: Saraiva, 2013, p 27-28.

A comprovação de finalidade eminentemente mercantil (típicas de entidades lucrativas), faz cessar a desoneração tributária, visto que tais práticas levam ao enriquecimento pessoal dos membros da Igreja, ratificando o ânimo de lucro subjetivo<sup>101-102</sup>. Sendo assim, comprovado a distribuição dos resultados da atividade do templo, ou havendo desvios, não se poderá mais falar em imunidade, visto que não será renda vinculada à finalidade essencial do templo.<sup>103</sup>

Defende-se nesse sentido a ideia de que tendo a entidade religiosa o objetivo de promover lucro, despenderá esforços de cunho interesse individual dos seus dirigentes, tornando-se o culto religioso um exercício secundário. Daí surge a importância de se evitar que sob a capa da fé, atos de comércio sejam realizados ou se exerça *animus lucrandi* sem finalidade benemérita. O objetivo é imunizar o templo, e não o dirigente em seus haveres.<sup>104</sup>

Nesse sentido, e por derradeiro, registra-se que a imunidade conferida às entidades religiosas é maiormente interpretada de forma extensiva, abrangendo não apenas o lugar do culto espiritual, mas a própria organização religiosa a que se vindica a profissão de fé ali manifestada, tendo a garantia de proteção pelo Estado laico, tanto quanto a sua existência e bom funcionamento, quanto ao direito fundamental de professar livremente a fé, às pessoas.<sup>105</sup>

#### **4 CONCEITO DE TEMPLO DE QUALQUER CULTO SOB A ÓTICA DO PODER JUDICIÁRIO**

---

<sup>101</sup> CARRAZZA, R. A. op. cit., p. 45 e 50.

<sup>102</sup> Refere-se à distribuição de rendas entre os dirigentes da Igreja. O ânimo de lucro não se caracteriza pela obtenção de rendas, independente da origem, mas pela sua obtenção com o objetivo de reparti-las (CARRAZZA, R. A. op. cit., p. 56)

<sup>103</sup> SCHOJERI, L. E. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 504.

<sup>104</sup> COÊLHO, S. C. N. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 212.

<sup>105</sup> QUINTANILHA, G. S. *Manual de direito tributário – volume único*. 1. ed. Rio de Janeiro: Método, 2021, p.132-136. No mesmo sentido, CARRAZZA, R. A. op. cit, p. 68.

A jurisprudência do Supremo tem conferido amplitude ao comando normativo para ampliar a imunidade a todos os demais bens e rendas da instituição, desde que destinados às atividades-fim da entidade religiosa.

Neste sentido, é pacífico o reconhecido em favor da imunidade das entidades religiosas em relação ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU sobre imóveis locados de terceiros<sup>106</sup>, e os utilizados como escritórios ou residência de membros da entidade, além de cemitérios<sup>107</sup> pertencentes à organização religiosa.

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região, todavia, em julgamento realizado no mês de março de 2022, sustentou a necessidade de prova irrefutável para demonstrar “[...] que haja um templo destinado à propagação da fé, de forma a não deixar dúvida quanto a natureza religiosa do interessado e evitar fraudes perante o fisco”<sup>108</sup>, afastando a imunidade no caso de imóvel pertencente a um padre.

Para fins do disposto no artigo 150, inciso VI, b, da Constituição Federal, o STF compreende “templo” como o conjunto de espaços e bens postos a serviço da Igreja, estendendo-se a imunidade, aos seus prédios, veículos, móveis, equipamentos, ornamentos, símbolos, vestes, entre outros, desde que relacionados às finalidades essenciais do culto.<sup>109</sup>

Nesse diapasão, a Suprema Corte tem entendido pela existência de presunção relativa de que os imóveis da entidade religiosa são empregados às finalidades essenciais da instituição, sendo ônus do ente federativo provar eventual desvio de finalidade. Ou seja, não cabe à entidade religiosa demonstrar que utiliza o bem

---

<sup>106</sup> A Emenda Constitucional nº 116/2022 inseriu o § 1º-A no artigo 156 da Constituição Federal, prevendo que o IPTU não incide sobre templos de qualquer culto, ainda que as entidades religiosas sejam apenas locatárias do bem imóvel.

<sup>107</sup> Conferir a RE 578562/BA, no qual o STF reconheceu a imunidade de cemitério como extensão de entidade de cunho religiosos. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547393>>. Acesso em: 13 jan. 2023.

<sup>108</sup> SÃO PAULO. Tribunal Regional da 3ª Região. Apelação Cível n.º 5004881-16.2018.4.03.6100. Quarta Turma. Relatora Desª Federal Marli Marques Ferreira. Julgado em 22/03/2022. DEJF 29/03/2022.

<sup>109</sup> CARRAZZA, R. A., op. cit., p. 42.

conforme suas finalidades institucionais, ao contrário, cabem à Fazenda Pública comprovar a destinação do bem gravado pela imunidade com fins diversos aos que originariamente foram atribuídos, alcançando não somente os imóveis alugados, inclusive os vagos.<sup>110</sup>

O Tribunal Regional da 3ª Região, em março de 2022, igualmente sustentou que compete à administração tributária “[...] *demonstrar a eventual tredestinação do bem gravado pela imunidade*”<sup>111</sup>, o que corrobora entendimento do Tribunal de Justiça do Estado de Goiás<sup>112</sup> e do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro<sup>113</sup>.

Outro entendimento da Suprema Corte relacionado a abrangência da imunidade aos templos de qualquer culto decorre do julgamento do Recurso Extraordinário 630790 (Tema 336), afirmando que as entidades religiosas são caracterizadas como instituições de assistência social para fins de imunidade tributária. Essa caracterização abrange tanto os impostos sobre o seu patrimônio, renda, serviços, como sobre a importação de bens a serem utilizados na consecução de seus objetivos estatutários.<sup>114</sup>

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, ao analisar a imunidade de imóvel de terceiros sendo utilizado pelo templo religioso, demonstrou não possuir um entendimento consolidado. Isto porque a Décima Quinta Câmara de Direito Público,

---

<sup>110</sup> STF, ARE 800.395 AgR, Primeira Turma, julgado em out. 2014. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7236119>>. Acesso em: 29 abr. 2023.

<sup>111</sup> SÃO PAULO. Tribunal Regional da 3ª Região. Apelação cível n.º 5021501-06.2018.4.03.6100. Quarta Turma. Relª Desª Fed. Marli Marques Ferreira. Julgado em 22/03/2022. DEJF 29/03/2022.

<sup>112</sup> GOIÁS. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás. Apelação Cível n.º 5334601-58.2013.8.09.0011. Terceira Câmara Cível. Relator Des. Gerson Santana Cintra. Julgado em 23/06/2021. DJEGO 25/06/2021, p. 2470.

<sup>113</sup> RIO DE JANEIRO. Apelação n.º 0291923-62.2016.8.19.0001. Vigésima Câmara Cível. Relatora Desª Mônica de Faria Sardas. DORJ 19/10/2020, p. 608.

<sup>114</sup> CAVALCANTI, E. M. M. *Direito tributário*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 96, e no mesmo sentido, CALIENDO, op. cit. p. 128.

em julgamentos realizados nos meses de setembro de 2022<sup>115</sup> e janeiro de 2023<sup>116</sup>, entendeu que o fato da igreja estar na posse de determinado imóvel e utilizá-lo para suas finalidades essenciais justifica a imunidade em detrimento de impostos municipais - IPTU.

Noutro pórtico, a Décima Quarta Câmara de Direito Público em julgado de dezembro de 2021, sob relatoria do Desembargador Maurício Fiorito, sustentou que a imunidade religiosa alcança somente os bens de propriedade das entidades imunes, não havendo que se falar na concessão do benefício quando o imóvel se encontra locado à entidade, ainda que para o exercício de suas finalidades essenciais. Este entendimento encontra suporte no fato de que a entidade religiosa locatária não é contribuinte, decorrendo o pagamento de acordo firmado mediante contrato de locação, ou seja, não há possibilidade de se transferir a imunidade constitucional da pessoa à coisa.<sup>117</sup>

Esse entendimento de inaplicabilidade da imunidade do imposto municipal quando se tratar de bem imóvel locado é corroborado pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais, que inclusive afirma que a incidência da norma tributária se verifica ainda que haja termo de doação, já que, nos termos do artigo 123 do Código Tributário Nacional, não há que se falar na imposição de convenções particulares ao fisco.<sup>118</sup>

Em outra decisão o mesmo tribunal mineiro destacou que o imposto predial territorial urbano (IPTU) possui como fato gerador a propriedade, cujo tributo incide

---

<sup>115</sup> SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Agravo de Instrumento n.º 2094440-85.2022.8.26.0000. Acórdão n.º 16111925. Décima Quinta Câmara de Direito Público. Relator Des. Amaro Thomé. Julgado em 29/09/2022. DJESP 06/10/2022, p. 2511.

<sup>116</sup> SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Autos n.º 1016687-07.2022.8.26.0053. Acórdão n.º 16399847. Décima Quinta Câmara de Direito Público. Relator Des. Amaro Thomé. Julgado em 26/01/2023. DJESP 31/01/2023, p. 3851.

<sup>117</sup> SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Agravo de Instrumento n.º 2174795-19.2021.8.26.0000. Acórdão n.º 15268319. Décima Quarta Câmara de Direito Público. Relator Des. Maurício Fiorito. Julgado em 10/12/2021. DJESP 15/12/2021, p. 3179.

<sup>118</sup> MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Apelação Cível n.º 5015817-94.2019.8.13.0105. Primeira Câmara Cível. Relator Juiz Convocado Roberto Apolinário de Castro. Julgado em 29/11/2022. DJEMG 29/11/2022.

sobre imóvel locado à entidade religiosa.<sup>119</sup> Este entendimento é semelhante ao que o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia externou em fevereiro de 2018, ocasião em que decidiu “[...] *que contribuinte do imposto é o locador/agravante, a quem não é extensível o benefício constitucional concedido aos templos de qualquer culto*”.<sup>120</sup>

Destaque-se, também, que os Tribunais pátrios reconhecem a amplitude da imunidade defendendo que a Constituição Federal, no artigo 150, inciso VI, alínea b, afasta a incidência da norma tributária do patrimônio, renda e serviços relacionados às finalidades essenciais da entidade religiosa. Em decorrência disso, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região concluiu que “*A importação de sinos por diocese enquadra-se no benefício constitucional*”<sup>121</sup>.

A benesse também é reconhecida em situações de importação de bens que serão utilizados pela entidade religiosa, como foi o caso do reconhecimento de imunidade pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região ao analisar situação de “[...] *produtos adquiridos em Israel para a realização de pintura dos vitrais de sua igreja*”<sup>122</sup>.

Já no caso de construção de templo religioso, o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina entendeu, em agosto de 2020, que há incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) “[...] *nos casos em que a entidade imune atuar como substituto ou responsável tributário de contribuinte não imune [...]*”<sup>123</sup>. Este entendimento jurisprudencial somente foi afastado pelo Tribunal de Justiça do Estado

---

<sup>119</sup> MINAS GERAIS. Agravo de Instrumento n.º 0297717-25.2022.8.13.0000. Terceira Câmara Cível. Relator Des. Elias Camilo. Julgado em 02/06/2022. DJEMG 06/06/2022.

<sup>120</sup> BAHIA. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. Agravo de Instrumento n.º 0024795-65.2017.8.05.0000. Segunda Câmara Cível. Relator Des. Edmilson Jatayh Fonseca Júnior. Julgado em 06/02/2018. DJBA 27/02/2018, p. 203.

<sup>121</sup> CURITIBA. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. RN n.º 5003652-83.2018.4.04.7008. Primeira Turma. Relator. Des. Fed. Leandro Paulsen. Julgado em 10/11/2021. PJe 16/11/2021.

<sup>122</sup> SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Cível n.º 5021501-06.2018.4.03.6100. Quarta Turma. Relatora Desª Fed. Marli Marques Ferreira. Julgado em 22/03/2022. DEJF 29/03/2022.

<sup>123</sup> SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Apelação Cível n.º 0305835-94.2017.8.24.0020. Terceira Câmara de Direito Público. Relator Des. Ronei Danielli. DJSC 28/08/2020, p. 255.

de São Paulo no caso da construção ser realizada “[...] em terreno próprio e sob o regime de mutirão”<sup>124</sup>.

Ainda que os cultos religiosos sejam “[...] internos, ou seja, para os próprios líderes ou responsáveis religiosos [...]” e que “as reuniões religiosas não são proferidas à comunidade [...]”, em virtude dos preceitos constitucionais de liberdade de crença, culto e de prática religiosa, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal entendeu pela concessão da imunidade.<sup>125</sup>

Por fim, corroborando o texto constitucional, o Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco enfrentou a questão envolvendo a imunidade de outro tributo, ocasião em que decidiu pela inaplicabilidade na hipótese de “[...] cobrança de taxas instituídas pelo município [...]”<sup>126</sup>, ou seja, é pacífico que a imunidade religiosa se restringe tão somente aos impostos.

## **5 UTILIZAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PELOS DIRIGENTES CUJA FINALIDADE SEJA PESSOAL**

No que concerne a utilização da Imunidade Tributária em benefício próprio dos dirigentes religiosos, importa destacar a ingente expansão do segmento religioso na última década. Recente levantamento realizado pelo jornal “O Globo”<sup>127</sup>, somente no segmento evangélico, 71,7 mil unidades foram inauguradas nesses últimos dez anos (2013 a 2022), correspondendo a aproximadamente vinte e uma<sup>128</sup> novas igrejas

---

<sup>124</sup> SÃO PAULO. Apelação n.º 1047133-03.2016.8.26.0053. Acórdão n.º 11997651. Décima Quarta Câmara de Direito Público. Relator Des. Geraldo Xavier. Julgado em 28/06/2018. DJESP 22/11/2018, p. 3141.

<sup>125</sup> DISTRITO FEDERAL. Apelação n.º 2015.01.1.074868-0. Acórdão n.º 976.489. Primeira Turma Cível. Relator Des. Alfeu Machado. Julgado em 26/10/2016. DJDFTE 24/11/2016.

<sup>126</sup> PERNAMBUCO. Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco. Apelação n.º 0107419-14.2012.8.17.0001. Relator Des. Ricardo de Oliveira Paes Barreto. Julgado em 24/02/2022. DJEPE 15/03/2022.

<sup>127</sup> Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/politica/eleicoes-2022/noticia/2022/09/salto-evangelico-21-igrejas-sao-abertas-por-dia-no-brasil-segundo-e-alvo-de-lula-e-bolsonaro.ghtml>>. Acesso em: 25 out. 2022.

<sup>128</sup> O que representa 80% do total de templos inaugurados no país.

abertas por dia no Brasil. Importante destacar que mais da metade dos templos evangélicos abertos nesse período, aproximadamente 34 mil, não pertenciam a nenhuma denominação já existente, são as igrejas denominadas “diversas”.<sup>129</sup>

Outra informação relevante a ser observada, se refere às facilidades para criação de uma entidade religiosa no Brasil. Segundo o Jornal “Folha de São Paulo” em matéria veiculada, são necessários apenas cinco dias e a quantia de R\$ 418,42 (quatrocentos e dezoito reais e quarenta e dois centavos) para o respectivo registro em cartório. Sem mais requisitos exigidos, é evidente o incentivo à criação de templos religiosos por todo território nacional.<sup>130</sup>

Em adição aos dados já apresentados acerca do expressivo número de unidades religiosas, outro dado relevante trazido pelo citado Jornal, veicula a arrecadação de valores realizados pelas Igrejas, segundo declarações prestadas à Receita Federal, em 2011, apontando o recebimento de aproximadamente 20 bilhões de reais naquele exercício. A título de exemplo, somente de IPTU incidente sobre os terrenos dos templos religiosos<sup>131</sup>, o levantamento mostrou que a Prefeitura de São Paulo deixa de arrecadar, a título do mencionado imposto, em razão da imunidade conferida, cerca de R\$110 milhões por ano, no qual só o Templo de Salomão (templo da Igreja Universal do Reino de Deus), ao ano, gera uma receita equivalente a 3 milhões de reais.<sup>132</sup> A matéria revelou também estimativas demonstrando que todo esse conjunto de desonerações produziria receita apta à construção de 75% do

---

<sup>129</sup> Segundo Oliveira, “[...] a estatística aponta que, em 2010, 91,97% da população brasileira declarou possuir alguma religião.[...], o que também explica a explosão de surgimento de igrejas país afora”. (OLIVEIRA, R. L. de. *Análise crítica da imunidade dos templos religiosos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Curitiba: CRV, 2017, p.138).

<sup>130</sup> *Ibidem*, p.138-139. Em complemento, Oliveira assevera que registrada a entidade religiosa, já é possível a abertura de conta corrente em qualquer instituição bancária e acesso a aplicações financeiras livres de imposto de renda e sobre as movimentações financeiras (IOF), (OLIVEIRA, R. L. de. *Análise crítica da imunidade dos templos religiosos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Curitiba: CRV, 2017).

<sup>131</sup> Segundo matéria veiculada pelo Jornal “Folha de São Paulo”, a igreja mais beneficiada pelo não pagamento de tributos é a Católica, sendo que 730 imóveis cadastrados como templos na cidade - renderia R\$17 milhões ao ano em IPTU” (OLIVEIRA, op. cit., p.133).

<sup>132</sup> *Ibidem*, p. 132-133.

Hospital de Parelheiros<sup>133</sup>, com 250 leitos, ou de 22 creches ou 3 Centros Educacionais Unificados ou 28 Unidades Básicas de Saúde, ou ainda, 1.500 apartamentos populares.<sup>134</sup>

Após compreender a enorme expansão religiosa no país, bem como a algumas nuances relacionadas com a arrecadação, geração de receitas e a desoneração tributária relativas aos templos de qualquer culto, passa-se, o presente estudo, a debruçar sobre a ótica da liberdade religiosa, os abusos que podem ser efetivados dentro desse enorme segmento, considerando primeiramente, a finalidade da imunidade religiosa, assim como complementar interpretações já apontadas.

Conforme anteriormente exposto, sob a égide da Constituição Federal (artigo 5º, inciso VI), a liberdade religiosa, assim como a imunidade tributária dos templos religiosos, como direito fundamental, reforçados pelo artigo 18 da Declaração Universal dos Direitos Humanos<sup>135</sup>, caracterizam-se como cláusulas pétreas, amparada, portanto, a imunidade na proteção à liberdade religiosa. Considerando esse núcleo, em tese, intangível, deve-se analisar os pontos ainda obscuros nessa relação, quais sejam, as lacunas que podem ser exploradas de modo escuso, como o abrangente e indefinido conceito de templo e de culto<sup>136</sup>.

---

<sup>133</sup> A unidade beneficia os moradores de Parelheiros e outros bairros da região, com uma população estimada de 2,7 milhões de pessoas. (Disponível em: <<https://spdm.org.br/onde-estamos/hospitais-e-pronto-socorros/hospital-municipal-de-parelheiros/>>. Acesso em: 25 abr 2023.

<sup>134</sup> OLIVEIRA, R. L. de. *Análise crítica da imunidade dos templos religiosos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Curitiba: CRV, 2017, p.134.

<sup>135</sup> Artigo 18 - Todo ser humano tem direito à liberdade de pensamento, consciência e religião; esse direito inclui a liberdade de mudar de religião ou crença e a liberdade de manifestar essa religião ou crença pelo ensino, pela prática, pelo culto em público ou em particular.

<sup>136</sup> Conforme exposto anteriormente neste estudo, firmes são a doutrina moderna e a jurisprudência dos tribunais pátrios quanto ao alcance do conceito de templo, “na qual o templo é visto como uma entidade, organização ou associação apresentando um sentido jurídico mais amplo, pois teoriza o templo em base de organização religiosa, com isso inclui todas as manifestações que caracterizam o culto” (teoria do templo-entidade) FACCHINI, E. C. S.; RIBEIRO, M. de F. A imunidade tributária e as finalidades essenciais dos templos religiosos na jurisprudência do STF. *Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas*, v. 36, n. 1, 2020. Disponível em: <<https://revista.fdsu.edu.br/index.php/revistafdsu/article/view/270>>. Acesso em: 25 out. 2022, p. 69.

Nesse sentido podemos chamar à reflexão o posicionamento adotado pela doutrina minoritária<sup>137</sup>, que defende o desamparo de qualquer garantia constitucional às atividades que não guardam relação direta com as finalidades essenciais do culto, conferindo interpretação mais restritiva ao dispositivo constitucional, que em tese, atenuaria o abuso das formas diante da abrangência da extensão do conceito de culto e de templo<sup>138</sup>. Porém, conforme visto anteriormente, o entendimento vigente no Brasil é no de sentido ampliativo, o que possibilita a exploração de lacunas para a concretização de situações de abuso, como o aproveitamento pessoal dos dirigentes a lavagem de dinheiro, evasão fiscal, ocultação de bens por meio de organizações criminosas, remessas de recursos ao exterior, perante a ausência de controle das receitas pelo Estado, assim como a ineficiente fiscalização financeira das instituições religiosas.<sup>139</sup>

Nesse referido contexto, defende-se pela conformidade, transparência e o constante controle e rigor na fiscalização pelo Estado aos templos de qualquer culto, visto que a proteção da liberdade religiosa não pode ensejar o seu abuso por parte de entidades criminosas que utilizam da fé pública como fachada para a prática de ilícitos, de atuação econômica em concorrência desleal com empresas sadias, sonegação fiscal, importação ilícita.<sup>140</sup> Sobre o tema, vale lembrar o caso da Igreja Maranata, que

---

<sup>137</sup> Marco Aurélio Greco, Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coêlho.

<sup>138</sup> OLIVEIRA, R. L. de. *Análise crítica da imunidade dos templos religiosos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Curitiba: CRV, 2017, p. 140-141.

<sup>139</sup> Conferir: OLIVEIRA, R. L. de. *Análise crítica da imunidade dos templos religiosos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Curitiba: CRV, 2017, p. 141-144 e JORGE, T. C.; GALVÃO, J. G. Lavagem de dinheiro em instituições religiosas: instituições religiosas como ferramenta do crime organizado, XI EPCC - *Encontro Internacional de Produção Científica*, Maringá (PR) UNICESUMAR, 2019. Disponível em: <<https://rdu.unicesumar.edu.br/xmlui/handle/123456789/4144>>. Acesso em: 29 out. 2022.

<sup>140</sup> Caliendo, P., op. cit. p. 127.

contou com a participação do contador que fraudava relatórios e documentos da igreja.<sup>141-142</sup>

Registra-se, também, outro exemplo notável de desvirtuamento das entidades religiosas e a utilização da imunidade tributária para prática de ilícitos. Cita-se, neste ponto, a Igreja Universal do Reino de Deus, no qual o dirigente religioso recolhia o dinheiro doado por fiéis ao templo e empregava em serviços de doleiros e casas de câmbio, os quais transferiram as quantias para contas bancárias no Estados Unidos e paraísos fiscais.<sup>143</sup>

Caso semelhante foi o do Banco do Vaticano (Instituto para Obras de Religião/IOR), apontado como facilitador de lavagem de dinheiro. O IOR omitiu dados exigidos, se absteve de controlar informações de seus clientes impossibilitando de identificá-los com precisão, e também autorizou transferências de quantias significativas de titulares em nome de terceiros, deflagrando nesses mecanismos, espaços para dissimulações de operações ilegais.<sup>144</sup>

Acerca do tema, assevera o desembargador federal Fausto Martin De Sanctis, experto no combate à lavagem de dinheiro e delitos tributários, que o uso de “templos de fachada” ou “igrejas-fantasma” está se disseminando no país. Complementa o desembargador, que a condição tributária singular franqueada aos templos se transformou em campo eficaz para abrigar recursos provenientes de crimes,

---

<sup>141</sup> Conferir a matéria realizada pelo G1 do Espírito Santo e da TV Gazeta sobre o caso da Igreja Maranata, disponível em: <<https://g1.globo.com/espírito-santo/noticia/2012/02/igreja-maranata-processa-suspeitos-de-desvio-de-dizimo-milionario-no-es.html>>. Acesso em: 26 jan. 2023.

<sup>142</sup> FÉLIX, H. T. O. A vulnerabilidade das instituições religiosas frente às práticas de crimes financeiros. *Rede de ensino Doctum*, p. 17, 2016 (Disponível em: <<https://dspace.doctum.edu.br/handle/123456789/1485>>. Acesso em: 26. jan. 2023).

<sup>143</sup> Informação veiculada pela Associação do Ministério Público de Minas Gerais (OLIVEIRA, R. L. de. *Análise crítica da imunidade dos templos religiosos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Curitiba: CRV, 2017, p. 142).

<sup>144</sup> Conferir matéria publicada pela “Exame.com” (Disponível em: <<https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:t6h4n1TePCgJ:https://exame.com/mundo/banco-do-vaticano-facilitou-lavagem-de-dinheiro-diz-investigacao/&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 26 jan. 2023) e publicação de “Globo.com” (Disponível em: <<https://g1.globo.com/mundo/noticia/2010/09/justica-italiana-investiga-lavagem-de-dinheiro-no-banco-do-vaticano.html>>. Acesso em: 1º mai. 2023)

songação e dissimulação de enriquecimento ilícito, em razão da impossibilidade de se auditar as doações de fiéis, espaço ideal para aqueles que desejam camuflar o aumento de renda, afastar-se da tributação e lavar dinheiro do crime organizado.<sup>145</sup>

Ademais, constatou-se também que nas ocorrências de envolvimento de entidades religiosas, evasões fiscais e lavagem de dinheiro, em geral há envolvimento de políticos como beneficiários da corrupção fiscal. Neste contexto, cita-se dois escândalos oriundos das investigações relacionadas a operação Lava Jato, envolvendo tanto o ex-Senador da República Gim Argello, como o ex-Deputado Federal Eduardo Cunha, os quais receberam mais de R\$ 5 milhões de propina, destinando-a, em parte, às entidades religiosas às quais frequentavam.<sup>146</sup>

Ainda, no tocante ao tema, cabe registrar uma recente produção jornalística exposta pela “Pública”, uma agência de jornalismo investigativo sem fins lucrativos do Brasil, que analisou base de dados<sup>147</sup> contendo casos judiciais atuais que associavam lavagem de dinheiro e delitos como tráfico de drogas, com grupos religiosos de quaisquer crenças e denominações nas Américas. Pautados na legislação que confere liberdade de culto, identificou-se que algumas instituições e líderes religiosos nas Américas abusam da confiança de seus fiéis e praticam delitos como lavagem de dinheiro e fraude. O mesmo estudo revelou que a vigilância de organizações religiosas por governos de países laicos como o Brasil é mínima, praticamente ausente de interferências nos assuntos do ministério religioso, fato que ao mesmo tempo que possibilita às entidades religiosas, maior liberdade para administrar suas finanças, abrem lacunas às práticas indevidas.<sup>148</sup>

À vista disso, não obstante os fatos apresentados registrem desdobramentos

---

<sup>145</sup> OLIVEIRA, R. L. de. *Análise crítica da imunidade dos templos religiosos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Curitiba: CRV, 2017, p.139.

<sup>146</sup> *Ibidem*, p. 143.

<sup>147</sup> “Esta documentação resultou de buscas sistemáticas em fontes especializadas online, fontes públicas e entrevistas realizadas pelos colaboradores com autoridades judiciais em nove países.” Disponível em: < <https://apublica.org/2020/08/como-o-crime-organizado-tem-explorado-beneficios-concedidos-a-igrejas-para-operar-seus-negocios-ilegais/>>. Acesso em: 26 jan. 2023.

<sup>148</sup> Disponível em: < <https://apublica.org/2020/08/como-o-crime-organizado-tem-explorado-beneficios-concedidos-a-igrejas-para-operar-seus-negocios-ilegais/>>. Acesso em: 26 jan. 2023.

contraproducentes de abuso, como o aproveitamento pessoal dos dirigentes, enriquecimento ilícito e práticas de ilegalidades, o gozo da imunidade tributária pelas instituições religiosas, cujo objetivo é concretizar o direito fundamental à liberdade de consciência e de crença, assegura o livre exercício dos cultos religiosos e garante, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias.

Em que pese ainda se revelem distorções da imunidade tributária, tal benefício é imprescindível para a concretização do direito fundamental que garante a liberdade religiosa e ao que se pretende com um Estado laico.

## **CONCLUSÃO**

Durante o estudo, para contextualizar o tema, foi analisado o conceito de tributo, bem como seus aspectos históricos, concluindo-se que o tributo é um instrumento criado para movimentar a máquina estatal e viabilizar políticas públicas para a sociedade. No entanto, foi constatado que ao longo da história, a tributação foi muitas vezes utilizada de forma discricionária e arbitrária, levando os contribuintes a enxergarem o tributo como um confisco sem retorno. O que com o passar do tempo e políticas para limitar a tributação levou o tributo a ter o propósito de garantir os direitos fundamentais e sociais.

Dentro do propósito de garantir direitos fundamentais e sociais através da tributação, está a limitação da própria tributação, constituindo como uma dessas limitações, a imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto, benefício este, que o presente artigo buscou analisar aspectos relevantes e também investigar se cumpre com sua finalidade constitucional de garantir a liberdade religiosa ou se é utilizado de maneira indevida pelos dirigentes dos templos. Para isso, foi realizada pesquisa doutrinária e análise de casos julgados pelos tribunais ao longo dos últimos anos.

Em resumo, verificou-se que a imunidade tributária é fundamentada nos princípios da liberdade religiosa e de consciência. Sendo que este mecanismo

constitucional abrange o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas. Possuindo como objetivo a garantia do exercício das atividades religiosas dos templos de qualquer culto.

Com base nas decisões do Poder Judiciário brasileiro, concluiu-se que é pacífico que o conceito de templo abrange não apenas o espaço físico onde são realizados os cultos religiosos, mas também todos os bens e recursos destinados às atividades essenciais da entidade religiosa. Desta forma, veda-se a apropriação dos haveres da instituição, para serem direcionados em finalidades apartadas da instituição religiosa, ou seja, é necessário que os recursos sejam destinados às finalidades essenciais da entidade e que não haja atividade econômica que cause desequilíbrio na concorrência.

Verificou-se ainda, que é pacífico o entendimento na Suprema Corte no sentido de que se presume que os imóveis da entidade religiosa são destinados para o cumprimento das finalidades essenciais da instituição, sendo, portanto, ônus da Fazenda Pública comprovar eventual desvio de finalidade.

Além do mais, evidenciou-se a divergência nos tribunais estaduais quanto à extensão da imunidade tributária em relação a imóvel de terceiros sendo utilizado pelo templo religioso. O que difere do entendimento adotado pelo STF e pelos tribunais pátrios. Que adotam o entendimento de que a imunidade afasta a incidência da norma tributária do patrimônio, renda e serviços relacionados às finalidades essenciais da entidade religiosa, abrangendo até mesmo a importação de bens e locação de imóveis.

A fim de cumprir com o principal objetivo do estudo, qual seja este de verificar se o benefício fiscal da imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto cumpre com sua finalidade constitucional sem a incidência de desvio de finalidade por parte dos dirigentes das entidades religiosas. Verificou-se que ao longo dos anos com a grande expansão do segmento religioso no Brasil condutas ilícitas como a prática de lavagem de dinheiro, evasão fiscal, ocultação de bens, remessas de recursos ao

exterior e atuação econômica em concorrência desleal com empresas regulares, foram cometidas pelos dirigentes de diversas instituições religiosas.

Identificou-se alguns casos de irregularidades, envolvendo grandes instituições religiosas, como a Igreja Universal do Reino de Deus, que praticou crimes como a lavagem de dinheiro, evasão de divisas, formação de quadrilha e estelionato, da mesma forma, constatou-se conduta ilícita praticada pelo Banco do Vaticano, que praticou a lavagem de dinheiro. De modo que essas situações levantaram a necessidade de maior controle, transparência e fiscalização por parte do Estado em relação às atividades dos templos de qualquer culto, para que o uso da imunidade tributária não seja usado para práticas ilegais.

Não obstante, comprovou-se que apesar das distorções da finalidade constitucional da imunidade tributária, este benefício fiscal é de suma importância para concretização do direito fundamental à liberdade de consciência e de crença, bem como para garantia do livre exercício dos cultos religiosos, os quais se pretende com um Estado laico. Ainda assim, não pode-se negligenciar a utilização desta vantagem tributária, de maneira que, deve haver um maior controle por parte do Estado em relação à concessão desse tratamento tributário especial.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

ATALIBA, G. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

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

Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>.

Acesso em: 17 out. 2022.

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

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>. Acesso em: 17 out. 2022.

CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2022.

CAPARROZ, Roberto. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado democrático de direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARRAZZA, R. A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARRAZZA, R. A. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros; SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo. *Comentários ao código tributário nacional. Parte geral*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. *Direito tributário*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

COSTA, Regina Helena. *Código Tributário Nacional Comentado - Em sua Moldura Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

FACCHINI, Elaine Cristina Sotelo; RIBEIRO, Maria de Fátima. A imunidade tributária e as finalidades essenciais dos templos religiosos na jurisprudência do STF. *Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas*, [S. l.], v. 36, n. 1, 2020. Disponível em: <<https://revista.fdsu.edu.br/index.php/revistafdsu/article/view/270>>. Acesso em: 25 out. 2022.

FELIX, Holssen Thint Oliveira. A vulnerabilidade das instituições religiosas frente às práticas de crimes financeiros. *Rede de ensino Doctum*, p. 17, 2016, Disponível em: <<https://dspace.doctum.edu.br/handle/123456789/1485>>. Acesso em: 26. jan. 2023.

JORGE, Thainara Cordeiro; GALVÃO, Juliano Garrett. Lavagem de dinheiro em instituições religiosas: instituições religiosas como ferramenta do crime organizado, *XI EPCC - Encontro Internacional de Produção Científica*, Maringá (PR) UNICESUMAR, 2019. Disponível em: <<https://rdu.unicesumar.edu.br/xmlui/handle/123456789/4144>>. Acesso em: 29 out. 2022.

KFOURI JUNIOR, Anis. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, et al. *Direito financeiro e tributário comparado: estudos em homenagem a Eusébio Gonzáles García*. São Paulo: Saraiva, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. v. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015

MEDEIROS, Frederico Batista dos Santos. Imunidade tributária dos templos de qualquer culto: contornos e abrangência. *Revista de direito tributário contemporâneo*, v. 5, n. 25, p. 37-83, jul/ago. 2020. Disponível em: <[https://dspace.mj.gov.br/bitstream/1/6127/1/RDTC\\_N25\\_P37-83.pdf](https://dspace.mj.gov.br/bitstream/1/6127/1/RDTC_N25_P37-83.pdf)>. Acesso em: 21 out. 2022.

MORETI, D. As imunidades tributárias como meio de efetivação de direitos fundamentais: a imunidade tributária do livro eletrônico (e-book), *Revista Da*

# REVISTA DIREITO FAE

*Faculdade De Direito Da Universidade São Judas Tadeu*, pp. 128–143. Disponível em: <<https://revistadireito.emnuvens.com.br/revistadireito/article/view/37>>. Acesso em: 29 abr. 2023.

NABAIS, José Cabalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

OLIVEIRA, R. L. de. *Análise crítica da imunidade dos templos religiosos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Curitiba: CRV, 2017.

PEIXOTO, Daniel Monteiro et al. *Direito tributário: o direito tributário na prática dos tribunais superiores: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate*. São Paulo: Saraiva, 2013.

QUINTANILHA, Gabriel Sant'Anna. *Manual de direito tributário – volume único*. 1. ed. Rio de Janeiro: Método, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

SILVA, Guilherme Pedrozo da. *Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Rideel, 2021.

**HISTÓRICO DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO ÁGIO EM FUSÕES  
EAQUISIÇÕES**

**HISTORY OF THE TAX TREATMENT OF GOODWILL IN MERGERS  
AND ACQUISITIONS**

**Alisson Padilha<sup>1</sup>  
Leonardo Dias<sup>2</sup>  
Natan Sarkis<sup>3</sup>  
Thais Savedra de Andrade<sup>4</sup>**

**RESUMO**

Através do presente estudo se busca fazer uma análise das diferentes formas de reorganização societária, e posteriormente a isso, uma análise histórica do ágio no Brasil e do tratamento tributário deste instituto. O trabalho se delimita a análise do ágio e do tratamento tributário deste instituto na legislação atual. Busca-se trazer também a análise de um julgado até então inédito, com intuito de se consubstanciar uma conclusão mais resolvida, acerca da aquisição reversa com utilização de empresa veículo, de forma mais específica. Por fim, abordar-se-á a elisão e a evasão fiscal.

**PALAVRAS-CHAVE:** Reorganização Societária, Ágio, Método de Equivalência Patrimonial, Aquisição.

**ABSTRACT**

This study seeks to analyze the different forms to corporate reorganization, and subsequently a historical analysis of a Goodwill in Brazil and the tax treatment of this institute. The work is limited to the

---

<sup>1</sup> Graduando em Direito do curso de Direito da Fae Centro Universitário. Contato: [alisson.choynski@mail.fae.edu](mailto:alisson.choynski@mail.fae.edu)

<sup>2</sup> Graduando em Direito do curso de Direito da Fae Centro Universitário. Contato: [leonardo.nobile@mail.fae.edu](mailto:leonardo.nobile@mail.fae.edu)

<sup>3</sup> Graduando em Direito do curso de Direito da Fae Centro Universitário, assistente de crédito e investimento Banking na Manchester Investimentos (XP Investimentos). Contato: [natan.sarkis@mail.fae.edu](mailto:natan.sarkis@mail.fae.edu)

<sup>4</sup> Doutoranda em Direito do Estado – UFPR, Mestre em Ciência Jurídica – UENP (Jacarezinho), Especialista em Direito Tributário, Advogada Tributarista e Professora Universitária na FAE – Centro Universitário.

analysis of the Goodwill and tax treatment of this institute in Brazilian current legislation. It also seeks to bring the analysis of as yet unpublished judgment, with the aim of substantiating a more resolute conclusion, regarding the reverse acquisition using a vehicle company in a more specific way. Finally we will address whether there is elision and tax evasion.

**KEYWORDS:** Corporate Reorganization, Goodwill, Equity Method, Acquisition

## INTRODUÇÃO

O presente artigo objetiva analisar as formas de reorganização societária e suas implicações tributárias, especificamente no tocante a dedutibilidade do ágio no Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Será abordada a fusão, a cisão, a incorporação e a aquisição. Num momento posterior, a aquisição reversa, como formas de reorganização societária.

Toma-se como referencial teórico do artigo os pensamentos de RAMON TOMAZELA SANTOS<sup>5</sup> e VICTOR LYRA GUIMARÃES<sup>6</sup>, acerca do ágio e seu aproveitamento. Far-se-á um raciocínio histórico com o auxílio de referências bibliográficas e legislação, com as mudanças promovidas ao longo do tempo na lei que rege o ágio e seu aproveitamento fiscal.

Para se ter uma ideia, em 2007 a carga tributária foi equivalente a 35% do PIB do Brasil, conforme estudo da Receita Federal do Brasil – RFB. Um modelo ideal não ultrapassaria 25% do PIB, existindo tributaristas inclusive defendendo uma meta na faixa de 15% do PIB dentro do período de 20 anos. Desse modo, o planejamento tributário torna-se útil para que as empresas adotem alternativas para reduzir custos.<sup>7</sup> Com o atual cenário de muitas controvérsias acerca do tema, cada vez mais, torna-se necessário o aprofundamento do estudo sobre o as consequências tributárias

<sup>5</sup> TOMAZELA SANTOS, Ramon. **Ágio na Lei 12.973/2014: Aspectos tributários e contábeis**. 2ª edição, São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

<sup>6</sup> LYRA GUIMARÃES LUZ, Victor. **Fusões e Aquisições: Regime jurídico do ágio**. 1ª edição, São Paulo: Almedina, 2019.

<sup>7</sup> CREPALDI, Silvío. **Planejamento Tributário: Teoria e Prática**. 4ª edição, São Paulo: Saraiva, 2021. P48.

do ágio, em uma reorganização societária, de tal modo que ele apresenta um contencioso extremamente relevante no Conselho de Administração de Recursos Fiscais – CARF.

Diante das controvérsias a respeito do tratamento tributário do ágio, e das mudanças na legislação no ano de 1997 e de 2014 acerca da dedutibilidade do ágio, torna-se necessária uma análise e entendimento melhor sobre o assunto, a fim de, cada vez mais, buscar pacificar e criar segurança jurídica acerca do assunto.

Após estudo das formas de reorganização societária, será realizada uma breve introdução sobre o instituto, e após isto, se iniciará a análise histórica do ágio.

Depois da análise histórica, será abordado como está o instituto do ágio nos dias de hoje e suas possibilidades de aproveitamento tributário, em hipótese de reorganização societária.

Analisar-se-á também a partir de fixado o entendimento acerca do ágio, o que é o ágio interno, como ele surge, quais suas motivações e como vem julgando o poder judiciário o possível aproveitamento em hipótese deste.

Por fim, buscar-se-á analisar a elisão e a evasão fiscal, que são os dois caminhos finais do presente trabalho. Caminhos a serem seguidos numa reorganização societária bem-feita e com boas intenções, enquanto o outro seria fruto apenas da reorganização societária destinada a burlar as regras, afim de fraudar ou simular frente o fisco.

## **1 REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA**

A reorganização societária, de modo perfunctório, trata-se de uma alteração no contrato social de uma empresa, a qual poderá implicar em diferentes resultados, dentre eles, consequências tributárias.

A fusões e aquisições podem ser amigáveis ou hostis. A reorganização societária amigável ocorre quando o conselho e a administração da empresa já estavam anuentes com a ideia da operação, enquanto em uma reorganização

societária hostil isso não ocorre, podendo o preço de compra licitado resultar num preço bem acima do que geralmente valeria o negócio.

Inicialmente, acerca das fusões, ela ocorre quando duas ou mais empresas se unem formando uma nova, com ação combinada judicialmente. É um processo de encontro de sinergias entre diferentes negócios, visando melhoria operacional de margens de lucro. A fusão de empresas é prevista no artigo 228A da Lei n. 6.404/76, que discorre o seguinte: “A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.”

Graficamente a operação pode ser assim representada:



Quando uma empresa adquire as ações de outra, fala-se em aquisição, ocorrendo, na maioria das vezes, por motivações sinérgicas.<sup>8</sup> Nessa situação a empresa visa investir num negócio, aumentando seu patrimônio e, conseqüentemente, seu valor de mercado, além de acesso mais facilitado a fornecedores e melhorias de margens de lucro.

A aquisição pode ocorrer de maneira parcial (10 até 49% do capital votante), de controle (mais de 50% do capital votante) e total (aquisição de 100% do capital votante). Graficamente, a operação de aquisição é representada da seguinte forma:

<sup>8</sup> De acordo com o professor Assaf Neto, em Valuation: Métricas de valor e & avaliação de empresas, a sinergia pode se dar de diversas formas, sendo através da convergência de sistemas e aumentos de eficiência na atividade de produção, redução dos riscos operacionais e diversidades de produtos, fornecedores e clientes, aumento de participação de mercado (mais poder negocial com fornecedores e clientes), ajustes na estrutura de capital da empresa, acesso a novos mercados, benefícios fiscais pela utilização de prejuízos fiscais da adquirida (ICMS E IPI). ASSAF NETO, Alexandre. **Valuation: Métricas de valor & avaliação de empresas**. 2ª edição, São Paulo: Atlas, 2014 p. 222.

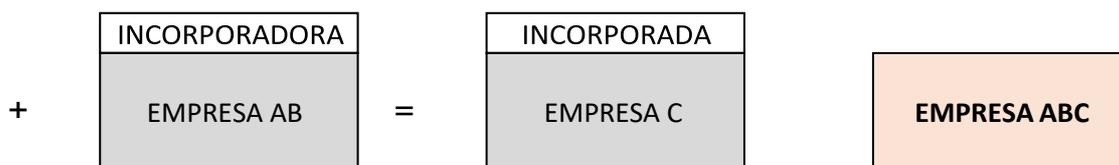
### Aquisição



### Controle

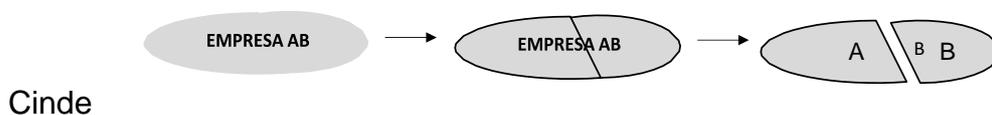
A incorporação de sociedades é outro tipo de reorganização societária, onde uma sociedade é adquirida em todos os seus direitos e obrigações por outra. A incorporação de sociedades é prevista no artigo 227, da Lei n. 6.404/76: “A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.”

No esquema a seguir, é retratada uma incorporação:



A cisão de sociedades ocorre quando uma fatia da empresa é transferida para outro grupo societário, podendo essa parte ser deficitária, podendo, dentro do momento macroeconômico, ser algo vantajoso para o negócio. A cisão é prevista no artigo 229 da lei 6.404/76, A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

No gráfico abaixo a empresa B foi cindida da empresa AB:



Além disso, faz parte da reorganização societária o aumento do capital (aporte financeiro de sócios e integralização no capital social), compra e venda de participação, e, ainda, redução de capital ou liquidação da sociedade.

Essas operações de reorganização societária podem ocorrer de forma horizontal (de um concorrente), vertical (numa cadeia de produção), ou conglomerada (em um mesmo setor).

Em muitas ocasiões, uma questão tributária impede uma fusão ou aquisição, de tal modo que o planejamento tributário se mostra extremamente importante.

Antes de tudo, deve-se analisar a qualidade das personalidades envolvidas na operação, para depois entender a natureza e os objetivos da operação, bem como os motivos para se entender a incidência de tributos.

Na figura do vendedor de participação, quando ele é pessoa física, há a tributação do ganho de capital. O ganho de capital nada mais é do que aquilo que se vende, subtraído pelo custo de aquisição do bem ou direito. A forma de tributação é no regime de caixa. Essa tributação é definitiva, ou seja, paga-se uma vez e não se paga mais, sendo um imposto que entra no IRPF, já que houve acréscimo patrimonial o contribuinte, fazendo com que sua base de cálculo aumente, mas não entrando na declaração de rendimentos. O pagamento desse tributo é feito por meio de auto recolhimento, de forma voluntária.

A partir de 2017, aplica-se a alíquota progressiva de IRPF sobre o ganho de capital, variando de acordo com o valor de venda da participação, conforme pode ser depreender na análise da tabela a seguir:

<b>Alíquota</b>	<b>Ganho de capital</b>
<b>15%</b>	Até R\$5MM
<b>17,5%</b>	Acima de R\$5MM até R\$10MM
<b>20%</b>	Acima de R\$10MM até R\$30MM
<b>22,5%</b>	Acima de R\$30MM

No caso de alienante de empresa pessoa física não residente no Brasil, seu ganho de capital auferido no país é sujeito ao IRPF.<sup>9</sup> De forma isonômica, o não residente possui a mesma alíquota, mas, caso ele esteja domiciliado em país com jurisdição de tributação favorecida (art. 24 da Lei n. 9.430/96), o alienante não residente é tributado em 25%.

No caso de alienante pessoa jurídica, o ganho de capital é o resultado do valor de venda de seus bens ou direitos integrantes do seu ativo não circulante, podendo corresponder a investimentos, ativo imobilizado, ativo intangível e bens reclassificados como não circulante mantido para venda, subtraído ao custo de aquisição do bem, dispondo sobre o assunto a lei 5.172/66:

Art. 43.O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

II- de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Além do IRPF, tem-se a incidência de PIS/COFINS, sendo a sua alíquota variável de acordo com os ativos alienados, ICMS, no caso de movimentação física de ativos e ITBI, na hipótese de alienação de bens imóveis.

---

<sup>9</sup> RIR, art. 153.

No caso de participação societária, a regra é a mesma. Caso a venda seja realizada as participações contabilizadas no ativo não circulante, a receita decorrente dessa venda não está sujeita ao PIS/COFINS, e o ICMS e ITBI não incidem sobre essa venda.

A partir de agora busca-se explicar o tratamento tributário do adquirente de empresa ou participação. Para se avaliar, primeiramente, o custo da aquisição de uma empresa, existem dois métodos, o primeiro é bem simples, chamado de Método de Custo de Aquisição. O método de custo de aquisição é uma técnica contábil que registra os ativos com base no valor desembolsado para adquiri-los. Este método é fundamentado no princípio do custo histórico, que determina que os ativos e passivos devem ser registrados pelo valor monetário envolvido na transação original. Assim, se uma empresa adquire um equipamento por R\$10.000, esse valor será registrado como o custo de aquisição do equipamento nos registros contábeis da empresa.

A segunda forma, é o Método de Equivalência Patrimonial (MEP), quando se realiza uma aquisição relevante, para contabilizar o custo este método envolve vários desdobramentos. O valor pago por uma empresa é diferente do patrimônio líquido, já que a empresa possui projeções futuras de crescimento, geração de caixa intangível e carteira de clientes. A diferença entre o valor pago e o valor do patrimônio líquido da empresa é chamado de ágio, ou então *goodwill*, até determinado momento. Já o deságio ocorre quando o valor pago pela empresa é inferior ao patrimônio líquido. A intenção do MEP é estabelecer uma relação percentual de controle no patrimônio líquido da empresa. O Método de Equivalência Patrimonial sempre será analisado com base no patrimônio líquido, variando de ano para ano. Esse efeito é neutro de incidência tributária, uma vez que o fato gerador de liquidação inexistente.

## **2 O INSTITUTO DO ÁGIO**

Preço e valor não devem, em hipótese alguma, serem considerados a mesma coisa. Enquanto o preço pode ser definido apenas como “quantidade monetária que

se atribui à troca por um bem ou serviço”, o valor é uma estimativa, podendo variar de consumidor para consumidor, trazendo consigo uma série de subjetividades. WARREN BUFFET, um investidor e filantropo americano possui uma frase muito engenhosa, afirmando que “preço é o que você paga, e valor é o que você leva”.

Quando se analisa a aquisição da empresa LinkedIn, rede social com mais de 850 milhões de usuários, realizada pela Microsoft no ano de 2016, observa-se que o valor da combinação desembolsado pela Microsoft foi de 26,2 bilhões de dólares. Verifica-se no balanço patrimonial do LinkedIn, em seu último exercício antes da aquisição (2016), que o patrimônio líquido da empresa fechou em cerca de 4,8 bilhões de dólares.<sup>10</sup>

Esse pagamento superior ao Patrimônio Líquido parte da ideia de que uma empresa não é uma coisa estática, não sendo um bem imóvel ou então um objeto simples de ser avaliado.

Acerca do assunto, ALEXANDRE ASSAF NETO elucida o assunto de maneira cristalina:

Preço pode ser entendido como o montante de dinheiro necessário para se adquirir um ativo, e valor é sempre formado por expectativas futuras de retornos. O valor de uma ação é determinado pelas expectativas futuras de retorno econômicos de caixa do ativo, como valorização e distribuição de dividendos.<sup>11</sup>

Note então que essa expectativa de rentabilidade futura é subjetiva, de tal modo que o valor do investimento também será. Este valor pago acima do valor considerado o valor justo é o de ágio.<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> **Microsoft compra a rede social LinkedIn por US\$ 26,2 bilhões.** Disponível em: <<https://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2016/06/microsoft-compra-rede-social-linkedin-por-us-262-bilhoes.html>>. Acesso em: 6 nov. 2023.

<sup>11</sup> ASSAF NETO, Alexandre. **Valuation: Métricas de valor & avaliação de empresas.** 2ª edição, São Paulo: Atlas, 2014 p.5

<sup>12</sup> Preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo

## 1.1 Histórico do Ágio

Inicialmente o ágio foi tratado pelo Decreto-Lei n. 1.598/77. Nela o ágio não era amortizável para fins fiscais, sendo composto para o cálculo do custo de aquisição do ativo, visando estimar ganho ou perda de capital na incidência de Imposto de Renda. Com a Lei n. 9.532/97, o ágio passou a ser amortizável, implicando numa grande influência nas fusões e aquisições de empresas, de tal modo que o preço que se passou a pagar por uma empresa teria grande impacto no custo final do investimento, uma vez que a diferença entre o preço de venda, subtraído do preço de compra, poderia resultar em economia fiscal do valor relacionado ao ágio. Esse é o regime antigo do ágio. É interessante notar que o instituto foi concebido durante o governo de Fernando Henrique Cardoso, marcado pela privatização de empresas, de tal modo que a Lei incentivaria as privatizações e os investimentos feitos nestas companhias, com o intuito de beneficiar os investidores fiscalmente.<sup>13</sup>

O ágio antigo ainda está presente numa série de discussões diante do Poder Judiciário e do CARF. De acordo com o Decreto-Lei n. 1.598/77:

o investidor que adquiriu participação societária, e fosse obrigado a avaliar o investimento adquirido pelo método de equivalência patrimonial (MEP), deveria desdobrar o custo de aquisição em valor de PL na época de aquisição do investimento, e em ágio ou deságio, que seria a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o referido valor de PL.<sup>14</sup>

O método de equivalência patrimonial é aquele que descobriria, então, o custo

---

em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração (Vide item 9 do Pronunciamento Técnico CPC n. 46).

<sup>13</sup> TOMAZELA SANTOS, Ramon. **Ágio na Lei 12.973/2014: Aspectos tributários e contábeis**. 2ª edição, São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022. p. 30

<sup>14</sup> LYRA GUIMARÃES LUZ, Victor. **Fusões e Aquisições: Regime jurídico do ágio**. 1ª edição, São Paulo: Almedina, 2019. p. 44.

de aquisição subtraído ao valor de patrimônio líquido. “Inicialmente os investimentos em outras empresas é reconhecido como custo, e posteriormente é ajustado com a finalidade de refletir a alteração pós-aquisição na participação do investidor sobre os ativos líquidos da investida.” Conforme fala o item 3 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis 18.<sup>15</sup>

O valor do patrimônio líquido tem importância fundamental na contabilização do investimento, de acordo com a participação na empresa adquirida. Os lucros ou prejuízos apurados em determinado ano-calendário poderiam afetar diretamente o valor do investimento realizado pela adquirente, representando lucro ou prejuízo na participação societária. No entanto, devemos destacar que tais ajustes são neutros para fins fiscais, como traz o artigo 23 do Decreto-Lei n. 1.598/77, não compondo a apuração do Lucro Real, nem é incluída na apuração de PIS e COFINS. Há uma diferenciação histórica da forma de se apurar o ágio no Brasil. Primeiramente havia o ágio fiscal, e posteriormente o ágio contábil. De acordo com o artigo 248 da Lei n. 6.404/1976, e art. 20 e 21 do Decreto-Lei n. 1.598/77, o Método de Equivalência Patrimonial é o método utilizado pelas empresas a fim de se avaliar os investimentos realizados.

O novo regime foi trazido pela Lei n. 12.973/14, modificando a apuração do ágio, com a intenção de se aproximar dos padrões contábeis. Anteriormente a contabilidade no Brasil estava a serviço da Receita Federal, com a adoção ao IFRS<sup>16</sup>, instituída pela Lei n. 11.638 de 2007, a contabilidade deixou de ser matéria acessória apenas para o pagamento de tributos, mas começou a ser analisada com a finalidade de informar os investidores, “Quer dizer, a Nova Contabilidade não vê mais o Direito Tributário como um vetor, mas como mero fornecedor de uma informação a

---

<sup>15</sup> CPC 18, item 3.

<sup>16</sup> A IFRS 16 é uma norma internacional de contabilidade que estabelece os princípios para o reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação de arrendamentos. Ela foi emitida em janeiro de 2016 pelo International Accounting Standards Board (IASB) e substituiu a IAS 17, IFRIC 4, SIC-15 e SIC-27.

ser registrada: o valor dos tributos devidos, registrados como despesa no exercício.”<sup>17</sup>

Com o regime incluído pela Lei n. 9.532/1997, o ágio passou a poder ser amortizado em um e sessenta avos para cada mês do período de apuração, tal possibilidade de dedução anteriormente não existia.<sup>18</sup> Além disso, ele foi flexibilizado, de tal modo que o Método de Equivalência Patrimonial (MEP) não era mais obrigatório. Outra possibilidade de amortização do ágio com Lei n. 9.532/1997 ocorre nos casos de incorporação reversa.<sup>19</sup> Desse modo, essa permissão legal fez com que houvesse um crescimento no mercado brasileiro de fusões e aquisições de empresas.<sup>20</sup>

## 1.2 O Regime Atual do Ágio

No atual regime jurídico, regido pela Lei n. 12.2973/2014, o ágio é identificado a partir do desdobramento mencionado anteriormente, pelo Método de Equivalência Patrimonial (MEP), desde que as partes sejam independentes.

Desse modo procura-se evidenciar como funcionaria tal desdobramento abaixo:

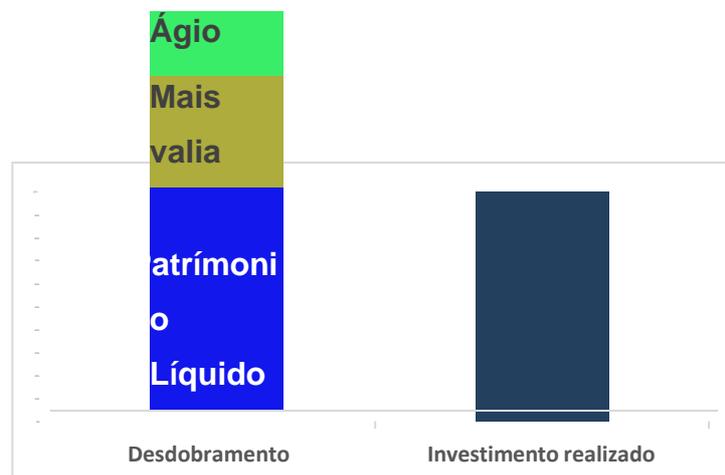
---

<sup>17</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. TERSI, Vinicius Feliciano. In: **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. Coord: Roberto Quiroga Mosquera, Alexsandro Broedel Lopes, v.2. São Paulo: Dialética 2011, p. 114.

<sup>18</sup> TOMAZELA SANTOS, Ramon. **Ágio na Lei 12.973/2014: Aspectos tributários e contábeis**. 2 edição, São Paulo: Thomsom Reuters Brasil, 2022. p. 31.

<sup>19</sup> Operação em que uma empresa lucrativa adquire a deficitária, do mesmo grupo econômico

<sup>20</sup> GALHARDO, Luciana Rosanova; ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. **“A Lei n. 12.973/14 e os Reflexos em Processos Administrativos Discutindo a Dedutibilidade de Despesas de Amortização de Ágio”**. Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A – Vol IV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p.341.



Antes de tudo, lembrando que, para se apurar o ágio, deve-se analisar o valor do patrimônio líquido no período em que a empresa foi adquirida, posteriormente, analisar-se-á a mais ou menos valia, correspondendo à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida e o valor indicado no patrimônio líquido, sendo assim, o ágio então, é apenas o valor residual deste desdobramento.<sup>21</sup> Por fim, é desdobrado o patrimônio líquido com a mais ou menos valia, para que se analise o ágio por rentabilidade futura da aquisição, conforme o art. da Lei n. 12.2973/2014, observe-se:

Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II - mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do caput; e

<sup>21</sup> TOMAZELA SANTOS, Ramon. **Ágio na Lei 12.973/2014: Aspectos tributários e contábeis**. 2 edição, São Paulo: Thomsom Reuters Brasil, 2022. p. 131.

III - ágio por rentabilidade futura (*goodwill*), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do caput.

Em relação a mais ou menos valia, introduzida pela Lei de 2014 na apuração do ágio, deve-se identificar os ativos adquiridos, assim como os passivos assumidos, realizando assim uma avaliação a valor justo destes. A mais ou menos valia é a diferença entre o valor contábil e o valor justo dos bens de uma empresa. Isso indica que o patrimônio líquido da empresa adquirida é menor do que o valor justo dos ativos e passivos registrados em seu balanço patrimonial.<sup>22</sup>

A inclusão da mais valia ocorre quando se percebe que os ativos líquidos identificáveis podem produzir benefícios econômicos e financeiros que ultrapassam os valores reconhecidos no balanço patrimonial da empresa investidora. Portanto, a mais valia serve como um indicador significativo de possíveis lucros associados a esses ativos líquidos<sup>23</sup>, podendo assim resultar em ganho ou perda de capital para cômputo de depreciação, amortização ou exaustão.

Por fim, o *goodwill*, ou então o ágio, é o que remanesce após o desdobramento do patrimônio líquido e de mais ou menos valia (avaliação de ativos identificáveis adquiridos a valor justo e passivos assumidos).

O valor que for identificado como ágio por rentabilidade futura, ou então *goodwill*, de acordo com artigo 22 da Lei n.12.973/2014<sup>24</sup>, poderá ser deduzido, para fins de determinação do lucro real e de base de cálculo para CSLL, em até 1/60 (um

<sup>22</sup> LYRA GUIMARÃES LUZ, Victor. **Fusões e Aquisições: Regime jurídico do ágio**. 1ª edição, São Paulo: Almedina, 2019. p. 126.

<sup>23</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 12ª edição. São Paulo: Atlas, 2016, p. 729.

<sup>24</sup> Art. 22. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração.

sessenta avo) para cada mês no período de apuração (correspondente a uma dedução de 20% ao ano). Isso implica numa redução de tributos a serem pagos no IRPJ e CSLL, de forma facultada à empresa.<sup>25</sup>

A Solução de Consulta COSIT n. 223, de 26.06.2019 traz que o prazo de amortização não pode ser inferior aos 60 meses previstos na legislação, podendo ser superior, sem interrupções, desde que seja apresentada fundamentação para tanto.<sup>26</sup> Além disso, vale esclarecer que a possibilidade de deduzir o *goodwill* na determinação do lucro real deve ser considerada após a ocorrência do evento societário correspondente. Como bem ensina SCHOUERI:

O que aqui ocorre é que os lucros do negócio antes existente na Empresa B e que pela incorporação foi transferido para a Empresa A não representam um resultado positivo efetivo por parte da Empresa A, haja vista que essa inicialmente já havia pago um montante para que tivesse direito aos lucros auferidos.<sup>27</sup>

Assim, conclui-se que o ágio só poderá ser deduzido quando as receitas correspondentes ao investimento forem auferidas à empresa investidora, de modo a serem transferidos para a conta de resultado, reduzindo a base de cálculo do IRPJ e CSLL.<sup>28</sup>

Num cenário hipotético, para que fique claro como funciona tal dedução, imagine-se que o ágio pago é de 1.000, e a empresa investidora, no exercício

---

<sup>25</sup> TOMAZELA SANTOS, Ramon. **Ágio na Lei 12.973/2014: Aspectos tributários e contábeis**. 2ª edição, São Paulo: Thomsom Reuters Brasil, 2022. p. 99.

<sup>26</sup> SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 223, DE 26 DE JUNHO DE 2019 - Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ **AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO POR RENTABILIDADE FUTURA. INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. POSTERGAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

<sup>27</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários)**. São Paulo: Dialética, 2012, p. 78.

<sup>28</sup> LYRA GUIMARÃES LUZ, Victor. **Fusões e Aquisições: Regime jurídico do ágio**. 1ª edição, São Paulo: Almedina, 2019. p. 75.

seguinte, apresenta um lucro líquido antes de IRPJ e CSLL no valor de 12.500.<sup>29</sup> Já que se trata de um exercício inteiro seguinte, considere que o ágio a ser deduzido da receita auferida corresponde a 20%, da base de cálculo. Desse modo, com base nas demonstrações de VICTOR LYRA GUIMARÃES, em sua obra “Fusões e Aquisições: Regime Jurídico do Ágio”:

<b>SOCIEDADE A - APURAÇÃO DE IRPJ E CSLL A PAGAR</b>	
Lucro Líquido	12.500
Adições	-
Exclusões	-
(-) Ágio por expectativa de rentabilidade futura - Aquisição Sociedade B	(- 200)
Lucro real ajustado	12.300
IRPJ/CSLL - 34%	4.182 <sup>29</sup>

Tal dedução não deve ser subentendida como um benefício fiscal, uma vez que o ágio já foi pago anteriormente pela empresa investidora. Não foi gerada nenhuma riqueza nova, até porque o sobre preço anteriormente pago já havia sido justificado pela expectativa futura de geração de riqueza da empresa adquirida. Não há de se falar em ganhos para o contribuinte até que este recupere o valor em ágio que realizou no investimento.<sup>30</sup>

No entanto, deve-se existir uma forma de comprovar este ágio e o

<sup>29</sup> LYRA GUIMARÃES LUZ, Victor. **Fusões e Aquisições: Regime jurídico do ágio**. 1ª edição, São Paulo: Almedina, 2019. p. 122

<sup>30</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários)**. São Paulo: Dialética, 2012, p. 80.

desdobramento anteriormente mencionado, para que não ocorra manipulação por parte da empresa, a fim de obter vantagens em relação a exclusão do ágio nas operações de fusões e aquisições. Tal prova é obtida por meio do laudo de avaliação. O laudo de avaliação trará, além dos ativos e passivos da empresa, a mais ou menos-valia dos ativos e passivos da sociedade adquirida e, por caráter residual, o ágio por rentabilidade futura. É importante destacar que deve ser contabilizado namiais valia os ativos identificáveis, que alcança não apenas aqueles que foram contabilizados, mas também aqueles que não foram contabilmente registrados (*off-balance sheet*), como ativos intangíveis<sup>31</sup>

A exigência deste laudo técnico tem como principal finalidade evitar a manipulação do valor do ágio, uma vez que ele passou a ser apurado com a simples subtração de valor de investimento realizado sobre valor do Patrimônio Líquido – PL.<sup>32</sup> Anteriormente a Lei n. 12.973/2014, este laudo era realizado de maneira mais informal. Como traz o §2º do artigo 20 do Decreto-Lei n. 1.598/77, o fundamento econômico do ágio deve ocorrer por ocasião do lançamento contábil correspondente. O §3º do mesmo artigo traz que o laudo deve ser baseado em demonstração, em que o contribuinte arquivará como comprovante de escrituração.

Acerca de como era esta regulamentação sobre o laudo de avaliação, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA elucida:

Não há requisitos formais expressos, diferentemente do que ocorre com laudos de avaliação de bens conferidos para integralização de aumento de capital das sociedades anônimas, os quais devem obedecer ao disposto no art. 8º da Lei n. 6.404.<sup>33</sup>

<sup>31</sup> LYRA GUIMARÃES LUZ, Victor. **Fusões e Aquisições: Regime jurídico do ágio**. 1ª edição, São Paulo: Almedina, 2019. p. 126.

<sup>32</sup> TOMAZELA SANTOS, Ramon. **Ágio na Lei 12.973/2014: Aspectos tributários e contábeis**. 2ª edição, São Paulo: Thomsom Reuters Brasil, 2022. p. 133.

<sup>33</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 764-765.

Foi introduzida, também, a figura do perito independente na elaboração do laudo de avaliação, coisa que sequer era exigida na Lei anterior, bastando uma simples comprovação do fundamento econômico pelo qual foi pago sobrepreço no investimento.<sup>34</sup>

Com nova lei, de 2014, tal laudo passou a ser mais bem regulamentado, com o prazo de 13 (treze) meses para protocolo ou registo do laudo, visando alinhar as regras jurídicas as normas contábeis do Comitê de Pronunciamentos Contábeis 15.

Esse modo de se desdobrar, apesar de tentar se aproximar o máximo possível de padrões contábeis, ainda assim possui imperfeições, uma vez que em uma combinação de negócios existem uma série de peculiaridades, não se confundindo em investimentos avaliados pelo Método de Equivalência Patrimonial – MEP.<sup>35</sup> Esta modalidade de ágio fiscal difere-se frontalmente do ágio contábil, ela “tem vida própria e define diretamente as condições e requisitos para sua aplicação”.<sup>36</sup>

Valiosas são as lições de VICTOR LYRA GUIMARÃES, acerca da independência do instituto em relação à matéria contábil:

Por mais que a legislação tributária tenha eleito a contabilidade como ponto de partida para apuração do lucro real, não se pode elevar as disposições de tal ciência à hierarquia das Leis – especialmente quando houver disposições específicas na legislação tributária. (...) Seguindo os ditames do princípio (regra) da Legalidade (artigo 150, inciso I, da Constituição Federal).<sup>37</sup>

<sup>34</sup> TOMAZELA SANTOS, Ramon. **Ágio na Lei 12.973/2014: Aspectos tributários e contábeis**. 2ª edição, São Paulo: Thomsom Reuters Brasil, 2022. p. 139.

<sup>35</sup> TOMAZELA SANTOS, Ramon. **Ágio na Lei 12.973/2014: Aspectos tributários e contábeis**. 2ª edição, São Paulo: Thomsom Reuters Brasil, 2022. p. 48.

<sup>36</sup> HADDAD, Gustavo Lian. PAES, Gustavo Duarte. **O Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura na Lei 12.973 e o Goodwill na Combinação de Negócios – Aproximações e Distanciamentos**. In: *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Coord: Roberto Quiroga Mosquera, Alexandro Broedel Lopes, v. 6. São Paulo: Dialética, 2015, p. 269.

<sup>37</sup> LYRA GUIMARÃES LUZ, Victor. **Fusões e Aquisições: Regime jurídico do ágio**. 1ª edição, São Paulo: Almedina, 2019. p. 109.

É válido destacar também que os investimentos devem ser avaliados pelo Método de Equivalência Patrimonial – MEP desde que as partes sejam independentes, coisa que até a criação da Lei n. 12.973 não era prevista.<sup>38</sup>

### 1.3 Ágio Interno

Nota-se que a Lei n. 12.973/2014 também vedou o aproveitamento de ágio interno, sendo este um dos temas de maiores discussões administrativas.<sup>39</sup> Esse ágio é interno porque ele ocorre dentro do mesmo grupo econômico, de tal modo que em muitas situações pode ser ato simulado e de má-fé.

No entanto, isto acabou resultando num impedimento da dedução de custos legitimamente suportados pelos contribuintes.<sup>40</sup> Relembrando o artigo da Lei já anteriormente mencionada:

Art. 22. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária entre partes **não dependentes**, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração. (grifou-se)

Isso significa que as empresas não podem mais deduzir o ágio do seu IRPJ e

---

<sup>38</sup> TOMAZELA SANTOS, Ramon. **Ágio na Lei 12.973/2014: Aspectos tributários e contábeis**. 2ª edição, São Paulo: Thomsom Reuters Brasil, 2022. p. 48.

<sup>39</sup> LYRA GUIMARÃES LUZ, Victor. **Fusões e Aquisições: Regime jurídico do ágio**. 1ª edição, São Paulo: Almedina, 2019. p. 134.

<sup>40</sup> TOMAZELA SANTOS, Ramon. **Ágio na Lei 12.973/2014: Aspectos tributários e contábeis**. 2ª edição, São Paulo: Thomsom Reuters Brasil, 2022. p. 229.

CSLL, caso o ágio seja gerado por uma reorganização societária dentro do mesmo grupo econômico. A mesma restrição foi aplicada no artigo 20 da Lei n. 12.973/2014, acerca do aproveitamento da mais-valia.

O tema do ágio interno até então era nebuloso, tendo em vista que não era regulamentado pela Lei n. 9.532/1997, de tal modo que não havia distinção entre reorganizações societárias entre partes dependentes e não dependentes, não havendo norma que regesse tal matéria.<sup>41</sup>

De acordo com o Ofício Circular n. 1/2007, emitido pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o ágio só pode ser deduzido para fins fiscais quando há a participação de terceiros na transação. Isso significa que se a transação ocorrer dentro do mesmo grupo econômico (ou seja, a empresa está fazendo negócios consigo mesma), o ágio gerado não pode ser deduzido. A razão para isso é que, do ponto de vista econômico, não há criação de riqueza real em uma transação consigo mesmo.

O artigo 25 da Lei n. 12.973/2014 traz a definição do conceito de partes dependentes:

Art. 25. Para fins do disposto nos arts. 20 e 22, consideram-se partes dependentes quando:

I - o adquirente e o alienante são controlados, direta ou indiretamente, pela mesma parte ou partes;

II - existir relação de controle entre o adquirente e o alienante;

III - o alienante for sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente;

IV - o alienante for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro das pessoas relacionadas no inciso III; ou

V - em decorrência de outras relações não descritas nos incisos I a IV, em que fique comprovada a dependência societária.

Embora a definição pareça completa, a adição do inciso V ao artigo 25 cria uma

---

<sup>41</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. 14ª Edição. São Paulo: MP, 2021, p. 590.

complicação. Essa mudança na Lei permite que as autoridades fiscais considerem todas as operações como realizadas entre partes relacionadas.<sup>42</sup> Isso significa que o Fisco poderia interpretar qualquer transação como se tivesse ocorrido entre empresas do mesmo grupo econômico, o que poderia ter implicações para como o ágio é tratado para fins fiscais.

Salienta-se que a Lei não deve utilizar de maneira absoluta a presunção de simulação ou vício nas negociações entre as partes dependentes, sem que as partes tenham a oportunidade de demonstrar que suas transações são legítimas e têm uma base sólida, tanto em termos econômicos, quanto jurídicos.<sup>43</sup>

Tal restrição, de acordo com ELIDIE BIFANO, é insustentável, “por impor a contribuintes em situações idênticas encargos tributários distintos”, sendo a situação insustentável diante do princípio da isonomia. A ideia de que as reorganizações societárias entre partes dependentes são realizadas todas de forma centralizada, com a finalidade de aproveitamento do ágio, é extremamente equivocada, ignorando uma diversidade de motivações, as quais podem vir a ocasionar uma reorganização societária entre dependentes.<sup>44</sup>

Além da isonomia<sup>45</sup>, pode-se identificar também que a proporcionalidade<sup>46</sup> deve ser aplicada ao caso concreto, deve o julgador analisar a reorganização

---

<sup>42</sup> LOBATO, Valter de Souza. **O Novo Regime Jurídico do Ágio na Lei 12.973/2014**. In: MANEIRA, Eduardo; SANTIAGO, Igor Mauler (coords.). **O Ágio no Direito Tributário e Societário: Questões Atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, pág. 118.

<sup>43</sup> ÁVILA, Humberto. **Notas sobre o Novo Regime Jurídico do Ágio**. In: *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Coord: Roberto Quiroga Mosquera, Alexsandro Broedel Lopes, v. 5. São Paulo: Dialética, 2014, p. 156-157.

<sup>44</sup> TOMAZELA SANTOS, Ramon. **Ágio na Lei 12.973/2014: Aspectos tributários e contábeis**. 2ª edição, São Paulo: Thomsom Reuters Brasil, 2022. p. 232-233.

<sup>45</sup> O Princípio Constitucional da Isonomia Tributária está previsto no art. 150 da CF/88, in verbis: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

<sup>46</sup> ÁVILA, Humberto. **Notas sobre o Novo Regime Jurídico do Ágio**. In: *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Coord: Roberto Quiroga Mosquera, Alexsandro Broedel Lopes, v. 5. São Paulo: Dialética, 2014, p. 156-157.

societária, que como mencionado anteriormente, pode ocorrer por inúmeros fatores e sinergias, não por conta de um aproveitamento fiscal, que poderia, sim, ser aproveitado em decorrência de outras sinergias que a fusão ou aquisição teriam como finalidade.

O âmbito utilizado pelo legislador, quanto ao ágio interno, de acordo com RAMON TOMAZELLA SANTOS, é muito amplo, uma vez que esse desconsidera fatores específicos de reorganizações societárias, além dos fatos acima elencados.<sup>47</sup>

Além disso, a escritora ELIDIE BIFANO ainda adverte que, na maioria das vezes, as transações entre partes dependentes (ou seja, empresas do mesmo grupo econômico) são conduzidas de maneira apropriada e baseadas em valores de mercado. Isso ocorre porque essas empresas geralmente seguem regras rigorosas de governança corporativa e precisam ter suas demonstrações financeiras auditadas. Portanto, apesar de estarem no mesmo grupo econômico, essas empresas ainda operam de maneira justa e transparente na maioria das vezes.<sup>48</sup>

#### **1.4 Incorporação Reversa**

Inicialmente, tal tipo de operação tem este nome uma vez que em razão das partes envolvidas, em situações normais, não teriam condições econômicas ou financeiras para concluir tal incorporação.

Como define o próprio CARF, incorporação reversa é quando a incorporadora é a controlada e a incorporada, que desaparece, é a controladora, aquela que anteriormente detinha a propriedade da participação societária, não existindo vedação legal á este tipo de incorporação.

Quando se tem duas empresas, onde uma empresa é lucrativa e outra é

---

<sup>47</sup> TOMAZELLA SANTOS, Ramon. **Ágio na Lei 12.973/2014: Aspectos tributários e contábeis**. 2 edição, São Paulo: Thomsom Reuters Brasil, 2022. p. 233.

<sup>48</sup> BIFANO, Elidie Palma. "**Reflexões sobre alguns aspectos da lei n. 12.793/2014**". Tributação Atual da Renda – Estudo da Lei n. 12.973/2014: da harmonização jurídico contábil e tributação de lucros no exterior. Coord. Daniele Souto Rodrigues e Natanael Martins. São Paulo: Noeses. 2015, pp. 99-100.

deficitária, a decisão racional é acabar com a deficitária e incorporá-la para a empresa lucrativa. No entanto, note que há um caminho interessante a ser seguido no sentido oposto, com a finalidade de aproveitamento dos prejuízos na base de IRPJ e CSLL.

Note-se que o elemento a ser identificado nesses casos é se a empresa, que está incorporando, possui atividade e funcionamento, funcionários, contabilidade distinta, estrutura física, de tal modo que se apresente a razão negocial e justificativa para tal aquisição, a fim de demonstrar inexistência de fraude, dolo ou simulação e não utilização de recursos próprios via aumento de capital.<sup>49</sup>

No entanto, quando estar-se-á falando em matéria de aproveitamento de ágio para redução de base de cálculo de IRPJ e CSLL (ágio interno), tal dedutibilidade passou a ser proibida a partir da Lei n. 12.973/14.

O interessante dessas incorporações reversas, é que elas não ocorrem de maneira direta, mas mediante uma “empresa-veículo”.<sup>50</sup> A utilização de “empresas-veículo” é muito comum, com a finalidade de se realizar investimentos estrangeiros em empresas nacionais, em muitas hipóteses, sendo erroneamente interpretados esses investimentos como simulação.<sup>51</sup>

De acordo com ROBERTO BEKIERMAN e GILBERTO FRAGA, as sociedades “veículo” podem ser entendidas como:

[...] aquelas criadas com o intuito de, inicialmente, serem o veículo para a aquisição do investimento e, posteriormente, incorporadas pela sociedade adquirida, gerando para esta última o direito à utilização do referido benefício fiscal.<sup>52</sup>

<sup>49</sup> LYRA GUIMARÃES LUZ, Victor. **Fusões e Aquisições: Regime jurídico do ágio**. 1ª edição, São Paulo: Almedina, 2019. p. 84.

<sup>50</sup> **A JURISPRUDÊNCIA DO CARF E A AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO MEDIANTE INCORPORAÇÃO REVERSA: UMA ANÁLISE CRÍTICA** Angélica Duarte, Eduardo Arrieiro Elias.(SOUZA LOBATO, Valter, MARINHO NETO ANTONINO, José. **Planejamento Tributário: Pressupostos Teóricos e Aplicação Prática**. 1ª edição, Belo Horizonte: Forum, 2021. p. 101.

<sup>51</sup> LYRA GUIMARÃES LUZ, Victor. **Fusões e Aquisições: Regime jurídico do ágio**. 1ª edição, São Paulo: Almedina, 2019. p. 83.

<sup>52</sup> (In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FARO, Maurício Pereira. **Análise de casos sobre**

Atualmente, a legislação tributária não possui uma definição específica para “empresas veículo”. Devido a essa lacuna, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e as autoridades fiscais precisam basear seus julgamentos em critérios como a justificativa econômica ou comercial para a existência da sociedade, a análise da atividade econômica da sociedade e se a sociedade foi constituída pouco tempo antes da aquisição.

Em outras palavras, na ausência de uma definição legal clara, as autoridades fiscais precisam avaliar cada caso individualmente, levando em consideração fatores como o propósito econômico ou comercial da empresa, a natureza da atividade econômica realizada pela empresa e o momento de sua formação em relação à aquisição.<sup>53</sup>

Apesar da vedação acerca da possibilidade de dedução do ágio interno trazida pela Lei n. 12.923/14, acerca do aproveitamento fiscal do ágio gerado por aquisição de “empresa veículo” não existe tal vedação, de tal modo que analisar-se-á o caso em específico bem como as motivações da criação da empresa.

Em operações de aquisição reversa, o uso de empresas intermediadoras é bastante comum, sendo criada em muitos casos exclusivamente para a efetivação da operação.<sup>54</sup>

A criação de uma empresa-veículo é um processo que ocorre quando uma sociedade quer adquirir o controle de outra empresa (a empresa-alvo). Nesse caso, a sociedade adquirente cria uma nova entidade jurídica (a empresa-veículo) e investe recursos nela. Esses recursos são então usados para adquirir a empresa-alvo,

---

**aproveitamento de ágio: IRPJ e CSLL: à luz da jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.** 1 edição. São Paulo: MP Editora, 2016, p. 523.

<sup>53</sup> LYRA GUIMARÃES LUZ, Victor. **Fusões e Aquisições: Regime jurídico do ágio.** 1ª edição, São Paulo: Almedina, 2019. p. 85.

<sup>54</sup> **A JURISPRUDÊNCIA DO CARF E A AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO MEDIANTE INCORPORAÇÃO REVERSA: UMA ANÁLISE CRÍTICA** Angélica Duarte, Eduardo Arrieiro Elias. SOUZA LOBATO, Valter, MARINHO NETO ANTONINO, José. **Planejamento Tributário: Pressupostos Teóricos e Aplicação Prática.** 1ª edição, Belo Horizonte: Forum, 2021. p. 101-102.

geralmente com um valor acima do valor de mercado (ágio). Após a aquisição, a empresa-veículo é incorporada pela sociedade adquirente, também com ágio. A sociedade adquirente pode então amortizar esse ágio para fins fiscais.<sup>55</sup>

## 2 COMO O FISCO VEM JULGANDO

Apesar das considerações anteriores, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) permitiu a dedução do ágio na base de cálculo em uma aquisição reversa envolvendo uma empresa veículo.

No presente caso, a *Merril Lynch*, um banco de investimentos estrangeiro, investiu recursos na Cremerpar, identificada como empresa veículo. A Cremerpar, então, realizou uma Oferta Pública de Ações (OPA). Posteriormente, a Cremerpar foi incorporada pela Cremer no processo conhecido como incorporação reversa.

Observe-se o teor do julgado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2010, 2011, 2012 PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA O registro contábil do ágio não afeta o resultado tributável antes de sua amortização fiscal, e assim não integra a atividade de apuração do crédito tributário. Logo, somente se cogitará de revisão da atividade de lançamento a partir do momento em que esta for praticada, ou seja, a partir do momento em que a amortização do ágio afetar a determinação do crédito tributário. Não resta configurada a hipótese de decadência no presente caso. ÁGIO. REQUISITOS DO ÁGIO. O art. 20 do Decreto-Lei no 1.598, de 1997, retratado no art. 385 do RIR/1999, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requisitos são a aquisição de participação societária e o fundamento

---

<sup>55</sup> **A JURISPRUDÊNCIA DO CARF E A AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO MEDIANTE INCORPORAÇÃO REVERSA: UMA ANÁLISE CRÍTICA** Angélica Duarte, Eduardo Arrieiro Elias.(SOUZA LOBATO, Valter, MARINHO NETO ANTONINO, José. **Planejamento Tributário: Pressupostos Teóricos e Aplicação Prática**. 1ª edição, Belo Horizonte: Forum, 2021. p. 101-102.

econômico do valor de aquisição. Fundamento econômico do ágio é a razão de ser dá mais valia sobre o valor patrimonial. A legislação fiscal prevê as formas como este fundamento econômico pode ser expresso (valor de mercado, rentabilidade futura, e outras razões) e como deve ser determinado e documentado. **ÁGIO INTERNO.** A circunstância da operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação fiscal. A distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de ágio interno) e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins fiscais. **ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO REVERSA. AMORTIZAÇÃO.** Para fins fiscais, o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo grupo (dito ágio interno), não difere em nada do ágio que surge em operações entre empresas sem vínculo. Ocorrendo a incorporação reversa, o ágio poderá ser amortizado nos termos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997. **UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. LEGALIDADE. MANUTENÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO.** A utilização de empresa veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude.<sup>56</sup>

Foi decidido algo até então inédito. Foi interpretado, pelo juiz que apesar de a Lei n. 12.973/2014 ter excluído a dedução do ágio interno, não foi vedado o uso de sociedade “veículo”. Como a preocupação do fisco é o uso de sociedades artificiais, como as simulações, compete a ele mesmo, em cada caso específico, demonstrar tais artificialidades, conforme votou o Relator do caso, Ilmo. Gurgel de Faria. Jamais deveria ser pressuposto que, com a simples existência de uma “empresa-veículo”, existiria uma fraude ou simulação.

O Relator, ainda, justifica sua decisão de reconhecimento do ágio interno por meio de empresa “veículo” ao notar que a rejeição de tal arranjo societário rejeitaria, também, o disposto no art. 2º, § 3º, da Lei n. 6.404/1976, a qual faculta a criação de

---

<sup>56</sup> Nº 50103110220184047205 (Processo Eletrônico - E-Proc V2 - SC)- RECURSO ESPECIAL N 2.026.473 - SC (2022/0289624-0)

*holding* como forma de se realizar algum objeto social, ou para se beneficiar fiscalmente, não havendo vedação nenhuma quanto a isso, a facilitação de um negócio jurídico, inclusive que apresente razões reais para ocorrer.

Quando se trata de um investidor estrangeiro, tais motivos são ainda mais latentes e justificáveis para a utilização da “empresa veículo”, tais como: menor exigência de garantias, mais conforto de normas internas, negociação com base na moeda local etc.

Assim sendo, na hipótese de combinação societária com “empresa-veículo” sujeita ao MEP, “surge a obrigação de efetuar o desdobramento do custo de aquisição com a segregação do ágio de expectativa de rentabilidade futura”.<sup>57</sup>

Outro ponto extremamente importante e válido acerca do propósito comercial e existencial da “empresa-veículo” é a segregação patrimonial, que pode ocorrer em casos em que por exemplo empresas exploram ramos diferentes e não seria interessante, do ponto de vista estratégico, até regulatório, reunir atividades completamente diferentes em uma única pessoa jurídica.

É válida tal segregação de riscos, não fazendo sentido condicionar a amortização do ágio a reunião de dois negócios a uma única pessoa jurídica, de acordo com RAMON TOMAZELA SANTOS.<sup>58</sup>

### **3 ELISÃO E EVASÃO FISCAL**

Elisão e Evasão fiscal são conceitos que abrangem aquilo que se tem de lícito e ilícito no planejamento tributário. Os meios lícitos, usados para uma economia do pagamento de tributos se trata de elisão, enquanto a ilicitude, a fim de chegar nessa “economia”, pode-se chamar de evasão. Considerável ressaltar que, os meios lícitos para economizar no pagamento dos tributos deveriam ser feitos antes do fato jurídico

---

<sup>57</sup> TOMAZELA SANTOS, Ramon. **Ágio na Lei 12.973/2014: Aspectos tributários e contábeis**. 2ª edição, São Paulo: Thomsom Reuters Brasil, 2022. p. 304.

<sup>58</sup> TOMAZELA SANTOS, Ramon. **Ágio na Lei 12.973/2014: Aspectos tributários e contábeis**. 2ª edição, São Paulo: Thomsom Reuters Brasil, 2022. p. 308.

tributário. Ao fazer o inverso, o resultado é um fenômeno de evasão.

Nesse sentido, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, afirma que "a linha divisória entre o lícito e o ilícito em muitas situações é extremamente tênue, o que exige cuidadosa análise do caso em particular".<sup>59</sup>

As ações elisivas também passaram a ser combatidas pelas autoridades administrativas fiscais. Essas estão convencidas que não basta apenas que o planejamento tributário se opere por meios lícitos, é necessário que seus fins também gozem dessa qualidade. Surge, a partir disso, uma espécie de figura da elisão fiscal ilícita.

O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, que foi inserido pela Lei Complementar n.104/2001, estabelece a capacidade do órgão fiscalizador de desconsiderar atos ou acordos legais realizados com o intuito de mascarar a ocorrência do fato que desencadeia a obrigação tributária ou a natureza dos elementos que a compõem.

Essa ação deve ser conduzida de acordo com os procedimentos estabelecidos por uma lei ordinária. Em várias ocasiões, a Receita Federal tem agido como se essa regra estivesse regulamentada, emitindo notificações de infração contra contribuintes, alegando a prática de elisão fiscal. Entretanto, ao avaliar as apelações apresentadas por esses contribuintes em resposta a essas autuações, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF tem emitido decisões divergentes.

Em 2014, o CARF avaliou um recurso apresentado por um contribuinte que se dedicava à importação, fabricação e venda de produtos derivados do petróleo. No entanto, essa atividade estava sujeita à aplicação do sistema monofásico de PIS/COFINS, no qual um único contribuinte arca com toda a carga tributária da cadeia de produção.

Com o propósito de reduzir legalmente a carga tributária de PIS/COFINS, o contribuinte optou por criar uma subsidiária, dividindo, assim, as responsabilidades empresariais entre as duas empresas: uma cuidava da produção/importação e a outra

---

<sup>59</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Evasão e Elisão Fiscal**, Cad. Pesq. Trib. - Vol.13, pág. 164.

da distribuição. Para diminuir a incidência de PIS/COFINS, a empresa que produzia/importava vendia os produtos para a empresa distribuidora a um preço inferior ao valor de mercado. A maior parte do lucro gerado com a mercadoria concentrava-se, então, na empresa distribuidora, que posteriormente vendia os produtos aos clientes, quando estes já não estavam sujeitos à contribuição.

Ao analisar o caso, o CARF concluiu que a reorganização da estrutura econômica do contribuinte, por meio da divisão das atividades devido à aplicação do sistema monofásico de PIS/COFINS, que tributava apenas uma etapa da cadeia, era uma prática lícita (Processo 19515.001905/2004-67).

Apesar das divergências sobre esse determinado tema, dentro do cenário tributário e da legislação presente, o planejamento tributário e o uso do ágio têm respaldo no sistema legal brasileiro, configurando, em grande parte, uma forma legítima de elisão fiscal.

Isso é evidente, mesmo em operações com ágio interno, que predominaram em validade durante o período pesquisado no CARF. O ágio interno pode levantar questionamentos, principalmente devido à ausência de justificativas baseadas em condições de mercado. No entanto, o uso do ágio como estratégia de elisão fiscal não é vedado pela legislação, pelo menos até a entrada em vigor da Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014.

Para obter maior segurança quanto ao reconhecimento da validade de planejamentos tributários envolvendo o ágio no CARF, tanto interno quanto externo é aconselhável adotar uma abordagem cautelosa e prestar atenção às justificativas que evitem abuso de direito, fundamentação econômica e propósito negocial. LOBO TORRES cita que “só a elisão abusiva e o planejamento inconsistente tornam se ilícitos”.<sup>60</sup>

Esses são requisitos essenciais para a legitimidade da elisão fiscal, mesmo que não estejam expressamente respaldados pela legislação brasileira. É evidente que o assunto é de extrema complexidade, especialmente devido à natureza subjetiva e à

---

<sup>60</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p.15.

falta de segurança jurídica na avaliação de planejamentos tributários que envolvem os benefícios da amortização de ágio.

A elisão é considerada abusiva quando um contribuinte realiza um negócio jurídico de forma legítima, mas os efeitos desse negócio resultam em um benefício fiscal, que não ocorreria se o ato jurídico padrão tivesse sido realizado para a operação desejada, antes da ocorrência da hipótese de incidência do tributo.

Portanto, para que um negócio jurídico seja considerado elisivo abusivo, dois requisitos devem estar presentes: em primeiro lugar, o ato jurídico deve ser realizado antes da ocorrência da hipótese de incidência do tributo, caso contrário, estar-se-ia lidando com evasão fiscal em vez de elisão fiscal. Em segundo lugar, a forma escolhida pelo contribuinte, embora legal, deve resultar em uma economia fiscal que não existiria se o negócio jurídico apropriado tivesse sido realizado para a operação desejada.

No que diz respeito ao primeiro requisito mencionado, ele geralmente está presente em situações envolvendo a compra e venda de participação societária com ágio, pois esse ato jurídico costuma ocorrer antes da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda ou da CSLL, com o objetivo de reduzir a base de cálculo.

No entanto, quando se trata do segundo requisito, a compra e venda de participação societária com ágio não se encaixa na definição de elisão abusiva. Isso ocorre porque a forma escolhida pelo contribuinte não é inadequada para alcançar os efeitos desejados, mas, pelo contrário, produz exatamente os resultados pretendidos. O objetivo principal da compra e venda é transferir a propriedade entre as partes contratantes, o que é exatamente o que ocorre nesse cenário. Dessa forma, observa-se que, sob a perspectiva da teoria da elisão fiscal, a possibilidade de amortização do ágio fundado em perspectiva de rentabilidade futura, decorrente da alienação de participação societária, não representa um ato jurídico abusivo, constituindo, assim, um método lícito de elisão fiscal.

#### 4 CONCLUSÃO

Como visto, a Lei n. 12.973/14 vem ao encontro justamente com o movimento de pacificação de efeitos jurídico-tributários de novas regras contábeis brasileiras, que derivaram da aderência ao padrão internacional IFRS.

Pode-se concluir pelo presente estudo acerca do ágio e suas consequências tributárias que tal instituto sofreu diversas mudanças com a Lei. A mais valia ou menos valia passou a figurar de forma relevante, uma vez que pode ser computada como depreciação ou amortização e exaustão, e a consequência disto foi o caráter residual do ágio por rentabilidade futura, podendo ser excluído para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo para pagamento de IRPJ e CSLL em um e sessenta avos, no máximo, por mês, para cada período de apuração, no prazo máximo de 05 anos, na ocorrência de fusão, incorporação ou cisão de empresa.

Além disso, é notável a mudança em relação ao laudo de avaliação, com mais formalidade e com a figura do perito independente, aproximando tal material da tecnicidade e integridade correta.

Conclui-se que quando se paga pelo ágio, se está pagando já pela expectativa de riqueza, que em algum lugar existe, mesmo que não materializada. Este valor pecuniário ao ir para o vendedor da empresa, será tributado na forma de ganho de capital. Desse modo, com tal dedução as aquisições estariam sendo fomentadas, juntamente a geração de negócios no país.

Mesmo após as alterações da Lei n. 12.973/14 acerca do ágio interno, é evidente que o dever de comprovar o dolo, a fraude e a simulação deve ser do fisco, e não do contribuinte, uma vez que o contribuinte deve ter a presunção de inocência. É impossível afirmar a existência de um posicionamento jurisprudencial consolidado acerca da aquisição reversa, uma vez que tais julgamentos demandam uma análise fática das peculiaridades envolvidas individualmente, mas o principal fundamento relacionado a dedutibilidade ou não do ágio nesta hipótese de aquisição reversa gira em torno da existência de um propósito comercial, além do caráter fiscal, tendo assim

uma combinação de empresas uma finalidade econômica, societária ou financeira.

## REFERÊNCIAS

ALVES, Adler Anaximandro de Cruz e. **A legalidade da fusão, cisão e incorporação de empresas como instrumentos de Planejamento Tributário.** Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 61, 1 jan. 2003.

ASSAF NETO, Alexandre. Valuation: **Métricas de valor & avaliação de empresas.** 2ª edição, São Paulo: Atlas, 2014

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5. Ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

ÁVILA, Humberto. **Notas sobre o Novo Regime Jurídico do Ágio.** In: Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). Coord: Roberto Quiroga Mosquera, Alexsandro Broedel Lopes, v. 5. São Paulo: Dialética, 2014

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas.** 14ª Edição. São Paulo: MP, 2021.

BIFANO, Elidie Palma. **“Reflexões sobre alguns aspectos da lei n. 12.793/2014”.** Tributação Atual da Renda – Estudo da Lei n. 12.973/2014: da harmonização jurídico contábil e tributação de lucros no exterior. Coord. Daniele Souto Rodrigues e Natanael Martins. São Paulo: Noeses. 2015

BRASIL. Lei nº 6.404/76, art.228. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm)

BRASIL. Lei nº 5.172/66, art. 116. Disponível em:  
[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)

BRASIL. Lei nº 9249/95, art. 34. Disponível em:  
[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9249.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm)

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários a Lei de Sociedades Anônimas:** Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. São Paulo: Saraiva, 1997. v. 2.

CATARINO, João Ricardo. **Redistribuição Tributária: Estado Social e**

**Escolha Individual.** Coimbra: Almedina, 2008.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento Tributário: Teoria e Prática.** 4ª edição, São Paulo: Saraiva, 2021.

DAMODARAN, A. **Finanças Corporativas: Teoria e Prática.** São Paulo: Bookman Companhia, 2004. DAMODARAN.

GALHARDO, Luciana Rosanova; ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. “**A Lei n. 12.973/14 e os Reflexos em Processos Administrativos Discutindo a Dedutibilidade de Despesas de Amortização de Ágio**”. Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A – Vol IV. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

HADDAD, Gustavo Lian. PAES, Gustavo Duarte. **O Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura na Lei 12.973 e o Goodwill na Combinação de Negócios – Aproximações e Distanciamentos.** In: Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). Coord: Roberto Quiroga Mosquera, Alexsandro Broedel Lopes, v. 6. São Paulo: Dialética, 2015.

LOBATO, Valter de Souza. **O Novo Regime Jurídico do Ágio na Lei 12.973/2014.** In: MANEIRA, Eduardo; SANTIAGO, Igor Mauler (coords.). **O Ágio no Direito Tributário e Societário: Questões Atuais.** São Paulo: Quartier Latin, 2015

LYRA GUIMARÃES LUZ, Victor. **Fusões e Aquisições: Regime jurídico do ágio.** 1ª edição, São Paulo: Almedina, 2019.

MARINS, James, **Elisão Tributária e sua Regulação.** São Paulo: Dialética, 2002.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Evasão e Elisão Fiscal,** Cad. Pesq. Trib. - Vol.13

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FARO, Maurício Pereira. **Análise de casos sobre aproveitamento de ágio: IRPJ e CSLL: à luz da jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.** 1 edição. São Paulo: MP Editora, 2016

ROCHA, Sergio André. O planejamento tributário na obra de Sampaio Dória. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 19, n. 109, p. 9-27, jan./fev. 2021. Disponível em: <http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2021/05/SAR-Planejamento-Tribut%C3%A1rio-na-obra-de-Sampaio-D%C3%B3ria.pdf>

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários).** São Paulo: Dialética, 2012.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise**

REVISTA  
**DIREITO**  
**FAE**

**Econômica do Direito: Uma Visão Crítica.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SOUZA LOBATO, Valter, MARINHO NETO ANTONINO, José. **Planejamento Tributário: Pressupostos Teóricos e Aplicação Prática.** 1ª edição, Belo Horizonte: Forum, 2021.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário.** V. I. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TOMAZELA SANTOS, Ramon. **Ágio na Lei 12.973/2014: Aspectos tributários e contábeis.** 2ª edição, São Paulo: Thomsom Reuters Brasil, 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário.** 2ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

**UMA CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DOS AVANÇOS  
TECNOLÓGICOS DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL: RECEITA  
TRIBUTÁRIA ICMS - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA - SECRETARIA  
DE ESTADO DA FAZENDA DO PARANÁ, 2019 A 2022**

*A CONTRIBUTION TO THE STUDY OF TECHNOLOGICAL  
ADVANCES IN GOVERNMENT AUDIT: ICMS TAX REVENUE - RATE  
DIFFERENTIAL - STATE SECRETARIAT OF FINANCE OF PARANÁ,  
2019 TO 2022*

**Mara Lucia da Cruz Simião<sup>1</sup>  
Renan Gabriel dos Santos<sup>2</sup>  
Valéria da Silva Dias<sup>3</sup>  
Vera Lucia Lelis Oliveira Calil<sup>4</sup>**

**RESUMO**

O uso da tecnologia na auditoria governamental tem desempenhado um papel fundamental no que tange à celeridade das atividades dos órgãos públicos em diversas áreas. Preliminarmente o presente estudo tinha como fulcro a utilização das ferramentas tecnológicas no âmbito da Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná (SEFA-PR), para uma melhor precisão na detecção de evasão fiscal e no aumento da arrecadação do ICMS Diferencial de Alíquota, um imposto estadual no Paraná, Brasil. No entanto, durante a coleta de dados primários não foram localizadas informações concisas no site da

---

<sup>1</sup> Aluna do 8º período do curso de Ciências Contábeis da FAE Centro Universitário. *E-mail:* mara.simiao@mail.fae.edu.

<sup>2</sup> Aluno do 8º período do curso de Ciências Contábeis da FAE Centro Universitário. *E-mail:* renan.santos@mail.fae.edu.

<sup>3</sup> Aluna do 8º período do curso de Ciências Contábeis da FAE Centro Universitário. *E-mail:* valeria.dias@mail.fae.edu.

<sup>4</sup> Orientadora da Pesquisa. Professora. Doutora em Engenharia de Produção pela UFSC. Mestre em Administração pela UFSC. Bacharel em Ciências Contábeis e Direito.

SEFA-PR ou outros meios. O objetivo geral da pesquisa é contribuir para o estudo dos avanços tecnológicos da auditoria governamental na fiscalização e arrecadação do ICMS Diferencial de Alíquota pela Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, no período de 2019 a 2022. Esta pesquisa tem abordagem qualitativa, classificada como descritiva e de cunho bibliográfico, uma vez que é baseada em materiais publicados previamente, extraídos diretamente da SEFA-PR, da doutrina, da legislação aplicada, das jurisprudências, artigos científicos, livros e endereços eletrônicos. Após análise das Leis Orçamentárias do Estado do Paraná, não foram identificadas alocações precisas ao Projeto, nem relatórios disponibilizados pela SEFA-PR acerca da arrecadação segregada dos tributos, o que inviabilizaram a análise precisa dos avanços tecnológicos na auditoria governamental e seu impacto na arrecadação do ICMS Diferencial de Alíquota na fonte 100 – ordinário-não-vinculado – DIFAL-ICMS - SEFA-PR.

**Palavras-chave:** Auditoria Governamental. ICMS Diferencial de Alíquota. Tecnologia.

#### **SUMMARY**

The use of technology in government auditing has played a fundamental role in speeding up the activities of public bodies in various areas. Preliminarily, the present study had as its fulcrum the use of technological tools within the scope of the State Secretariat of Finance of Paraná (SEFA-PR), for better precision in detecting tax evasion and increasing the collection of ICMS Differential Rate, a tax state in Paraná, Brazil. However, during primary data collection, no concise information was found on the SEFA-PR website or other means. The general objective of the research is to contribute to the study of technological advances in government auditing in the inspection and collection of the ICMS Tax Differential by the State Secretariat of Finance of Paraná, in the period from 2019 to 2022. This research has a qualitative approach, classified as descriptive and of a bibliographic nature, since it is based on previously published materials, extracted directly from SEFA-PR, doctrine, applied legislation, jurisprudence, scientific articles, books and electronic addresses. After analyzing the Budgetary Laws of the State of Paraná, precise allocations to the Project were not identified, nor were reports made available by SEFA-PR regarding the segregated collection of taxes, which made it impossible to accurately analyze technological advances in government auditing and their impact on tax collection. ICMS Rate Differential at source 100 – ordinary-unlinked – DIFAL-ICMS - SEFA-PR.

**Keywords:** Government Audit. ICMS Rate Differential. Technology.

## **1 INTRODUÇÃO**

A auditoria governamental é uma atividade de grande importância para a sociedade, pois tem como objetivo avaliar a efetividade e a eficiência dos órgãos públicos no cumprimento de suas responsabilidades e na aplicação dos recursos financeiros. Nesse contexto, a tecnologia tem desempenhado um papel fundamental na modernização e aprimoramento da auditoria governamental, proporcionando maior rapidez e precisão nas análises e nos resultados.

No âmbito da Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná (SEFA-PR), a Receita Tributária ICMS Diferencial de Alíquota é um dos principais tributos, no qual esse imposto acaba se fazendo objeto de auditoria e também incidindo sobre as mercadorias e serviços comercializados entre os estados brasileiros, deste modo contribuindo para uma arrecadação expressiva nas receitas do estado.

Por conseguinte, a modernização tecnológica na auditoria dessa receita, pode proporcionar uma maior efetividade na fiscalização e arrecadação do tributo, bem como, na detecção de possíveis fraudes e sonegação.

Nesse contexto, delimitou-se como pergunta norteadora: Como estudar a auditoria governamental aplicada à receita tributária ICMS Diferencial de Alíquota, na Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná (SEFA-PR), 2019 a 2022?

Ante o exposto, a presente pesquisa justifica-se por contribuir para o estudo dos avanços tecnológicos da auditoria governamental na Receita Tributária do ICMS Diferencial de Alíquota, com ênfase na atuação da Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná no período de 2019 a 2022. Espera-se, dessa maneira, identificar as principais tecnologias utilizadas pela SEFA-PR, bem como, a efetividade dessas tecnologias, na contribuição para o aprimoramento da atividade de auditoria governamental e para o aumento da arrecadação tributária.

Uma hipótese implica que existe uma ou mais perguntas por responder, produzindo um resultado esperado que será verificada através da pesquisa partindo do pressuposto: o que é e como se formula um problema (LAKATOS, 2021, p. 147). Nesta pesquisa, considera-se uma hipótese: Se houver avanço tecnológico na

fiscalização e no recolhimento do ICMS, como consequência, aumentar-se-ão os ingressos das receitas na fonte 100 – ordinário-não-vinculado – DIFAL-ICMS – SEFA-PR.

E, como objetivos, delimitou-se de forma geral, contribuir para o estudo dos avanços tecnológicos da auditoria governamental na fiscalização e arrecadação do ICMS Diferencial de Alíquota pela Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, no período de 2019 a 2022. E, como específicos: Descrever as principais características do ICMS Diferencial de Alíquota (DIFAL) - SEFA-PR e seus fundamentos legais, a partir da legislação aplicável e jurisprudências relativas ao tema proposto; Identificar as principais tecnologias utilizadas pela SEFA-PR, na auditoria da Receita Tributária do ICMS Diferencial de Alíquota (DIFAL), no período de 2019 a 2022, através do endereço eletrônico da fazenda.pr.gov<sup>5</sup>; Verificar se as tecnologias utilizadas pela SEFA-PR na auditoria da Receita Tributária do ICMS DIFAL, no período de 2019 a 2022, estão alinhadas às boas práticas relativas aos padrões internacionais de auditoria governamental, propostas pela *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI).

A metodologia utilizada embasou-se nos ensinamentos de Matias-Pereira (2016, p. 41), o qual define que método “pode ser aceito como a sequência de operações realizadas pelo intelecto para atingir certo resultado; trajeto intelectual; modo sistemático, ordenado, de pensar e investigar”.

Com base no seu objetivo, classifica-se como uma pesquisa descritiva, pois tem como finalidade descrever os principais sistemas tecnológicos utilizados na auditoria governamental na fiscalização e arrecadação do ICMS Diferencial de Alíquota pela Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, no período de 2019 a 2022. Conforme Matias-Pereira (2016, p. 90), a pesquisa descritiva “visa descrever as características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis”.

---

<sup>5</sup> Disponível em: <https://www.fazenda.pr.gov.br/>.

Para coleta de dados, utilizou-se dados primários e secundários. Os dados primários foram obtidos diretamente do portal da Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná (SEFA-PR). Por sua vez, os dados secundários foram extraídos da doutrina, da legislação aplicada, das jurisprudências, artigos científicos, endereços eletrônicos, dentre outros.

E, para finalizar a etapa metodológica, será realizada a análise dos dados coletados por meio de informações úteis e conclusivas para o trabalho que, conforme Richardson (2017, p. 241), refere-se a análise dos instrumentos metodológicos. Primeiramente, realizar-se-á a pré análise, ou seja, a estruturação do estudo; em seguida analisa-se o material coletado; e, para concluir, é necessário fazer o tratamento dos resultados para que os dados adquiridos possam ser interpretados.

## **2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA**

Neste capítulo estão relacionados os resultados da coleta de dados secundários, pertinentes ao primeiro e segundo objetivos específicos, segregados nos subtítulos 2.1 e 2.2.

### **2.1 DESCRIÇÃO DO ICMS - DIFAL - SEFA PARANÁ E SEUS FUNDAMENTOS LEGAIS**

As Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), é um tributo estadual que incide sobre a circulação de mercadorias, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como a comunicação. Ele é regulamentado por legislação estadual, mas existem algumas regras gerais estabelecidas pela Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB). O DIFAL - Diferencial de Alíquota é uma modalidade desse tributo e se refere à diferença entre

a alíquota interestadual e a alíquota interna do estado de destino de uma mercadoria ou serviço.

A Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná (SEFA-PR) é o órgão responsável pela administração e fiscalização desse imposto no estado.

Neste segmento estão consignados os principais conceitos relacionados ao ICMS e ICMS Diferencial de Alíquota, denominados tributos da espécie imposto. A compreensão desses conceitos demanda, primeiramente, uma exploração mais profunda das definições e classificações de tributos.

No entanto, é crucial ressaltar que existe um desenvolvimento recente no âmbito legislativo, mais especificamente por meio da Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019 (BRASIL, 2019). Esta proposta foi submetida ao Senado Federal em 03 de agosto de 2023, visando introduzir reformas significativas no Sistema Tributário Nacional. Entre as mudanças propostas, destaca-se a notável eliminação do ICMS, que seria substituído pela criação da Contribuição sobre Bens e Serviços, um novo tributo sob a responsabilidade dos estados e Distrito Federal. Adicionalmente, seria instituído o Imposto sobre Bens e Serviços, o qual seria gerido pela União.

A iniciativa de reforma tributária surge em um contexto em que a complexidade do sistema tributário brasileiro há muito tempo é alvo de críticas e debates. A proposta busca simplificar e modernizar a estrutura tributária do país, almejando maior eficiência na arrecadação, diminuição de entraves burocráticos e estímulo ao crescimento econômico.

É importante notar que essa proposta implica em alterações profundas na distribuição de competências tributárias entre os entes federativos. Ao transferir a responsabilidade do ICMS para um imposto de caráter nacional e introduzir uma nova contribuição estadual, a dinâmica de arrecadação e repartição de recursos entre União, estados e Distrito Federal passaria por uma reestruturação substancial.

Dessa maneira, a Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019 representa um passo ousado em direção à reforma tributária no Brasil (BRASIL, 2019). Suas disposições têm o potencial de remodelar significativamente o panorama tributário do país, alterando a forma como impostos são aplicados e distribuídos, bem como impactando diretamente a economia e a dinâmica financeira entre os diversos níveis de governo. O desfecho desse processo legislativo é aguardado com grande interesse, uma vez que pode determinar o curso das políticas econômicas e fiscais do Brasil nos próximos anos.

### **2.1.1 CONCEITO DE TRIBUTO**

O Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172/1966, recepcionada pela Carta Magna de 1988 com *status* de lei complementar, conforme preconiza o art. 146, inc. III da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) de 1988, é a principal norma que regula o Sistema Tributário Nacional.

A definição de tributo caracteriza-se inteiramente pelo texto do art. 3º do CTN/1966, onde tributo “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966). Consonante à Sabbag (2021, p. 45), tributo é “prestação pecuniária, exigido de maneira compulsória, instituído por lei e cobrado mediante lançamento”. De maneira pormenorizada, o conceito de tributo é apresentado na FIG. 1.

Figura 1 – Conceitos de Tributos

"[...] é toda prestação pecuniária compulsória"	- Pagamento obrigatório, não facultativo, realizado em espécie, em dinheiro.
"[...] em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir [...]"	- Os pagamentos deverão ser realizados na moeda nacional daquele país.
"[...] que não constitua sanção por ato ilícito [...]"	- Os pagamentos não são punitivos, tal qual as multas tributárias.
"[...] instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa."	- A obrigação do pagamento institui-se por Lei ou Medida Provisória e cabe aos órgãos competentes sua cobrança.

FONTE: Os autores (2023), adaptado de Brasil (1966)

O Tributo não constitui sanção de ato ilícito, não possui a função de ser punitivo, sua função é arrecadatória. Conforme disposto no art. 157, do CTN/1966, a imposição de penalidade não rebate o pagamento integral do crédito tributário, logo, o tributo é independente no sentido de pagamento de multa e eventual dispensa no pagamento do tributo em si. A multa tributária, portanto, é distinta do tributo e é compreendida como penalidade no caso de descumprimento da obrigação tributária, com caráter de sanção (CABRAL, 2020, p. 8).

Tributo é uma obrigação instituída em lei, ou seja, somente será criado perante lei ou medida provisória.

Quanto à atividade administrativa vinculada, o tributo é cobrado pelo Fisco, que está ligado a Lei. A administração não possui autonomia para decidir se irá cobrar ou não.

Conforme consta no CTN/1966, artigos 4º e 5º, a “natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação” e o tributo, denominado gênero, é dividido em 3 espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Nas décadas de 1980 e 1990, sobrevieram os empréstimos compulsórios e as contribuições como figuras tributárias. Baleeiro (2007 *apud* SABBAG, 2022, p. 493)

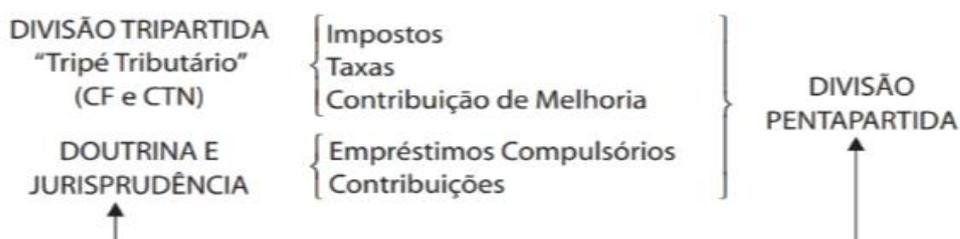
foi um dos primeiros teóricos a admitir a possibilidade de existência de cinco espécies tributárias, sendo: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. Daí a teoria da pentapartida. Variações nessa doutrina são numerosas, haja em vista as classificações bipartidas, tripartidas, quadripartidas e quinquipartidas (SABBAG, 2022, p. 493).

Nas palavras de Amaro (2021, p. 37):

[...] os critérios de classificação dos tributos não são certos ou errados. São mais adequados, menos adequados, ou inadequados (a) no plano da teoria do direito tributário, ou (b) no nível do direito tributário positivo, como instrumento que permita (ou facilite) a identificação das características que devem compor cada espécie de tributo (no plano teórico ou num dado sistema jurídico-positivo).

Sabbag (2022, p. 494) destaca que os empréstimos compulsórios e as contribuições, amparados pelos artigos 148 e 149, respectivamente, da CRFB/1988, possuem destinação e denominação destacados pelo próprio legislador constituinte, desse modo, diz-se que não aplicam-se ao art. 4º, I e II, do CTN/1966 (BRASIL, 1966). As espécies tributárias, bem como a diferenciação entre a divisão tripartida e pentapartida estão sumarizadas na FIG. 2.

Figura 2 – Espécies tributárias



FONTE: Sabbag (2022, p. 494)

O imposto é definido primariamente como algo que se impôs, em outras palavras, é a imposição de um tributo mediante um fato gerador. A descrição de imposto para Baleeiro (2018, p. 249) é

[...] prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento.

As taxas são cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios onde o contribuinte faz uso de determinada atividade oferecida por um desses e em contrapartida é cobrado do mesmo as benesses dessa atividade. Ao contrário dos impostos, as taxas são diretamente vinculadas a uma atuação estatal. Seu fato gerador está relacionado à atuação do Poder Público e não à uma atividade do contribuinte (SEGUNDO, 2022, p. 45).

As contribuições de melhoria são tributos que recaem sobre a valorização imobiliária de obras públicas. Os sujeitos passivos desses tributos são os proprietários dos imóveis valorizados.

O art. 82 do CTN/1966 traz limitações para a cobrança da contribuição de melhoria, legalizando as cobranças se atendidos os requisitos:

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior; [...] (BRASIL, 1966)

Dessa maneira, os principais conceitos e teorias acerca do Sistema Tributário Nacional foram expostos no presente subtítulo.

### **2.1.2 CONCEITO DE ICMS**

Com a finalidade do aprofundamento a respeito do ICMS Diferencial de Alíquota no estado do Paraná, um tributo, classificado imposto vinculado, estão seus conceitos descritivos, sintetizados e na sequência a descrição do DIFAL Diferencial de Alíquota do ICMS.

ICMS é a sigla para Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. É um imposto indireto, que incide sobre o produto ou o serviço e leva em conta o quanto é consumido.

O seu foco são transações de mercadorias e serviços e instituído pelos Estados e Distrito Federal, ou seja, cada Estado estabelece a sua alíquota. A sua cobrança segue normas gerais estabelecidas pela Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir). Segue-se:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

- a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;
- b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

- c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;
- d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;
- e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido; [...] (BRASIL, 1996).

### 2.1.3 TRIBUTO - ESPÉCIE - IMPOSTO - ICMS - DIFAL

DIFAL significa Diferencial de Alíquota do ICMS e é um instrumento tributário que foi constituído pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) em 17 de setembro de 2015 (BRASIL, 2015), Convênio revogado em 27 de dezembro de 2021, substituído pelo Convênio nº 236 (BRASIL, 2021). Ele foi criado para igualar a diferenciação de tributação que existe entre os estados, visto que cada estado possui a sua própria alíquota de ICMS (KRÜGER, 2022).

Visando demonstrar que a ocorrência do DIFAL está atrelada ao fato de ser interestadual e a mercadoria ser destinada ao consumo.

**Cláusula primeira:** Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio.

**Cláusula segunda:** Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente do bem:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”;

II - se prestador de serviço:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na prestação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a prestação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b” (BRASIL, 2021).

O cálculo do DIFAL de ICMS é realizado de modo que seja encontrado a diferença entre a alíquota do estado de destino e a tarifa interestadual.

Figura 3 – DIFAL

## Diferencial de alíquotas do ICMS

Quando a venda de bens ou serviços ocorre entre fornecedores e consumidores de estados diferentes, o estado da parte consumidora deve receber o chamado Diferencial de alíquotas.



### Quem paga o Diferencial de alíquotas?

Consumidores que pagam ICMS (empresas)  
ou fornecedores que vendem para pessoa física.

FONTE: Agência Senado (2021)

Figura 4 – Exemplo



FONTE: PORTAL de Exigências Legais - Senior Sistemas S.A (2023)

Além da diferença de ICMS, também é acrescido um percentual (%) para o Fundo de Combate à Pobreza (FCP) que foi estipulado pela Emenda Constitucional nº 31/2000 onde ocorre um acréscimo percentual de 2% a 4% ao ICMS e vai depender de cada estado (BRASIL, 2000). Os investimentos em educação, saúde, alimentação e habitação).

Para cada estado existe um percentual (%) diferente do FCP, sendo que no Amapá, Pará e Santa Catarina esse fundo não é exigido.

Um exemplo de obrigação acessória diretamente ligada ao ICMS DIFAL é o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), trata-se de uma plataforma on-line onde é possível encaminhar as informações de pessoas jurídicas à Receita Federal, ou seja, validação, armazenamento entre outros documentos referentes à escrituração contábil e fiscal das empresas.

## **2.2 AS PRINCIPAIS TECNOLOGIAS UTILIZADAS PELA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO PARANÁ NA PESQUISA SOBRE A RECEITA TRIBUTÁRIA DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA, NO PERÍODO DE 2019 A 2022**

Na contextualização sobre o projeto *Phoenix* se faz necessário entender que a Secretaria de Estado é um órgão do poder executivo do Estado do Paraná e tem obrigação de elaborar o Plano Plurianual (PPA) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

Preliminarmente tem que se entender a estrutura governamental que envolve a SEFA-PR, que deverá fixar as suas despesas e estimar as suas receitas definidas por unidades orçamentárias e projetos-atividades. Portanto, o projeto *Phoenix* deverá estar contido no PPA e na LOA.

Neste subtítulo estão mencionados um breve conceito de sistema de informação e a explanação acerca do Projeto *Phoenix* da Receita Estadual do Paraná, conforme informações disponíveis no site da SEFA-PR (Disponível em: <http://www.phoenix.fazenda.pr.gov.br/>. Acesso em: 11 mai. 2023).

### **2.2.1 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO**

Um sistema de informação é um conjunto de elementos organizados que se relacionam e a partir disso coletam, processam e distribuem informações para uma tomada de decisão.

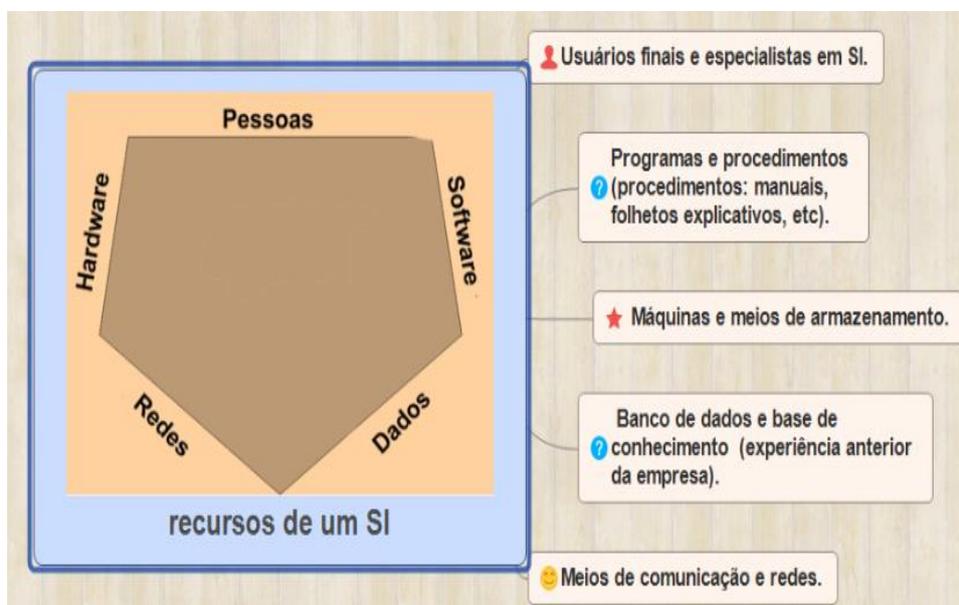
Segundo Gonçalves (2017, p.18) a informação é “um fenômeno que confere significado ou sentido às coisas, já que, por meio de códigos e de conjuntos de dados, forma os modelos do pensamento humano, convertendo os dados em contexto significativo e útil”.

O *Business Intelligence* (BI) é um termo que engloba os métodos de coleta, armazenamento e análise de dados. Visivelmente o BI torna-se um conjunto de técnicas que irão otimizar o processo e auxiliar nas tomadas de decisões.

Os sistemas de *Business Intelligence* são deliberados como:

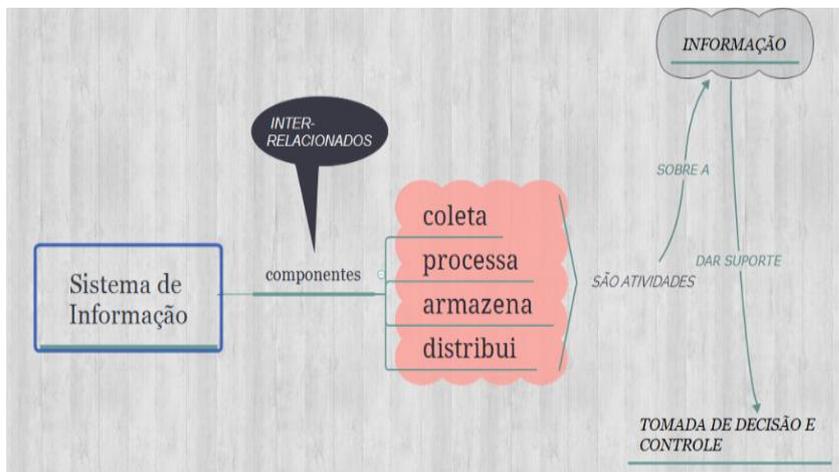
[...] sistemas de informação que dão suporte à análise de dados e ao processo decisório com vistas a propiciar à organização a obtenção de vantagens competitivas. Esses sistemas empregam tecnologias como *data warehouse*, *olap* e *data mining* para o suporte ao processo decisório nos níveis tático e estratégico (AUDY; ANDRADE; CIDRAL, 2005, p. 121).

Figura 5 – Componentes de um sistema de informação



FONTE: MAPAS de Sistema de Informação (2018)

Figura 6 – Funcionamento do sistema



FONTE: MAPAS de Sistema de Informação (2018)

## 2.2.2

### 2.2.3 PROJETO PHOENIX

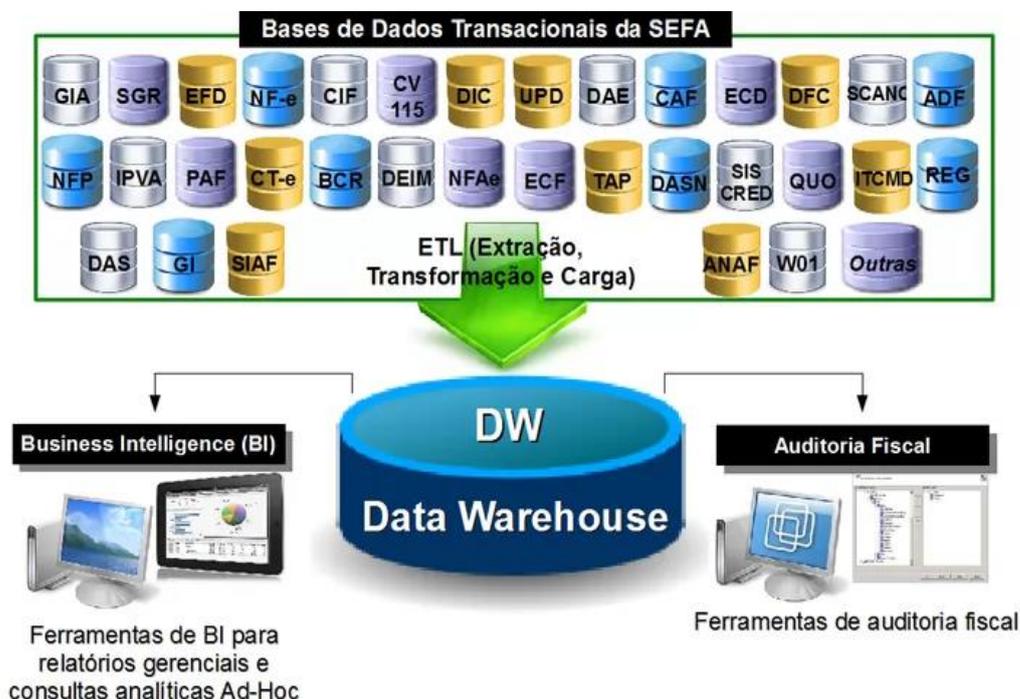
O Projeto *Phoenix* é um projeto em andamento desde 2011 na Receita Estadual do Paraná (REPR), instituído pela Portaria CRE 087/2011 (em vigência), de 01 de abril do mesmo ano, conforme extraído de página própria do *Phoenix* na Receita Estadual do Paraná, o Diretor da Coordenação da Receita do Estado resolve:

[...]supervisão do Escritório de Gerenciamento de Projetos (CRE/EGP), compor equipe de trabalho para estudos e implantação do Projeto Phoenix, voltado para *datawarehouse* (DW), *business intelligence* (BI), sistemas de auditoria e de mineração de dados no âmbito da Coordenação da Receita do Estado (PHOENIX, 2021).

Conforme consta em seu endereço eletrônico (Disponível em: <http://www.phoenix.fazenda.pr.gov.br/>), o principal objetivo do projeto era o de instituir uma infraestrutura avançada de *hardware*, *software* e serviços para a análise massiva de dados dos auditores fiscais e demais funcionários da Secretaria da Fazenda (SEFA). Além disso, buscar desenvolver e implementar uma solução de *Data*

Warehouse (DW) e BI para extração de dados e criação de relatórios gerenciais, bem como desenvolver e implementar ferramentas de auditoria fiscal.

Figura 7 – Projeto *Phoenix* e *Business Intelligence*



FONTE: Phoenix (2021)

O projeto tinha a finalidade de instituir na SEFA-PR as condições de infraestrutura necessárias para que suas diversas áreas (Tributação, Arrecadação, Fiscalização, Financeiro, Recursos Humanos, Tecnologia da Informação etc.) possam utilizar de forma ampla e eficiente a enorme gama de dados existentes, transformando-os em informação (PHOENIX, 2021).

Ainda de acordo com o seu endereço eletrônico (Disponível em: <https://phoenix.fazenda.pr.gov.br>), desde que surgiu, o Sistema já foi considerado importante alicerce nos processos analíticos da Receita Estadual do Paraná, desde o controle e a fiscalização dos contribuintes até a tomada de decisão baseada em

painéis gerenciais, proporcionando ao Fisco Paranaense um crescimento significativo em sua capacidade de processar e analisar dados, permitindo melhoria no controle e fiscalização dos seus contribuintes. Por conta disso, é considerada a renovação tecnológica completa do ambiente de análise de dados da organização. Conforme Phoenix (2021):

[...] os dados estarão disponíveis por assunto e não será necessário conhecer profundamente a sua estrutura. Será possível ao auditor preparar seus próprios relatórios, alterar os já existentes, ou somente utilizar os disponíveis, dependendo do perfil de acesso. E isto com maior eficiência, eficácia, qualidade e confiabilidade.

O projeto *Phoenix* foi mencionado em Relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)<sup>6</sup> como exemplo de utilização inovadora de análise de dados, tendo sido incluído em relatório publicado em 13 de maio de 2016 intitulado “*Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies*” (“Tecnologias para uma melhor administração tributária: um guia prático para os órgãos de Receita”). O Relatório discorre acerca de serviços digitais e explora como novas tecnologias de análises de dados podem ser usadas pelas administrações tributárias (PHOENIX, 2021).

Por conta da repercussão do Projeto *Phoenix*, foi criada em 2017 uma unidade na Receita Estadual especializada em DW e BI, nomeada Assessoria e Gerência do Ambiente Analítico (AGAA), coordenada pelo auditor fiscal David Saraiva Farias Fernandes (PHOENIX, 2021).

---

<sup>6</sup> A OCDE é uma organização internacional e intergovernamental, cuja sede localiza-se em Paris - França. É composta pelos países mais industrializados da economia de mercado, seus membros reúnem-se regularmente a fim de trocar informações e estabelecer políticas comuns, para a maximização do crescimento econômico e o desenvolvimento dos países membros (MINISTÉRIO da Economia, 2023).

O Projeto *Phoenix* foi vencedor em 2018 do PRÊMIO EXCELÊNCIA EM COMPETITIVIDADE - DESTAQUE BOAS PRÁTICAS, considerado um dos mais importantes do setor público do Brasil, organizado pelo Centro de Liderança Pública (CLP). O prêmio busca incentivar as boas práticas nacionais que ajudam a modernizar o setor público e a alavancar a eficiência dos Estados e a qualidade dos serviços prestados ao cidadão (PHOENIX, 2018).

Figura 8 – Premiação do CLP 2018



FONTE: Phoenix (2018)

No início de 2019 a Escola Fazendária do Paraná (EFAZ/PR) lançou um programa de formação e treinamento em BI MicroStrategy, onde no mesmo ano capacitou cerca de cento e oitenta auditores fiscais. O programa foi suspenso em 2020 por conta da pandemia de covid-19 (PHOENIX, 2021).

### **3 IDENTIFICAÇÃO DAS TECNOLOGIAS UTILIZADAS PELA SEFA-PR NA AUDITORIA DA RECEITA TRIBUTÁRIA DO ICMS DIFAL, NO PERÍODO 2019 A 2022**

Identificar se o Estado do Paraná/SEFA alocou recursos nas Leis Orçamentárias Anuais (LOA) para o desenvolvimento do Projeto *Phoenix* é fundamental para investigar a profundidade da alocação de recursos para o denominado projeto. Averiguou-se, assim, os dados contidos nas LOA's dos exercícios financeiros de 2019 a 2022, todas disponíveis no endereço eletrônico da Receita Estadual do Paraná (<https://www.fazenda.pr.gov.br/Pagina/Lei-Orcamentaria-Anual-Exercicios-Anteriores-Sistema-Estadual-de-Legislacao>) (PARANÁ, 2023), conforme observar-se-á no decorrer deste capítulo.

#### **3.1 DAS LIMITAÇÕES ÀS COLETAS DOS DADOS PRIMÁRIOS**

A identificação do Projeto *Phoenix* nas Leis Orçamentárias pertinentes aos referidos exercícios financeiros, está resumida no QUADRO 1, onde a coleta dos dados primários é definida como Positiva ou Negativa, sendo, Positiva se o projeto foi identificado e demonstra as despesas fixadas (rubricas orçamentárias, fontes de recursos e valores) *versus* respectivos códigos de receita, em unidades da administração direta ou indireta da Secretaria de Estado da Fazenda.

Quadro 1 – Leis Orçamentárias vs Limitações Projeto Phoenix

<b>LOA</b>	<b>VIGÊNCIA</b>	<b>RESULTADO (POSITIVO VS NEGATIVO)</b>	<b>RESULTADO (POSITIVO VS NEGATIVO)</b>
Lei Orçamentária n°	2019	SEFA: NEGATIVO	CASA CIVIL -CELEPAR:

19.766 de 17/12/2018			NEGATIVO
Lei Orçamentária nº 20.078 de 18/12/2019	2020	SEFA: NEGATIVO	CASA CIVIL -CELEPAR: NEGATIVO
Lei Orçamentária nº 20.446 de 18/12/2020	2021	SEFA: NEGATIVO	CASA CIVIL -CELEPAR: NEGATIVO
Lei Orçamentária nº 20.873 de 15/12/2021	2022	SEFA: NEGATIVO	CASA CIVIL -CELEPAR: NEGATIVO

FONTE: Os autores (2023).

Observa-se no QUADRO 1 a limitação em validar a hipótese consignada no capítulo 1, em face da ausência de previsão orçamentária para o Projeto *Phoenix* nos orçamentos do Estado do Paraná.

Detalha-se nos subtítulos abaixo os orçamentos apresentados para os dois órgãos (SEFA e CELEPAR) e a ausência de qualquer menção ou descrição do referido projeto.

### 3.2 ORÇAMENTO SEFA DE 2019

Tabela 1 – Orçamento SEFA (2019)

# REVISTA DIREITO FAE

29 - SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA								
PROGRAMA DE TRABALHO								
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	CORRENTES	TESOURO CAPITAL	Recursos de Todas as Fontes			R\$ 1,00	
				TOTAL	CORRENTES	OUTRAS FONTES CAPITAL	TOTAL	
2900.0412340.4495	GESTÃO DO FUNDO DE CAPITAL DE RISCO DO PARANÁ Administração Difusão do Conhecimento Científico e Tecnológico PARANÁ INOVADOR	1.015.114	0	1.015.114	0	0	0	0
2900.0457312.4496	GESTÃO DO SISTEMA ESTADUAL DE PARQUES TECNOLÓGICOS - SEPARTEC Encargos Especiais Outros Encargos Especiais	1.024.967	0	1.024.967	0	0	0	0
2900.2884699.9093	OBRIGAÇÕES ESPECIAIS ENCARGOS ESPECIAIS - FDE Encargos Especiais Outros Encargos Especiais	0	0	0	150.559	0	150.559	0
2900.2884699.9094	OBRIGAÇÕES ESPECIAIS ENCARGOS ESPECIAIS - FEM Encargos Especiais Outros Encargos Especiais	0	0	0	4.526	0	4.526	0
2900.2884699.9097	OBRIGAÇÕES ESPECIAIS ENCARGOS ESPECIAIS - FIME Encargos Especiais Outros Encargos Especiais	20.206	0	20.206	0	0	0	0
2900.2884699.9098	OBRIGAÇÕES ESPECIAIS ENCARGOS ESPECIAIS - FAG Encargos Especiais Outros Encargos Especiais	10.353	0	10.353	0	0	0	0
2900.2884699.9099	OBRIGAÇÕES ESPECIAIS ENCARGOS ESPECIAIS - PCR Encargos Especiais Outros Encargos Especiais	20.206	0	20.206	0	0	0	0
2900.2884699.9183	OBRIGAÇÕES ESPECIAIS ENCARGOS ESPECIAIS - FUNREFISCO	1.000.000	0	1.000.000	0	0	0	0
<b>TOTAL</b>		<b>621.367.847</b>	<b>40.906.171</b>	<b>662.274.018</b>	<b>22.279.338</b>	<b>4.300.000</b>	<b>26.579.338</b>	<b>0</b>
<b>*Recursos Vinculados</b>								

FONTE: Paraná (2023).

Tabela 2 – Detalhamento dos Programas de Trabalho da Diretoria Geral - Administração Direta/SEFA

## B - Detalhamento do Programa de Trabalho das Unidades - Recursos de Todas as Fontes

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
2902 - DIRETORIA GERAL

DEMONSTRATIVO DA DESPESA POR FUNÇÕES, SUBFUNÇÕES E PROGRAMAS, CONSOLIDANDO PROJETOS, ATIVIDADES E OPERAÇÕES ESPECIAIS					
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	PROJETOS	ATIVIDADES	OPER. ESPEC.	R\$ 1,00
<b>Função</b>					<b>TOTAL</b>
04	Administração	29.055.126	91.412.151	0	120.467.277
<b>Subfunção</b>					
122	Administração Geral	0	90.387.184	0	90.387.184
129	Administração de Receitas	29.055.126	0	0	29.055.126
573	Difusão do Conhecimento Científico e Tecnológico	0	1.024.967	0	1.024.967
<b>Programa</b>					
12	PARANÁ INOVADOR	0	1.024.967	0	1.024.967
41	ASSEGURAR O EQUILÍBRIO FISCAL	29.055.126	0	0	29.055.126
42	GESTÃO ADMINISTRATIVA	0	90.387.184	0	90.387.184
<b>TOTAL</b>		<b>29.055.126</b>	<b>91.412.151</b>	<b>0</b>	<b>120.467.277</b>

PROGRAMA DE TRABALHO					
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	Recurso de todas as Fontes			R\$ 1,00
	Administração				<b>TOTAL</b>
2902.04129.41.3098	Administração de Receitas ASSEGURAR O EQUILÍBRIO FISCAL MODERNIZAÇÃO DA GESTÃO FISCAL DO ESTADO DO PARANÁ - PROFISCO II - PR				29.055.126
<b>código</b>	<b>ESPECIFICAÇÃO</b>				<b>TOTAL</b>
	Administração				
2902.04122.42.4050	Administração Geral GESTÃO ADMINISTRATIVA GESTÃO ADMINISTRATIVA - SEFA				90.387.184
<b>código</b>	<b>ESPECIFICAÇÃO</b>				<b>TOTAL</b>
	Administração				
2902.04573.12.4496	Difusão do Conhecimento Científico e Tecnológico PARANÁ INOVADOR GESTÃO DO SISTEMA ESTADUAL DE PARQUES TECNOLÓGICOS - SEPARTEC				1.024.967
<b>TOTAL</b>					<b>120.467.277</b>
<b>*Recursos Vinculados</b>					

FONTE: Paraná (2023).

Identificou-se o Projeto “MODERNIZAÇÃO DA GESTÃO FISCAL DO ESTADO DO PARANÁ - PROFISCO II - PR”, mas sem qualquer menção ao Projeto *Phoenix* ou ao desenvolvimento do BI e DW. O Profisco II refere-se, conforme publicação oficial no endereço eletrônico da Secretaria da Fazenda (Disponível em: <https://www.fazenda.pr.gov.br/Pagina/Projeto-de-Modernizacao-da-Gestao-Fiscal-do-Estado-do-Parana-Profisco-II-PR>):

Contratação, pelo Governo do Estado do Paraná, de operação de crédito, no valor de USD 50,000,000 junto ao Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID). Em contrapartida, o Estado do PR será responsável pela aplicação de USD 5,000,000 (10% do valor financiado).

A Lei 19.754/2018, publicada em 14/12/2018, autorizou a contratação do financiamento, e a assinatura do contrato aconteceu em 30/09/2020. O prazo para desembolso é de 5 anos.

O objetivo do Projeto é contribuir para a sustentabilidade da gestão fiscal, por meio do aperfeiçoamento da gestão fazendária, da administração tributária e contencioso fiscal e da administração financeira e do gasto público, atendendo às diretrizes estratégicas estaduais.

Tabela 3 – Detalhamento dos Programas de Trabalho da Coordenação da Receita do Estado (CRE) - Administração Indireta

B - Detalhamento do Programa de Trabalho das Unidades - Recursos de Todas as Fontes  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
2930 - COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO - CRE

DEMONSTRATIVO DA DESPESA POR FUNÇÕES, SUBFUNÇÕES E PROGRAMAS, CONSOLIDANDO PROJETOS, ATIVIDADES E OPERAÇÕES ESPECIAIS					R\$ 1,00
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	PROJETOS	ATIVIDADES	OPER. ESPEC.	TOTAL
<b>Função</b>					
04	Administração	9.831.988	526.883.473	0	536.715.461
28	Encargos Especiais	0	0	1.000.000	1.000.000
<b>Subfunção</b>					
129	Administração de Receitas	9.831.988	526.883.473	0	536.715.461
846	Outros Encargos Especiais	0	0	1.000.000	1.000.000
<b>Programa</b>					
41	ASSEGURAR O EQUILÍBRIO FISCAL	9.831.988	526.883.473	0	536.715.461
99	OBRIGAÇÕES ESPECIAIS	0	0	1.000.000	1.000.000
	<b>TOTAL</b>	<b>9.831.988</b>	<b>526.883.473</b>	<b>1.000.000</b>	<b>537.715.461</b>

# REVISTA DIREITO FAE

PROGRAMA DE TRABALHO						Recurso de todas as Fontes	R\$ 1,00
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO						TOTAL
	Administração						
	Administração de Receitas						
	ASSEGURAR O EQUILÍBRIO FISCAL						
2930.04129.41.3021	GESTÃO FISCAL DO ESTADO DO PARANÁ - PROFISCO - PR						9.831.988
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO						TOTAL
	Administração						
	Administração de Receitas						
	ASSEGURAR O EQUILÍBRIO FISCAL						
2930.04129.41.4052	ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL						526.883.473
<b>OBRAS</b>							
ESPECIFICAÇÃO		Status	G. FT Mesorregiões		Qtde Un. Med.		TOTAL
4052 - 0001	Melhorar o prédio que abriga a sede da 6ª Delegacia Regional da Receita - Jacarezinho	Em Elaboração	1 JACAREZINHO		1.000m2		500.000
4052 - 0013	Elaborar projeto de prevenção de incêndio e acessibilidade da sede da 3ª Delegacia Regional da Receita	Em Projeto	1 PONTA GROSSA		1 unidade		80.000
4052 - 0014	Elaborar projeto de prevenção de incêndio e acessibilidade da sede da 13ª Delegacia Regional da Receita	Em Projeto	1 CASCAVEL		1 unidade		80.000
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO						TOTAL
	Encargos Especiais						
	Outros Encargos Especiais						
	OBRIGAÇÕES ESPECIAIS						
2930.28846.99.9183	ENCARGOS ESPECIAIS - FUNREFISCO						1.000.000
<b>TOTAL</b>							<b>537.715.461</b>
<b>*Recursos Vinculados</b>							

FONTE: Paraná (2023).

O projeto-atividade “ASSEGURAR O EQUILÍBRIO FISCAL”, apesar de ser um dos objetivos específicos do Projeto *Phoenix*, contemplou apenas melhorias nos prédios públicos da Receita, sem qualquer relação ao referido projeto.

### 3.3 ORÇAMENTO CELEPAR DE 2019

Tabela 4 – Investimento nas empresas públicas e sociedades de economia mista, segundo a origem dos recursos

INVESTIMENTOS DAS EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA, SEGUNDO A ORIGEM DOS RECURSOS					R\$ 1,00
UNIDADES	RECURSOS PRÓPRIOS	OPERAÇÕES DE CRÉDITO	TESOURO ESTADUAL		TOTAL
1380 - COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA ELÉTRICA - COPEL	1.499.458.050	54.745.910	0		1.554.203.960
1381 - COMPANHIA DE SANEAMENTO DO PARANÁ - SANEPAR	893.509.590	18.336.720	0		911.846.310
1385 - COMPANHIA DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO DO PARANÁ - CELEPAR	17.441.357	0	11.000.000		28.441.357
1386 - AGÊNCIA DE FOMENTO DO PARANÁ S/A	1.347.136	0	1.000		1.348.136
4580 - INSTITUTO DE TECNOLOGIA DO PARANÁ - TECPAR	423.071.840	0	1.000		423.072.840
6582 - COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO AGROPECUÁRIO DO PARANÁ - CODAPAR	280.000	0	0		280.000
6583 - CENTRAIS DE ABASTECIMENTO DO PARANÁ S/A - CEASA/PR	1.387.852	0	1.000		1.388.852
7780 - ESTRADA DE FERRO PARANÁ OESTE S/A - FERROESTE	0	0	8.200.000		8.200.000
7781 - ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA - APPA	199.517.605	0	0		199.517.605
<b>TOTAL</b>	<b>3.036.013.430</b>	<b>73.082.630</b>	<b>19.203.000</b>		<b>3.128.299.060</b>

FONTE: Paraná (2023).

A Celepar, no período vigente de 2019 teve um orçamento total de R\$28.441.357.

Tabela 5 – Demonstrativos das metas dos investimentos

DEMONSTRATIVO DA ORIGEM DOS RECURSOS PARA FINANCIAMENTOS DOS INVESTIMENTOS				
1300 - CASA CIVIL				
1385 - COMPANHIA DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO DO PARANÁ - CELEPAR				
<b>ORIGEM DOS RECURSOS</b>				<b>VALOR</b>
Recursos Próprios				17.441.357
Recursos do Tesouro Estadual				11.000.000
<b>TOTAL</b>				<b>28.441.357</b>
DEMONSTRATIVO DAS METAS DOS INVESTIMENTOS				
				<b>R\$ 1,00</b>
<b>CÓDIGO</b>	<b>ESPECIFICAÇÃO</b>			<b>TOTAL</b>
1385.04126.40.4806	INVESTIMENTO EM TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO			28.441.357
<b>PRODUTOS</b>				
<b>Especificações</b>	<b>Produto/Mesorregiões</b>	<b>Qtde Un. Med.</b>		
4806 0001 Adquirir software	equipamento adquirido METROPOLITANA DE CURITIBA	33 unidade		
4806 0003 Aquisição de mobiliários	mobiliário adquirido METROPOLITANA DE CURITIBA	143 unidade		
4806 0004 Aquisição de outros mobiliários diversos	mobiliário adquirido METROPOLITANA DE CURITIBA	15 unidade		
4806 0005 Aquisição de equipamentos de informática	equipamento adquirido METROPOLITANA DE CURITIBA	143 unidade		
<b>OBRAS</b>				
<b>ESPECIFICAÇÃO</b>	<b>Status</b>	<b>G. FT Mesorregiões</b>	<b>Qtde Un. Med.</b>	<b>TOTAL</b>
4806 0001 Reformar e ampliar prédio da CELEPAR	Em Execução	95 CURITIBA	720m2	4.000.000
<b>TOTAL</b>				<b>28.441.357</b>
Lista de Definição das Ações				
<b>Ações</b>				
<b>4806 - INVESTIMENTO EM TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO</b>				
Assegurar a estrutura dos serviços indispensáveis ao atendimento das necessidades de Tecnologia e Informação da Comunicação (TIC) do Governo do Paraná, assim como sua manutenção e evolução.				

FONTE: Paraná (2023).

Não há alocações de recursos ao Projeto *Phoenix* no período de 2019, mas houve, como metas, aquisições de software e melhoria no prédio da CELEPAR.

### 3.4 ORÇAMENTO SEFA DE 2020

Tabela 6 – Orçamento SEFA (2020)

# REVISTA DIREITO FAE

2900 - SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA		PROGRAMA DE TRABALHO			Recursos de Todas as Fontes			R\$ 1,00
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	CORRENTES	TESOURO CAPITAL	TOTAL	CORRENTES	OUTRAS FONTES CAPITAL	TOTAL	
	ADMINISTRAÇÃO	613.339.185	65.164.304	678.503.489	71.364.256	20.308.000	91.672.256	
	ADMINISTRAÇÃO GERAL	85.813.948	16.884.975	102.698.923	0	0	0	
	GESTÃO ADMINISTRATIVA	85.813.948	16.884.975	102.698.923	0	0	0	
2900.04122426.050	*GESTÃO ADMINISTRATIVA - SEFA	85.813.948	16.884.975	102.698.923	0	0	0	
	ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA	12.578.226	25.825.784	38.404.010	71.364.256	20.308.000	91.672.256	
	GESTÃO PÚBLICA, TRANSPARÊNCIA & COMPLIANCE	6.030.280	13.570.651	19.600.931	71.364.256	20.308.000	91.672.256	
2900.04123405.008	*APOIO ÀS AÇÕES DO FUNDO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO	0	1.000	1.000	0	0	0	
2900.04123406.488	GESTÃO DO FUNDO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO	0	0	0	69.418.650	20.300.000	89.718.650	
2900.04123406.489	GESTÃO DO FUNDO DE QUALIFICAÇÃO DO MICROCRÉDITO	0	0	0	1.944.606	0	1.944.606	
2900.04123406.494	*GESTÃO DO FUNDO DE AVAL GARANTIDOR DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE DO PARANÁ	780.521	1.687.438	2.467.959	0	0	0	
2900.04123406.495	*GESTÃO DO FUNDO DE CAPITAL DE RISCO DO PARANÁ	1.102.955	1.710.596	2.813.551	0	0	0	
2900.04123406.518	*APOIO ÀS AÇÕES E PARTICIPAÇÕES EM FUNDOS DA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA	3.237.000	5.990.000	9.227.000	0	0	0	
2900.04123406.522	GESTÃO DO FUNDO PARA O DESENVOLVIMENTO DE PROJETOS DE INFRAESTRUTURA - FUNFAR	0	0	0	1.000	8.000	9.000	
	ASSEGUARAR O EQUILÍBRIO FISCAL	519.023.937	34.708.678	553.732.615	0	0	0	
2900.04123415.098	*MODERNIZAÇÃO DA GESTÃO FISCAL DO ESTADO DO PARANÁ - PROFISCO II - PR	7.457.750	16.435.750	23.893.500	0	0	0	
2900.04123415.516	*INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL NA PRESE	0	1.000	1.000	0	0	0	
	ADMINISTRAÇÃO DE RECEITAS	511.566.187	18.271.928	529.838.115	0	0	0	
	ASSEGUARAR O EQUILÍBRIO FISCAL	519.023.937	34.708.678	553.732.615	0	0	0	
2900.04129416.052	*ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL	511.566.187	18.271.928	529.838.115	0	0	0	
	DIFUSÃO DO CONHECIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO	2.471.020	0	2.471.020	0	0	0	
	PARANÁ MAIS CIÊNCIA	2.471.020	0	2.471.020	0	0	0	
2900.04573066.496	*GESTÃO DO SISTEMA ESTADUAL DE PARQUES TECNOLÓGICOS - SEPARTEC	2.471.020	0	2.471.020	0	0	0	
	SERVIÇOS FINANCEIROS	909.804	4.181.617	5.091.421	0	0	0	
	GESTÃO PÚBLICA, TRANSPARÊNCIA & COMPLIANCE	6.030.280	13.570.651	19.600.931	71.364.256	20.308.000	91.672.256	
2900.04694406.493	*GESTÃO DO FUNDO DE INOVAÇÃO DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE DO PARANÁ	909.804	4.181.617	5.091.421	0	0	0	
	ENCARGOS ESPECIAIS	1.043.739	0	1.043.739	33.304	0	33.304	
	OUTROS ENCARGOS ESPECIAIS	1.043.739	0	1.043.739	33.304	0	33.304	
	OBRIGAÇÕES ESPECIAIS	1.043.739	0	1.043.739	33.304	0	33.304	
2900.28846999.093	ENCARGOS ESPECIAIS - FDE	0	0	0	29.710	0	29.710	
2900.28846999.094	ENCARGOS ESPECIAIS - FEM	0	0	0	2.594	0	2.594	
2900.28846999.097	ENCARGOS ESPECIAIS - FIME	4.409	0	4.409	0	0	0	
2900.28846999.098	ENCARGOS ESPECIAIS - FAG	3.061	0	3.061	0	0	0	
2900.28846999.099	ENCARGOS ESPECIAIS - FCR	3.269	0	3.269	0	0	0	
2900.28846999.183	ENCARGOS ESPECIAIS - RECEITA ESTADUAL DO PARANÁ	1.033.000	0	1.033.000	0	0	0	
2900.28846999.273	ENCARGOS ESPECIAIS - FUNFAR	0	0	0	1.000	0	1.000	
	<b>TOTAL</b>	<b>614.382.924</b>	<b>65.164.304</b>	<b>679.547.228</b>	<b>71.397.560</b>	<b>20.308.000</b>	<b>91.705.560</b>	

FONTE: Paraná (2023).

Tabela 7 – Detalhamento dos Programas de Trabalho da Diretoria Geral da SEFA - Administração Direta

2900 - SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA		PROGRAMA DE TRABALHO			Recursos de Todas as Fontes			R\$ 1,00
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	PROJETOS	ATIVIDADES	OPER. ESP	TOTAL			
	ADMINISTRAÇÃO	23.893.500	105.169.943	0	129.063.443			
	ADMINISTRAÇÃO GERAL	0	102.698.923	0	102.698.923			
	GESTÃO ADMINISTRATIVA	0	102.698.923	0	102.698.923			
2902.04122426.050	*GESTÃO ADMINISTRATIVA - SEFA	0	102.698.923	0	102.698.923			

Continua na próxima página

PROGRAMA DE TRABALHO		Recursos de Todas as Fontes			R\$ 1,00
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	PROJETOS	ATIVIDADES	OPER. ESP	TOTAL
	Promover a manutenção da estrutura administrativa da Unidade para o bom funcionamento de suas atividades. Efetuar a gestão de recursos humanos, das despesas com manutenção mínima (luz, água, energia, informática e telecomunicações), dos serviços de terceiros, e das demais despesas necessárias ao seu funcionamento.				
	ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA	23.893.500	0	0	23.893.500
	ASSEGUARAR O EQUILÍBRIO FISCAL	23.893.500	0	0	23.893.500
2902.04123415.098	*MODERNIZAÇÃO DA GESTÃO FISCAL DO ESTADO DO PARANÁ - PROFISCO II - PR	23.893.500	0	0	23.893.500
	Contribuir para a sustentabilidade da gestão fiscal, por meio do aperfeiçoamento da gestão fazendária, da administração tributária e contencioso fiscal e da administração financeira e do gasto público, inclusive com a implantação do orçamento por resultado e da contabilidade de custos, atendendo às diretrizes estratégicas estaduais.				
	DIFUSÃO DO CONHECIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO	0	2.471.020	0	2.471.020
	PARANÁ MAIS CIÊNCIA	0	2.471.020	0	2.471.020
2902.04573066.496	*GESTÃO DO SISTEMA ESTADUAL DE PARQUES TECNOLÓGICOS - SEPARTEC	0	2.471.020	0	2.471.020
	Articular os Parques Tecnológicos do Paraná, no contexto do ecossistema de inovação do Estado e criar um ambiente favorável para o desenvolvimento da inovação.				
	<b>TOTAL</b>	<b>23.893.500</b>	<b>105.169.943</b>	<b>0</b>	<b>129.063.443</b>

FONTE: Paraná (2023).

No ano de 2020 não houve menções ao Projeto *Phoenix*, mas houve novas alocações ao Profisco II.

Tabela 8 – Detalhamento dos Programas de Trabalho da Receita Estadual do Paraná - Administração Indireta

2900 - SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA						R\$ 1,00
2930 - RECEITA ESTADUAL DO PARANÁ		CONSOLIDAÇÃO DA RECEITA DA UNIDADE				VALOR
ESPECIFICAÇÃO						530.871.115
RECURSOS DE RECURSOS DO TESOURO ESTADUAL						TOTAL
TOTAL						530.871.115

PROGRAMA DE TRABALHO						
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	PROJETOS	Recursos de Todas as Fontes			R\$ 1,00
			ATIVIDADES	OPER. ESP.	TOTAL	
	ADMINISTRAÇÃO	0	529.838.115	0		529.838.115
	ADMINISTRAÇÃO DE RECEITAS	0	529.838.115	0		529.838.115
	AGENCIADOR O EQUILÍBRIO FISCAL	0	529.838.115	0		529.838.115
2930.04129416.052	*ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL	0	529.838.115	0		529.838.115
	Manter e aprimorar a arrecadação tributária estadual. Prover os recursos necessários para as atividades de arrecadação, tributação e fiscalização tributária.					
OBRAS						
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO		UNIDADE	QTD	GR. FT.	TOTAL
0004	METROPOLITANA DE CURITIBA / Curitiba					
	Elaborar projeto arquitetônico e complementares. (Não Iniciado)		unidade	1	01	595.000
0001	NORTE PIONEIRO / Jacarezinho					
	Melhorar o prédio que abriga sede da 6ª DRR- Jacarezinho (Em Elaboração)		m²	1.000	01	455.000
0003	OESTE / Cascavel					
	Elaborar projeto arquitetônico e complementares. (Não Iniciado)		unidade	1	01	150.000
	ENCARGOS ESPECIAIS	0	0	1.033.000		1.033.000
	OUTROS ENCARGOS ESPECIAIS	0	0	1.033.000		1.033.000
	OBRIGAÇÕES ESPECIAIS	0	0	1.033.000		1.033.000
2930.28846999.183	*ENCARGOS ESPECIAIS - RECEITA ESTADUAL DO PARANÁ	0	0	1.033.000		1.033.000
	Cumprir as obrigações tributárias e contributivas, tais como: PASEP, precatórios, ações trabalhistas, obrigações de pequeno valor e outros encargos conforme legislação vigente.					
TOTAL		0	529.838.115	1.033.000		530.871.115
*Recursos Vinculados						

FONTE: Paraná (2023).

Observa-se apenas os projetos para elaboração de projetos arquitetônicos dos prédios públicos no Estado e cumprimento de obrigações tributárias e contributivas.

### 3.5 ORÇAMENTO CELEPAR DE 2020

Tabela 9 – Investimento nas empresas públicas e sociedades de economia mista, segundo a origem dos recursos



# REVISTA DIREITO FAE

Tabela 11 – Orçamento SEFA (2021)

2900 - SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA		PROGRAMA DE TRABALHO			Recursos de Todas as Fontes			R\$ 1,00
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	CORRENTES	TESOURO CAPITAL	TOTAL	CORRENTES	OUTRAS FONTES CAPITAL	TOTAL	
	ADMINISTRAÇÃO	542.098.236	39.064.843	581.163.079	54.515.045	54.017.649	108.532.694	
	ADMINISTRAÇÃO GERAL	75.348.794	1.653.724	77.002.518	0	0	0	
	GESTÃO ADMINISTRATIVA	75.348.794	1.653.724	77.002.518	0	0	0	
2900.04122426.050	*GESTÃO ADMINISTRATIVA - SEFA	75.348.794	1.653.724	77.002.518	0	0	0	
	ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA	29.876.055	37.411.119	67.287.174	53.779.465	48.832.429	102.611.894	
	GESTÃO PÚBLICA, TRANSPARENCIA E COMPLIANCE	0	13.475.000	13.475.000	54.515.045	54.017.649	108.532.694	
2900.04123405.008	*APOIO ÀS AÇÕES DO FUNDO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO	0	8.683.400	8.683.400	0	0	0	
2900.04123406.488	GESTÃO DO FUNDO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO	0	0	0	45.357.300	33.831.970	79.189.270	
2900.04123406.489	GESTÃO DO FUNDO DE EQUALIZAÇÃO DO MICROCRÉDITO	0	0	0	6.468.950	0	6.468.950	
2900.04123406.494	GESTÃO DO FUNDO DE AVAL GARANTIDOS DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE DO PARANÁ	0	0	0	258.950	3.308.650	3.567.600	
2900.04123406.495	GESTÃO DO FUNDO DE CAPITAL DE RISCO DO PARANÁ	0	0	0	1.085.869	7.637.031	8.722.900	
2900.04123406.518	*APOIO ÀS AÇÕES E PARTICIPAÇÕES EM FUNDOS DA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA	0	4.791.600	4.791.600	0	0	0	
2900.04123406.522	GESTÃO DO FUNDO PARA O DESENVOLVIMENTO DE PROJETOS DE INFRAESTRUTURA - FUNPAR	0	0	0	608.396	4.054.778	4.663.174	
	ASSESSORAR O EQUILÍBRIO FISCAL	462.811.054	23.936.119	486.747.173	0	0	0	
2900.04123415.098	*MODERNIZAÇÃO DA GESTÃO FISCAL DO ESTADO DO PARANÁ - PROFISCO II - PR	29.876.055	23.575.119	53.451.174	0	0	0	
2900.04123415.516	*INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL NA PRSEC	0	361.000	361.000	0	0	0	
	ADMINISTRAÇÃO DE RECEITAS	432.934.999	0	432.934.999	0	0	0	
	ASSESSORAR O EQUILÍBRIO FISCAL	462.811.054	23.936.119	486.747.173	0	0	0	
2900.04123416.052	*ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL	432.934.999	0	432.934.999	0	0	0	
	DIFUSÃO DO CONHECIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO	3.938.388	0	3.938.388	0	0	0	
	PARANÁ MAIS CIÊNCIA	3.938.388	0	3.938.388	0	0	0	
2900.04573066.496	*GESTÃO DO SISTEMA ESTADUAL DE PARQUES TECNOLÓGICOS - SEPARTEC	3.938.388	0	3.938.388	0	0	0	
	SERVIÇOS FINANCEIROS	0	0	0	735.580	5.185.220	5.920.800	
	GESTÃO PÚBLICA, TRANSPARENCIA E COMPLIANCE	0	13.475.000	13.475.000	54.515.045	54.017.649	108.532.694	
2900.04694406.493	GESTÃO DO FUNDO DE INOVAÇÃO DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE DO PARANÁ	0	0	0	735.580	5.185.220	5.920.800	
	ENCARGOS ESPECIAIS	1.000.000	0	1.000.000	761.926	0	761.926	
	OUTROS ENCARGOS ESPECIAIS	1.000.000	0	1.000.000	761.926	0	761.926	
	OBRIGAÇÕES ESPECIAIS	1.000.000	0	1.000.000	761.926	0	761.926	
2900.28846999.093	ENCARGOS ESPECIAIS - FDE	0	0	0	633.800	0	633.800	
2900.28846999.094	ENCARGOS ESPECIAIS - FEM	0	0	0	67.600	0	67.600	
2900.28846999.097	ENCARGOS ESPECIAIS - FIME	0	0	0	24.200	0	24.200	
2900.28846999.098	ENCARGOS ESPECIAIS - FAG	0	0	0	12.100	0	12.100	
2900.28846999.099	ENCARGOS ESPECIAIS - FCR	0	0	0	12.100	0	12.100	
2900.28846999.183	ENCARGOS ESPECIAIS - RECEITA ESTADUAL DO PARANÁ	1.000.000	0	1.000.000	0	0	0	
2900.28846999.273	ENCARGOS ESPECIAIS - FUNPAR	0	0	0	12.126	0	12.126	
	<b>TOTAL</b>	<b>543.098.236</b>	<b>39.064.843</b>	<b>582.163.079</b>	<b>55.276.971</b>	<b>54.017.649</b>	<b>109.294.620</b>	
*Recursos Vinculados								

FONTE: Paraná (2023).

Tabela 12 – Detalhamento dos Programas de Trabalho da Diretoria Geral da SEFA - Administração Direta

2900 - SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA		PROGRAMA DE TRABALHO			Recursos de Todas as Fontes			R\$ 1,00
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	PROJETOS	ATIVIDADES	OPER. ESP.	OPER. ESP.	GR. FT.	TOTAL	
	ADMINISTRAÇÃO	53.451.174	80.940.906	0			134.392.080	
	ADMINISTRAÇÃO GERAL	0	77.002.518	0			77.002.518	
2902.04122426.050	*GESTÃO ADMINISTRATIVA - SEFA	0	77.002.518	0			77.002.518	
	Promover a manutenção da estrutura administrativa da Unidade para o bom funcionamento de suas atividades. Efetuar a gestão de recursos humanos, das despesas com manutenção mínima (luz, água, energia, informática e telecomunicações), dos serviços de terceiros e das demais despesas necessárias ao seu funcionamento.							
	<b>OBRAS</b>							
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO			UNIDADE	QTD	GR. FT.	TOTAL	
0001	METROPOLITANA DE CURITIBA / Curitiba							
	ELABORAR PROJETO ARQUITETÔNICO E COMPLEMENTARES NO EDIFÍCIO SEDE DA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA -SEFA (Não Iniciado)			projeto	1	01	700.000	
	ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA	53.451.174	0				53.451.174	
	ASSESSORAR O EQUILÍBRIO FISCAL	53.451.174	0				53.451.174	
2902.04123415.098	*MODERNIZAÇÃO DA GESTÃO FISCAL DO ESTADO DO PARANÁ - PROFISCO II - PR	53.451.174	0				53.451.174	
	Contribuir para a sustentabilidade da gestão fiscal, por meio do aperfeiçoamento da gestão fazendária, da administração tributária e contencioso fiscal, da administração financeira e do gasto público, inclusive com a implantação do orçamento por resultado e da contabilidade de custos, atendendo às diretrizes estratégicas estaduais.							
	DIFUSÃO DO CONHECIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO	0	3.938.388				3.938.388	
	PARANÁ MAIS CIÊNCIA	0	3.938.388				3.938.388	
2902.04573066.496	*GESTÃO DO SISTEMA ESTADUAL DE PARQUES TECNOLÓGICOS - SEPARTEC	0	3.938.388				3.938.388	
	Articular os Parques Tecnológicos do Paraná, no contexto do ecossistema de inovação do Estado e criar um ambiente favorável para o desenvolvimento da inovação.							
	<b>TOTAL</b>	<b>53.451.174</b>	<b>80.940.906</b>	<b>0</b>			<b>134.392.080</b>	
*Recursos Vinculados								

FONTE: Paraná (2023).

No ano de 2021 sem menções ao Projeto *Phoenix*, mas houve novas alocações ao Profisco II.

Tabela 13 – Detalhamento dos Programas de Trabalho da Receita Estadual do Paraná - Administração Indireta

2900 - SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA		CONSOLIDAÇÃO DA RECEITA DA UNIDADE			R\$ 1,00
2930 - RECEITA ESTADUAL DO PARANÁ					VALOR
ESPECIFICAÇÃO					TOTAL
REPASSES DE RECURSOS DO TESOURO ESTADUAL					433.934.999
<b>TOTAL</b>					<b>433.934.999</b>
PROGRAMA DE TRABALHO					
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	PROJETOS	ATIVIDADES	Recursos de Todas as Fontes OPER. ESP	R\$ 1,00 TOTAL
	ADMINISTRAÇÃO	0	432.934.999	0	432.934.999
	ADMINISTRAÇÃO DE RECEITAS	0	432.934.999	0	432.934.999
	ASSEGURAR O EQUILÍBRIO FISCAL	0	432.934.999	0	432.934.999
2930.04129416.052	*ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL	0	432.934.999	0	432.934.999
	Manter e aprimorar a arrecadação tributária estadual. Prover os recursos necessários para as atividades de arrecadação, tributação e fiscalização tributária.				
	ENCARGOS ESPECIAIS	0	0	1.000.000	1.000.000
	OUTROS ENCARGOS ESPECIAIS	0	0	1.000.000	1.000.000
	OBRIGAÇÕES ESPECIAIS	0	0	1.000.000	1.000.000
2930.28846999.183	*ENCARGOS ESPECIAIS - RECEITA ESTADUAL DO PARANÁ	0	0	1.000.000	1.000.000
	Cumprir as obrigações tributárias e contributivas, tais como: PASEP, precatórios, ações trabalhistas, obrigações de pequeno valor e outros encargos conforme legislação vigente.				
<b>TOTAL</b>		<b>0</b>	<b>432.934.999</b>	<b>1.000.000</b>	<b>433.934.999</b>
*Recursos Vinculados					

FONTE: Paraná (2023).

Não se observa abertura de diversos projetos, mas apenas dois. O programa com código 2930.04129416.052 refere-se à manutenção da Receita Estadual.

### 3.7 3.7 ORÇAMENTO CELEPAR DE 2021

Tabela 14 – Investimento nas empresas públicas e sociedades de economia mista, segundo a origem dos recursos

INVESTIMENTO DAS EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA SEGUNDO A ORIGEM DOS RECURSOS				R\$ 1,00	
Cód.	Especificação	Recursos Próprios	Operações de Crédito	Tesouro Estadual	Total
1350	COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA ELÉTRICA - COPEL	1.741.221.500	8.333.810	0	1.751.554.310
7781	ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DE PARANGUÁ E ANTONINA - APPA	114.450.000	0	0	114.450.000
1381	COMPANHIA DE SANEAMENTO DO PARANÁ - SANEPAR	1.558.435.400	16.492.100	0	1.574.927.500
6583	CENTRAIS DE ABASTECIMENTO DO PARANÁ S/A - CEASA/PR	6.118.510	0	1.000	6.119.510
1386	AGÊNCIA DE FORTENTO DO PARANÁ S/A	477.700	0	1.000	478.700
2985	COMPANHIA PARANAENSE DE SECURITIZAÇÃO - PROSEC	0	0	361.000	361.000
1385	COMPANHIA DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO DO PARANÁ - CELEPAR	25.000.000	0	763.700	25.763.700
4580	INSTITUTO DE TECNOLOGIA DO PARANÁ - ITCPAR	16.200.000	0	1.000	16.201.000
<b>TOTAL</b>		<b>3.463.906.110</b>	<b>24.851.910</b>	<b>1.127.700</b>	<b>3.489.885.720</b>

FONTE: Paraná (2023).

A Celepar, no período vigente de 2021 teve um orçamento total de R\$25.763.700, uma queda considerável proporcional ao período de 2020.

Tabela 15 – Demonstrativos das metas dos investimentos

DEMONSTRATIVO DA ORIGEM DOS RECURSOS PARA FINANCIAMENTOS DOS INVESTIMENTOS		R\$ 1,00
1300 - CASA CIVIL		
1385 - COMPANHIA DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO DO PARANÁ - CELEPAR		
Especificação		Valor
Recursos Próprios		25.000.000
Recursos do Tesouro Estadual		763.700
<b>TOTAL</b>		<b>25.763.700</b>
DEMONSTRATIVO DAS METAS DOS INVESTIMENTOS		R\$ 1,00
1300 - CASA CIVIL		
1385 - COMPANHIA DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO DO PARANÁ - CELEPAR		
Código	Objetivos e Ações	
1385.04126406.806	INVESTIMENTO EM TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO	
	Asegurar a estrutura dos serviços indispensáveis ao atendimento das necessidades de Tecnologia e Informação da Comunicação (TIC) do Governo do Paraná,	

Continua na próxima página

ESTADO DO PARANÁ - ORÇAMENTO PROGRAMA 2021													461	
<p>assim como sua manutenção e evolução. Contribuir para a melhoria das informações estratégicas, controles gerenciais, agilização de processos e decisões. Acompanhar ações e resultados de Governo, visando a eficiência e a eficácia dos serviços do poder público. Promover a atualização e aumento de capacidade do Datacenter corporativo do estado, planejar e articular iniciativas de inovação e governo digital para o Estado do Paraná. Criar mecanismos para impulsionar o ecossistema de inovação baseado em startups no Estado do Paraná. Implantar programa de inovação e governo digital. Promover a digitalização dos serviços ao cidadão. Criar metodologia para aceleração de startups em espaços de inovação do Estado. Dar suporte à implantação da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais no Governo do Estado do Paraná.</p>														
			PRODUTOS											
Especificações	Produto	Un. Medida	900	905	910	915	920	925	Mesorregiões					Total
Aquisição de equipamentos	equipamento adquirido	unidade				1								1
Implantar Espaço Público de Inclusão Digital para Idosos	unidade implantada	unidade				1								1
Promover a melhoria e atualização da infraestrutura do Datacenter	projeto desenvolvido	unidade				3								3
													<b>VALOR EM R\$ 1,00</b>	<b>25.763.700</b>

FONTE: Paraná (2023).

Como metas, observa-se as aquisições de equipamentos e a implantação de um Espaço Público de Inclusão Digital para Idosos, mas não se localiza descrições de alocações de recursos ao Projeto *Phoenix*.

### 3.8 ORÇAMENTO SEFA DE 2022

Tabela 16 – Orçamento SEFA (2022)

# REVISTA DIREITO FAE

2900 - SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA		PROGRAMA DE TRABALHO			Recursos de Todas as Fontes		R\$ 1,00
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	CONCRETOS	TESOURO	TOTAL	CONCRETOS	OUTRAS FONTES	TOTAL
			CAPITAL		CAPITAL		
	ADMINISTRAÇÃO	582.490.269	48.106.118	630.596.387	35.166.797	50.009.942	83.176.739
	ADMINISTRAÇÃO GERAL	73.767.896	1.100.000	74.867.896	0	0	0
	SECRETARIA ADMINISTRATIVA	73.767.896	1.100.000	74.867.896	0	0	0
2900.04122426.050	*CENTRO ADMINISTRATIVO - SEFA	73.767.896	1.100.000	74.867.896	0	0	0
	ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA	41.488.856	33.111.270	74.600.126	35.001.683	49.391.656	84.393.339
	GESTÃO PÚBLICA, TRANSPARÊNCIA E COMPLIANCE	0	14.492.096	14.492.096	35.166.797	50.009.942	85.176.739
2900.04123405.008	*FONDO AS AÇÕES DO FUNDO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO	0	8.901.000	8.901.000	0	0	0
2900.04123406.488	*GESTÃO DO FUNDO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO	0	0	0	29.524.380	33.674.737	63.209.117
2900.04123406.489	GESTÃO DO FUNDO DE QUALIFICAÇÃO DO MICROCRÉDITO	0	0	0	3.069.000	0	3.069.000
2900.04123406.494	GESTÃO DO FUNDO DE AVAL QUANTIDOR DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE DO PARANÁ	0	0	0	294.188	3.881.537	4.175.725
2900.04123406.495	GESTÃO DO FUNDO DE CAPITAL DE RISCO DO PARANÁ	0	0	0	1.495.719	7.637.031	9.132.750
2900.04123406.518	MÓDULO AS AÇÕES E PARTICIPAÇÕES EM FUNDOS DA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA	0	5.591.096	5.591.096	0	0	0
2900.04123406.532	GESTÃO DO FUNDO PARA O DESENVOLVIMENTO DE PROJETOS DE INFRAESTRUTURA - FUNPAR	0	0	0	608.396	4.196.351	4.804.747
	ASSIGNAR O EQUILÍBRIO FISCAL	507.324.833	32.514.022	539.838.855	0	0	0
2900.04123415.098	*MODERNIZAÇÃO DA GESTÃO FISCAL DO ESTADO DO PARANÁ - PROFISCO II - PR	41.488.856	18.619.174	60.108.030	0	0	0
	ASSIGNAR O EQUILÍBRIO FISCAL	445.835.977	13.894.848	459.730.825	0	0	0
	ASSIGNAR O EQUILÍBRIO FISCAL	507.324.833	32.514.022	539.838.855	0	0	0
2900.04129416.052	*ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL	434.464.665	150.000	434.614.665	0	0	0
2900.04129416.328	*REQUISITAMENTO, MODERNIZAÇÃO E MANUTENÇÃO DA ESTRUTURA DO FISCO - FUNPROFISCO	31.271.212	13.744.848	45.016.060	0	0	0
	DIFUSÃO DO CONHECIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO	1.397.540	0	1.397.540	0	0	0
2900.04573066.496	*GESTÃO DO SISTEMA ESTADUAL DE PARQUES TECNOLÓGICOS - SEPARTEC	1.397.540	0	1,397,540	0	0	0
	SERVIÇOS FINANCEIROS	0	0	0	165.114	618.286	783.400
	GESTÃO PÚBLICA, TRANSPARÊNCIA E COMPLIANCE	0	14.492.096	14,492,096	35,166,797	50,009,942	85,176,739
2900.04694406.493	GESTÃO DO FUNDO DE INOVAÇÃO DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE DO PARANÁ	0	0	0	165.114	618.286	783.400
	ENCARGOS ESPECIAIS	704.037	0	704.037	507.261	0	507.261
	OUTROS ENCARGOS ESPECIAIS	704.037	0	704.037	507.261	0	507.261
2900.2884999.093	ENCARGOS ESPECIAIS - FIM	1.260	0	1.260	309.183	0	309.183
2900.2884999.094	ENCARGOS ESPECIAIS - FIM	0	0	0	31.000	0	31.000
2900.2884999.097	ENCARGOS ESPECIAIS - FIM	0	0	0	1.600	0	1.600
2900.2884999.098	ENCARGOS ESPECIAIS - FIM	980	0	980	24.775	0	24.775
2900.2884999.099	ENCARGOS ESPECIAIS - FIM	0	0	0	92.250	0	92.250
2900.2884999.128	ENCARGOS ESPECIAIS - FUNPROFISCO	700.000	0	700.000	0	0	0
2900.2884999.183	ENCARGOS ESPECIAIS - RECEITA ESTADUAL DO PARANÁ	1.797	0	1.797	0	0	0
2900.2884999.273	ENCARGOS ESPECIAIS - FUNPAR	0	0	0	48.553	0	48.553
	<b>TOTAL</b>	<b>582.490.269</b>	<b>48.106.118</b>	<b>630.596.387</b>	<b>35.166.797</b>	<b>50.009.942</b>	<b>85.176.739</b>
	*Recursos Vinculados						

FONTE: Paraná (2023).

Tabela 17 – Detalhamento dos Programas de Trabalho da Diretoria Geral da SEFA - Administração Direta

2900 - SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA		PROGRAMA DE TRABALHO			Recursos de Todas as Fontes		R\$ 1,00
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	PROJETOS	ATIVIDADES	OPER.ESP		TOTAL	
	ADMINISTRAÇÃO	60.108.030	76.265.436	0		136.373.466	
	ADMINISTRAÇÃO GERAL	0	74.867.896	0		74.867.896	
2902.04122426.050	*CENTRO ADMINISTRATIVO - SEFA	0	74.867.896	0		74.867.896	
	Contribui para a manutenção da estrutura administrativa da Unidade para o bom funcionamento de suas atividades. Efetuar a gestão de recursos humanos, das despesas com manutenção mínima (luz, água, energia, informática e telecomunicações), dos serviços de terceiros e das demais despesas necessárias ao seu funcionamento.	0	74.867.896	0		74.867.896	
	<b>TOTAL</b>	<b>60.108.030</b>	<b>76.265.436</b>	<b>0</b>		<b>136.373.466</b>	
	*Recursos Vinculados						

2900 - SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA		PROGRAMA DE TRABALHO			Recursos de Todas as Fontes		R\$ 1,00
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	PROJETOS	ATIVIDADES	OPER.ESP		TOTAL	
	ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA	60.108.030	0	0		60.108.030	
2902.04123415.098	*MODERNIZAÇÃO DA GESTÃO FISCAL DO ESTADO DO PARANÁ - PROFISCO II - PR	60.108.030	0	0		60.108.030	
	Contribuir para a sustentabilidade da gestão fiscal, por meio do aperfeiçoamento da gestão fazendária, da administração tributária e contencioso fiscal, da administração financeira e do gesto público, inclusive com a implantação do orçamento por resultado e da estabilidade de custos, atendendo às diretrizes estratégicas estaduais.	0	1.397.540	0		1,397,540	
	DIFUSÃO DO CONHECIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO	0	1,397,540	0		1,397,540	
2902.04573066.496	*GESTÃO DO SISTEMA ESTADUAL DE PARQUES TECNOLÓGICOS - SEPARTEC	0	1,397,540	0		1,397,540	
	Articular os Parques Tecnológicos do Paraná, no contexto do ecossistema de inovação do Estado e criar um ambiente favorável para o desenvolvimento da inovação.	0	1,397,540	0		1,397,540	
	<b>TOTAL</b>	<b>60.108.030</b>	<b>76.265.436</b>	<b>0</b>		<b>136.373.466</b>	
	*Recursos Vinculados						

FONTE: Paraná (2023).

No ano de 2022 também sem menções ao Projeto *Phoenix*, mas houve novas alocações ao Profisco II.

Tabela 18 – Detalhamento dos Programas de Trabalho da Receita Estadual do Paraná - Administração Indireta

# REVISTA DIREITO FAE

2900 - SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA		CONSOLIDAÇÃO DA RECEITA DA UNIDADE		R\$ 1,00		
2930 - RECEITA ESTADUAL DO PARANÁ				VALOR		
ESPECIFICAÇÃO				434.614.462		
RECURSOS DE RECURSOS DO TESOURO ESTADUAL						
PROGRAMA DE TRABALHO						
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	PROJETOS	ATIVIDADES	Recursos de Todas as Fontes		R\$ 1,00
				OPER.ESP	TOTAL	
	ADMINISTRAÇÃO	0	434.614.665	0	434.614.665	
	ADMINISTRAÇÃO DE RECEITAS	0	434.614.665	0	434.614.665	
	ASSEGURAR O EQUILÍBRIO FISCAL	0	434.614.665	0	434.614.665	
2930.04129416.052	MANUTENÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL	0	434.614.665	0	434.614.665	
	Manter e aprimorar a arrecadação tributária estadual. Prover os recursos necessários para as atividades de arrecadação, tributação e fiscalização tributária.					
OBRAS						
CLASSE	ESPECIFICAÇÃO			UNIDADE	QTD	GR. FIC.
0005	MONTE FORMOSO / Juruáwainho			unidade	1	01
	Construir imóvel sede da 6ª Delegacia Regional de Receita (Em Projeto)					
	ENCARGOS ESPECIAIS	0	0		1.797	
	OUTROS ENCARGOS ESPECIAIS	0	0		1.797	
	OBIGAÇÕES ESPECIAIS	0	0		1.797	
2930.28846999.183	ENCARGOS ESPECIAIS - RECEITA ESTADUAL DO PARANÁ	0	0		1.797	
	Cumprir as obrigações tributárias e contributivas, tais como: FAFEP, proenfitas, ações trabalhistas, obrigações de pequeno valor e outros encargos conforme legislação vigente.					
	<b>TOTAL</b>	<b>0</b>	<b>434.614.665</b>		<b>1.797</b>	<b>434.614.462</b>
<b>Recursos Viabilizados</b>		<b>0</b>	<b>434.614.665</b>		<b>1.797</b>	<b>434.614.462</b>

FONTE: Paraná (2023).

Novamente, não se observa abertura de projetos-atividades que contemplem o Projeto *Phoenix*, mas apenas dois projetos-atividades, conforme especificação no QUADRO 2:

Quadro 2 – Dotações orçamentárias Celepar na LOA de 2022

DOTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA	PROJETO-ATIVIDADE
2930.04129416.052	Manutenção da Receita Estadual
2930.28846999.183	Encargos especiais da Receita Estadual

FONTE: Os autores (2023).

### 3.9 ORÇAMENTO CELEPAR DE 2022

Tabela 19 – Investimento nas empresas públicas e sociedades de economia mista, segundo a origem dos recursos

INVESTIMENTO DAS EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA SEGUNDO A ORIGEM DOS RECURSOS					R\$ 1,00
Cód.	Especificação	Recursos Próprios	Operações de Crédito	Tesouro Estadual	Total
1380	COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA ELÉTRICA - COPEL	1.237.216.520	700.000.000	0	1.937.216.520
7781	ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA - APPA	206.350.000	0	0	206.350.000
1381	COMPANHIA DE SANEAMENTO DO PARANÁ - SANEPAR	1.496.828.680	44.524.580	0	1.541.353.260
6583	CENTRAIS DE ABASTECIMENTO DO PARANÁ S/A - CEASA/PR	7.300.000	0	1.000	7.301.000
1386	AGÊNCIA DE FOMENTO DO PARANÁ S/A	490.008	0	0	490.008
1385	COMPANHIA DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO DO PARANÁ - CELEPAR	25.000.000	0	101.000	25.101.000
		<b>2.973.185.208</b>	<b>744.524.580</b>	<b>102.000</b>	<b>3.717.811.788</b>

FONTE: Paraná (2023).

A Celepar, no período vigente de 2022 teve um orçamento total de R\$25.101.000,00 consoante Demonstrativos das Metas dos Investimentos (TAB. 20).

Tabela 20 – Demonstrativos das Metas dos Investimentos

DEMONSTRATIVO DA ORIGEM DOS RECURSOS PARA FINANCIAMENTOS DOS INVESTIMENTOS													R\$ 1,00		
1300 - CASA CIVIL															
1385 - COMPANHIA DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO DO PARANÁ - CELEPAR															
Especificação													Valor		
Recursos Próprios													25.000.000		
Recursos do Tesouro Estadual													101.000		
<b>TOTAL</b>													<b>25.101.000</b>		
DEMONSTRATIVO DAS METAS DOS INVESTIMENTOS													R\$ 1,00		
1300 - CASA CIVIL															
1385 - COMPANHIA DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO DO PARANÁ - CELEPAR															
Objetivos e Ações															
<p><b>Código</b> 1385.0412406.806 INVESTIMENTO EM TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO</p> <p>Assegurar a estrutura dos serviços indispensáveis ao atendimento das necessidades de Tecnologia e Informação da Comunicação (TIC) do Governo do Paraná, assim como sua manutenção e evolução. Contribuir para a melhoria das informações estratégicas, controles gerenciais, agilização de processos e decisões. Acompanhar ações e resultados de Governo, visando a eficiência e a eficácia dos serviços do poder público. Promover a atualização e aumento de capacidade do Datacenter corporativo do Estado. Planejar e articular iniciativas de inovação e governo digital para o Estado do Paraná. Criar mecanismos para impulsionar o ecossistema de inovação baseado em startups no Estado do Paraná. Implantar programa de inovação e governo digital. Promover a digitalização dos serviços ao cidadão. Criar metodologia para aceleração de startups em espaços de inovação do Estado. Dar suporte à implantação da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais no Governo do Estado do Paraná.</p>															
<b>PRODUTOS</b>															
<b>Mesorregiões</b>															
Especificações	Produto	Un. Medida	900	905	910	915	920	925	930	935	940	945	990	995	Total
Adquirir hardware/equipamentos e soluções para infraestrutura de ambiente tecnológico	equipamento adquirido	unidade				1080									1080
Adquirir softwares/soluções para uso corporativo e desenvolvido	software adquirido	unidade				851									851
Adquirir mobiliários e utensílios	equipamento adquirido	unidade				350									350
<b>VALOR EM R\$ 1,00</b>													<b>25.101.000</b>		

FONTE: Paraná (2023).

Como metas, observam-se as aquisições de equipamentos e *softwares* para uso corporativo, mas não se localizam descrições de alocações de recursos ao Projeto *Phoenix*.

### 3.10 DA RESPONSABILIDADE

A responsabilidade do Estado pode ser objetiva ou subjetiva, para Justen Filho (2023, p. 830) “a responsabilidade administrativa do Estado consiste na submissão da organização estatal ao dever jurídico-político de prestar informações e contas por suas ações e omissões e de corrigir as imperfeições verificadas em sua conduta”.

Para gerar essa responsabilidade mencionam-se 03 (três) pilares:

- a conduta administrativa, ou seja, como agente público no exercício da função;
- o dano material ou moral;
- o nexo causal entre o dano e a ação do Estado.

Os ordenamentos do Estado seguem alguns princípios basilares, conforme consta no art. 37, §6º da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) de 1988 “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

A observância desses princípios é de suma importância, pois sua negligência compromete a essência da supremacia do interesse público sobre o interesse privado. A supremacia do interesse público é um conceito fundamental, que estabelece que as ações e decisões do Estado devem primordialmente atender ao bem-estar coletivo, priorizando-o sobre os interesses individuais ou particulares. Além disso, a ideia de indisponibilidade do interesse público se sobrepõe a qualquer conveniência ou vontade privada, assegurando que os recursos e bens públicos sejam geridos de forma responsável e voltada para o benefício da sociedade como um todo.

Um dos pilares que sustentam essa estrutura é o Princípio da Publicidade, também previsto no artigo mencionado. Este princípio requer que os atos administrativos sejam transparentes e acessíveis ao público, garantindo que a população possa acompanhar as ações do Estado e fiscalizar o uso de recursos e poderes. A publicidade é, portanto, um mecanismo que assegura a legitimidade das instituições públicas, reforçando a importância de um governo aberto e democrático.

Assim, o respeito aos princípios da supremacia do interesse público sobre o privado, da indisponibilidade do interesse público e do Princípio da Publicidade é fundamental para a manutenção de um Estado democrático e responsável, que

atenda às necessidades e expectativas da sociedade de maneira eficaz e transparente.

Dessa forma, cita-se aqui que ao longo do presente estudo foram feitas várias referências ao projeto *Phoenix*, desde informações técnicas e atualizações mensais até prêmios internacionais, todavia, quando da realização da pesquisa de valores alocados não foram localizadas informações detalhadas. Bem como não foram publicadas pelo SEFA-PR relatórios úteis para a análise da auditoria do Estado. Um projeto de tamanha relevância e com lacunas no que tange aos valores deixa o cidadão com desconfiança quanto aos reais motivos de tal projeto.

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Este estudo foi organizado em 4 (quatro) capítulos que abordaram aspectos essenciais da sua estrutura.

No capítulo 1, foram discutidas a problemática da pesquisa, a justificativa que a embasa, a formulação da hipótese, os objetivos traçados, a metodologia aplicada, o tipo de pesquisa realizado, bem como os procedimentos de coleta e análise dos dados. Da mesma maneira, foram apresentadas as principais considerações relacionadas à pesquisa, explorando tópicos de relevância similar.

No capítulo 2 estão consignados os resultados originários da coleta de dados secundários, que foram subdivididos em dois subitens: 2.1, 2.2 DESCRIÇÃO DO ICMS - DIFAL - SEFA PARANÁ E SEUS FUNDAMENTOS LEGAIS e AS PRINCIPAIS TECNOLOGIAS UTILIZADAS PELA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO PARANÁ NA PESQUISA DA RECEITA TRIBUTÁRIA DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA, NO PERÍODO DE 2019 A 2022 respectivamente, que alicerçaram o estudo.

No capítulo 3, IDENTIFICAÇÃO DAS TECNOLOGIAS UTILIZADAS PELA SEFA-PR NA AUDITORIA DA RECEITA TRIBUTÁRIA DO ICMS DIFAL, NO

PERÍODO 2019 A 2022, ora também um dos três objetivos específicos da pesquisa, buscou-se avaliar se as tecnologias utilizadas pela SEFA-PR estão alinhadas com as boas práticas relativas aos padrões internacionais de auditoria governamental.

Os resultados do estudo mostraram que a SEFA-PR não alocou recursos específicos para o Projeto *Phoenix* no período de 2019 a 2022, como evidenciado nos orçamentos apresentados para os dois órgãos (SEFA e CELEPAR) nas LOA's dos períodos supramencionados. Assim, não há qualquer menção ao Projeto *Phoenix* ou ao desenvolvimento do BI (*Business Intelligence*) e DW (*Data Warehouse*), conforme condensa o QUADRO 3.

Quadro 3 – Dos resultados da pesquisa de alocação de recursos ao Projeto Phoenix nos orçamentos da SEFA e Celepar

LOA	VIGÊNCIA	RESULTADO DA PESQUISA
Lei Orçamentária nº 19.766 de 17/12/2018	2019	NEGATIVO
Lei Orçamentária nº 20.078 de 18/12/2019	2020	NEGATIVO
Lei Orçamentária nº 20.446 de 18/12/2020	2021	NEGATIVO
Lei Orçamentária nº 20.873 de 15/12/2021	2022	NEGATIVO

FONTE: Os autores (2023).

A falta de alocação de recursos para o Projeto *Phoenix* inviabiliza a avaliação da existência de boas práticas relativas aos padrões internacionais de auditoria governamental na auditoria da Receita Tributária do ICMS DIFAL, ao evidenciar o deslocamento por parte do Governo do Estado no não detalhamento de um projeto evidentemente em andamento, conforme relatório retirado da página do próprio Projeto *Phoenix* (FIG. 9).

Figura 9 – Página do Projeto Phoenix evidenciando os pontos de controle atualizados

# REVISTA DIREITO FAE



Do que você precisa hoje?



Inicial O Phoenix A Equipe Pontos de Controle Documentos ▾ Notícias Galeria de Fotos Administração do Portal

Serviços para você!

ACESSO AO PORTAL ▾

CONSULTAS ▾

EMISSIONES ▾

FALE CONOSCO ▾

VERSÃO DEMONSTRAÇÃO ▾

## Pontos de Controle

A partir de março de 2017 começam a ser disponibilizados os Pontos de Controle (Status Report) das atividades relacionadas à implantação e manutenção do ambiente analítico da SEFA/REPR. Confira!

- [SETEMBRO 2023](#)
- [AGOSTO 2023](#)
- [JULHO 2023](#)
- [JUNHO 2023](#)
- [MAIO 2023](#)
- [ABRIL 2023](#)
- [MARÇO 2023](#)
- [FEVEREIRO 2023](#)
- [JANEIRO 2023](#)
- [DEZEMBRO 2022](#)
- [NOVEMBRO 2022](#)
- [OUTUBRO 2022](#)
- [SETEMBRO 2022](#)
- [AGOSTO 2022](#)
- [JULHO 2022](#)
- [JUNHO 2022](#)
- [MAIO 2022](#)

FONTE: Phoenix (2023)

Constatam-se, a partir da análise de dados eletrônicos provenientes do site da Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná (SEFA-PR), uma variedade de informações relacionadas ao Projeto *Phoenix*. Este projeto se destaca por apresentar inúmeras áreas passíveis de aprimoramento e implementação de melhorias nos sistemas existentes. Conforme apresentado na FIG. 10, destaca-se um período significativo de atividade no Projeto *Phoenix*, que se estende no período de agosto de 2023 e envolve a fase de preparação para a implementação da Inteligência Artificial (IA). Durante esse período, foi registrado o uso de um total de 2.737 horas de trabalho dedicadas ao projeto. No entanto, ressalta-se que tais dados não possuem

compatibilidade, uma vez que não há quaisquer previsões orçamentárias nas LOA's do Estado do Paraná.

Figura 10 – Relatório de Situação do Phoenix em agosto de 2023



FONTE: Phoenix (2023)

Não obstante, os relatórios da Receita Estadual do Paraná acerca da arrecadação tributária serem limitados, não sendo possível a segregação dos diferentes tipos de ICMS identificáveis, como o ICMS Diferencial de Alíquota, o que impossibilita a análise da auditoria governamental praticada pelo Estado, bem como o suposto aumento na arrecadação, decorrente de avanços tecnológicos na fiscalização. Na FIG. 11 é possível averiguar o relatório de 2022 contendo a arrecadação mensal, por tributo.

Figura 11 – Receita Tributária Arrecadada pelo Estado do Paraná em 2022

<b>RECEITA TRIBUTÁRIA ARRECADADA - 2022</b>		
<b>Mês Movimento - Recolhimento</b>	<b>Grupo Receita</b>	<b>Valor Recolhimento - SGR</b>
JANEIRO	1 ICMS	3.970.662.343
	2 IPVA	1.942.592.425
	3 ITCMD	67.239.192
	4 TAXAS	6.291.104
	5 OUTROS	4.562.246
FEVEREIRO	1 ICMS	3.299.578.686
	2 IPVA	649.276.044
	3 ITCMD	68.358.431
	4 TAXAS	6.320.255
	5 OUTROS	6.898.177
MARÇO	1 ICMS	3.599.211.582
	2 IPVA	664.975.038
	3 ITCMD	111.872.926
	4 TAXAS	7.017.097
	5 OUTROS	95.505.929
ABRIL	1 ICMS	3.823.029.085
	2 IPVA	574.687.470
	3 ITCMD	71.529.055
	4 TAXAS	6.030.652
	5 OUTROS	8.442.561
MAIO	1 ICMS	3.713.500.982
	2 IPVA	561.832.499
	3 ITCMD	97.434.701
	4 TAXAS	6.999.142
	5 OUTROS	28.724.052
JUNHO	1 ICMS	3.498.281.183
	2 IPVA	217.344.239
	3 ITCMD	78.577.142
	4 TAXAS	6.797.189
	5 OUTROS	6.047.482
JULHO	1 ICMS	3.875.670.026
	2 IPVA	173.815.872
	3 ITCMD	100.687.572
	4 TAXAS	6.847.989

FONTE: Paraná (2022)

Por fim, de possíveis em relação à hipótese estabelecida no capítulo 1, que afirmava: “Se houver avanço tecnológico na fiscalização e no recolhimento do ICMS, como consequência, aumentar-se-ão os ingressos das receitas na fonte 100 – ordinário-não-vinculado – DIFAL-ICMS - SEFA-PR”, constata-se não possível de validação, por conta dos seguintes fatos:

- Ausência de relatórios concernentes à arrecadação do ICMS – DIFAL;

- Não identificação do Projeto *Phoenix* nas alocações de gastos nas Leis Orçamentárias anuais do Estado do Paraná nos períodos de 2019 a 2022. Essas limitações na disponibilidade de dados e na alocação de recursos inviabilizam a análise precisa dos avanços tecnológicos na auditoria governamental e seu impacto na arrecadação do ICMS Diferencial de Alíquota.

## REFERÊNCIAS

AGÊNCIA SENADO. Projeto que regulamenta cobrança de ICMS em operação interestadual vai a sanção. **Senado Notícias**, 20 dez. 2021. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2021/12/20/projeto-que-regulamenta-cobranca-de-icms-em-operacao-interestadual-vai-a-sancao>. Acesso em: 20 out. 2023.

AUDY, Jorge L N.; ANDRADE, Gilberto K.; CIDRAL, Alexandre. **Fundamentos de sistemas de informação**. Porto Alegre: Grupo A, 2005. E-book. ISBN 9788577801305. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788577801305/>. Acesso em: 2 maio 2023.

AMARO, Luciano da S. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2021. [E-book]. ISBN 9786555592993. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555592993/>. Acesso em: 7 maio 2023.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2018. [E-book]. ISBN 9788530980726. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530980726/>. Acesso em: 7 maio 2023.

BRASIL. **Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015**. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15). Acesso em: 23 abr. 2023.

BRASIL. **Convênio ICMS nº 236, de 27 de dezembro de 2021**. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem

mercadorias, bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2021/CV236\\_21](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2021/CV236_21). Acesso em: 12 maio 2023.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 31, de 14 de dezembro de 2000**. Altera o ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzindo artigos que criam o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc31.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc31.htm). Acesso em: 23 abr. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em: 23 abr. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 23 abr. 2023.

BRASIL. **PEC 45/2019 - Proposta de Emenda à Constituição**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 12 maio 2023.

CABRAL, Nathália Furlan de Lucena. **Uma revisão sobre o complexo sistema tributário nacional e a possibilidade de simplificá-lo à luz do modelo da tributação sobre consumo da maior economia do mundo, os Estados Unidos da América**. 2020. Monografia (Graduação em Direito) - Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais, Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2020.

GONÇALVES, Glauber R. B. **Sistemas de informação**. Porto Alegre: Grupo A, 2017. [E-book]. ISBN 9788595022270. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595022270/>. Acesso em: 2 maio 2023.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023. [E-book]. ISBN 9786559645770. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559645770/>. Acesso em: 26 out. 2023.

KRÜGER, Pedro Henrique. **O que é Difal do ICMS?** Entenda o diferencial de alíquota. [S. l.], 8 fev. 2022. Disponível em: <https://www.ideris.com.br/blog/difal-icms/>. Acesso em: 12 maio 2023.

LAKATOS, Eva M. **Fundamentos de metodologia científica**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021. [E-book]. ISBN 9788597026580. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597026580/>. Acesso em: 23 abr. 2023.

MAPAS de sistemas de informação. [S. l.], 2018. Disponível em: <https://rasmmel.tieduca.com/si/wpextensao/category/mapas-de-sistemas-de-informacao/>. Acesso em: 7 maio 2023.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2016. [E-book]. ISBN 9788597008821. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597008821/>. Acesso em: 30 abr. 2023.

MINISTÉRIO da Economia. **Comércio exterior: contratos**. Brasília, 2023. Disponível em: <http://mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior/contatos/9-assuntos/categ-comercio-exterior/353-certificado-form-23>. Acesso em: 11 maio 2023.

PARANÁ. Secretaria da Fazenda. **Projeto de Modernização da Gestão Fiscal do Estado do Paraná - Profisco II PR**. Curitiba: Governo do Estado; Secretaria da Fazenda, 2020. Disponível em: <https://www.fazenda.pr.gov.br/Pagina/Projeto-de-Modernizacao-da-Gestao-Fiscal-do-Estado-do-Parana-Profisco-II-PR>. Acesso em: 20 abr. 2023.

PARANÁ. Secretaria da Fazenda. **Valores arrecadados: histórico**. Curitiba: Governo do Estado; Secretaria da Fazenda, 2022. Disponível em: <https://www.fazenda.pr.gov.br/webservices/documentador/Valores-Arrecadados-Historico>. Acesso em: 20 abr. 2023.

PARANÁ. Secretaria da Fazenda. **Lei Orçamentária Anual: exercícios anteriores - sistema estadual de legislação**. Curitiba: Governo do Estado; Secretaria da Fazenda, 2023. Disponível em: <https://www.fazenda.pr.gov.br/webservices/documentador/Valores-Arrecadados-Historico>. Acesso em: 15 out. 2023.

PHOENIX. **Paraná vence Prêmio Nacional com projeto de BI e Analytics no Fisco**. Curitiba: Receita Estadual do Paraná, 16 set. 2018. Disponível em: <https://phoenix.fazenda.pr.gov.br/Noticia/Parana-vence-Premio-Nacional-com-projeto-de-BI-e-Analytics-no-Fisco>. Acesso em: 20 abr. 2023.

# REVISTA DIREITO FAE

PHOENIX, Projeto. **O que é o Phoenix**. 12 mar. 2021. Disponível em [http://www.phoenix.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/Phoenix\\_folder1.pdf](http://www.phoenix.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/Phoenix_folder1.pdf). Acesso em: 5 maio 2023.

PHOENIX. **Pontos de controle**. Curitiba: Receita Estadual do Paraná, ago. 2023. Disponível em: <https://phoenix.fazenda.pr.gov.br/Pagina/Pontos-de-Controle>. Acesso em: 20 abr. 2023.

PORTAL de Exigências Legais - Senior Sistemas S.A. [S. I.], 2023. Disponível em: <https://documentacao.senior.com.br/exigenciaslegais/home.htm>. Acesso em: 12 maio 2023.

RICHARDSON, Roberto J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 4. ed. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2017. [E-book]. ISBN 9788597013948. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597013948/>. Acesso em: 30 abr. 2023.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021. [E-book]. ISBN 9786559640317. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559640317/>. Acesso em: 23 abr. 2023.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2022. [E-book]. ISBN 9786553620469. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620469/>. Acesso em: 8 mai. 2023.

SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022. [E-book]. ISBN 9786559772261. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559772261/>. Acesso em: 2 abr. 2023.

## **ARBITRAGEM: JUSTIÇA PARA ELITE?**

### *ARBITRATION: JUSTICE FOR THE ELITE?*

**Alice Marsiniaki van der Neut<sup>1</sup>**  
**Luiza Simon Dobronz<sup>2</sup>**  
**Cristina Bichels Leitão<sup>3</sup>**

#### **RESUMO**

Este artigo tem como objetivo examinar o alto custo da arbitragem e as barreiras socioeconômicas que limitam o acesso a esse mecanismo de resolução de disputas. A arbitragem, como um método alternativo de solução de controvérsias, tem sido amplamente utilizada em contextos empresariais e comerciais, promovendo a eficiência e a flexibilidade na resolução de litígios. No entanto, sua adoção generalizada é prejudicada por desafios financeiros que excluem grande parte da população, especialmente as pequenas empresas e pessoas economicamente desfavorecidas. A pesquisa desenvolvida é de caráter bibliográfico, quantitativo e hipotético-dedutivo, e o procedimento utilizado é análise de dados e estudo de texto doutrinário. Busca-se analisar alternativas para a dificuldade financeira de utilizar a arbitragem como método de resolução de conflitos, como o *third party funding*, as câmaras virtuais e a arbitragem ad hoc. Demonstra-se que, a despeito do alto custo de o procedimento tradicional de arbitragem resultar em exclusão significativa da maioria das pessoas e organizações, resultando na limitação do acesso apenas à elite econômica, alternativas como o investimento de *third party funding*, a arbitragem ad hoc e a criação de câmaras 100% virtuais podem contribuir para a democratização do acesso à forma privada de solução de conflitos.

**PALAVRAS: CHAVE:** Arbitragem. Acesso à justiça. *Third Party Funding*. Arbitragem online.

---

<sup>1</sup> Bacharel em direito pela FAE centro universitário, pós-graduanda em Mercado Financeiro pela FAE Centro Universitário. Contato: alicednm@gmail.com

<sup>2</sup> Bacharel em direito pela FAE Centro Universitário, pós-graduanda em Direito Civil e Empresarial pela PUC PR. Contato: luiza.dobronz@outlook.com

<sup>3</sup> Doutora e mestre em Direito pela Universidade Federal do Paraná, professora de Direito Processual Civil da Fae Centro Universitário, especialista em Advocacia Pública, Procuradora do Estado do Paraná, Presidente da Comissão de Arbitragem da OAB/PR.

## **SUMMARY**

This article aims to examine the high cost of arbitration and the socioeconomic barriers that limit access to this dispute resolution mechanism. Arbitration, as an alternative dispute resolution method, has been widely used in business and commercial contexts, promoting efficiency and flexibility in dispute resolution. However, its widespread adoption is hampered by financial challenges that exclude a large part of the population, especially small businesses and economically disadvantaged people. The research developed is bibliographic, quantitative and hypothetical-deductive in nature, and the procedure used is data analysis and study of doctrinal text. The aim is to analyze alternatives to the financial difficulty of using arbitration as a method of resolving conflicts, such as third party funding, virtual chambers and ad hoc arbitration. It is demonstrated that, despite the high cost of the traditional arbitration procedure resulting in significant exclusion of the majority of people and organizations, resulting in limited access only to the economic elite, alternatives such as investment from third party funding, ad hoc arbitration and the creation of 100% virtual chambers can contribute to the democratization of access to private forms of conflict resolution.

**KEYWORDS:** Arbitration. Access to justice. Third Party Funding. Online arbitration.

## **1 INTRODUÇÃO**

A arbitragem se consubstancia em um método heterocompositivo de solução de conflitos, em que um terceiro imparcial profere uma decisão vinculante às partes. O procedimento arbitral apresenta inúmeras vantagens às partes, como: a confidencialidade, a celeridade e a possibilidade de nomear um árbitro especialista para a matéria em discussão (SCAVONE, 2020, p.23).

Entretanto, o alto custo pode ser considerado um obstáculo para aqueles que não possuem condição financeira de arcar com os custos do procedimento arbitral. Isto porque a arbitragem envolve diversos custos, como as taxas de registro e administração, cobradas pelas câmaras nas arbitragens institucionais, os honorários dos árbitros e dos peritos, se for o caso, e eventuais honorários de sucumbência.

Assim, o objetivo geral do presente trabalho é analisar se a arbitragem é um instituto elitizado, de modo que apenas uma pequena parcela da sociedade tem

acesso pleno ao procedimento arbitral. O principal problema da pesquisa é: a arbitragem é um método de resolução de conflitos apenas para a elite?

A fim de solucionar o problema do presente trabalho, foi delimitado como primeiro objetivo específico a análise das principais matérias submetidas à arbitragem e a média de valores em disputa. Para isso, foi utilizada a pesquisa Arbitragem em Números, realizada pela pesquisadora Selma Ferreira Lemes, que analisa os pontos abordados acima.

E o segundo e último objetivo específico é apontar alternativas que possibilitem o ingresso à arbitragem para as empresas de pequeno e médio porte que não têm condição financeira de arcar com o alto custo da arbitragem, apresentando como principais alternativas, o *Third Party Funding*, as Câmaras Arbitrais virtuais e a Arbitragem *ad hoc* que demandam uma menor contribuição financeira para a submissão da lide à arbitragem.

Apresenta-se como hipótese que apenas uma pequena parcela da sociedade tem acesso pleno ao procedimento arbitral, de modo que o instituto não abrange todas as camadas sociais.

Portanto, o presente trabalho busca contribuir com o tema e apresentar métodos alternativos que possibilitem a inclusão de todas as pessoas possam submeter os seus litígios ao procedimento arbitral, para que todos consigam usufruir dos benefícios do instituto.

## **2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Para atender o objetivo proposto, o presente trabalho utiliza os seguintes métodos de pesquisa: bibliográfico, quantitativo e hipotético-dedutivo. Sendo elaborado a partir de livros, artigos e outros meios de informação apresentados em periódicos (revistas, monografias, manuais, teses, dissertações, documentos) e, outras pesquisas encontradas em bibliotecas e sites.

Para realizar a pesquisa, foi feita uma pesquisa bibliográfica, para verificar o posicionamento doutrinário sobre o tema, por meio de obras e artigos científicos já realizados sobre o assunto. Ainda, foi utilizada a pesquisa Arbitragem em Números, realizada pela pesquisadora Selma Ferreira Lemes que apresenta as seguintes informações: principais matérias submetidas à arbitragem e média de valores em disputa. E, uma pesquisa quantitativa, para analisar os dados obtidos através dos outros métodos de pesquisa e, por meio do método hipotético-dedutivo, apresentar possíveis alternativas para o problema do trabalho, qual seja, a limitação do acesso à arbitragem apenas para a elite, pequena parcela da sociedade.

### **3 REVISÃO DA LITERATURA**

#### **3.1 Breve introdução à arbitragem**

A arbitragem é definida como um meio heterocompositivo de conflitos, em que os litigantes buscam um terceiro imparcial, para que este encontre uma solução para a lide (SCAVONE, 2020, p. 17).

O professor Luiz Antonio Scavone Jr. apresenta o seguinte conceito acerca do instituto:

A arbitragem pode ser definida, assim, como o meio privado, jurisdicional e alternativo de solução de conflitos decorrentes de direitos patrimoniais e disponíveis por sentença arbitral, definida como título executivo judicial e prolatada pelo árbitro, juiz de fato e de direito, normalmente especialista na matéria controvertida (SCAVONE, 2020, p. 17).

Neste sentido, a arbitragem possui natureza jurisdicional, de modo que a sentença arbitral se equipara a título executivo judicial, não havendo necessidade de homologação pelo Poder Judiciário para produzir seus efeitos (NERY, 2003, p. 1.434).

A Lei de Arbitragem em seu artigo 31 prevê que “a sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário e, sendo condenatória, constitui título executivo”. Outrossim, o artigo 515, VII do CPC dispõe: “são títulos executivos judiciais, cujo cumprimento dar-se-á de acordo com os artigos previstos neste Título: (...) VII - a sentença arbitral”.

Adentrando no aspecto histórico, no Brasil, a arbitragem tem previsão legal desde a Constituição do Império de 1824, prevendo a possibilidade de nomear juízes-árbitros para solucionar a controvérsia em questão (LOBO, 2016, p. 4). Posteriormente, no Código de Processo Civil de 1973, o instituto também tinha o seu espaço, entretanto, segundo Joel Dias Figueira Júnior, a arbitragem era pouco utilizada, pelo fato da própria letra da lei desencorajar o seu uso, nestes termos:

A justificativa histórica para o fenômeno da ausência de efetiva utilização e consequente falta de tradição do instituto no Brasil reside nos entraves criados pelas normativas então vigentes, hábeis a desencorajar o pretenso interessado em solucionar seus conflitos por meio da arbitragem, a ponto de fazê-lo terminar por escolher a burocrática, dispendiosa e lenta jurisdição estatal ou, tratando-se de contratos internacionais ou nacionais de elevado valor econômico, o uso da jurisdição privada em cortes arbitrais do exterior (FIGUEIRA, 2019, p. 35).

Na referida época, um fator negativo do procedimento arbitral era a inexistência da sentença arbitral, de modo que o procedimento da arbitragem acarretava um “laudo arbitral”, o qual deveria ser levado ao Poder Judiciário para homologação e, assim, produzir seus efeitos. Outro ponto era de que a cláusula compromissória existente nos contratos era considerada letra morta, de modo que não havia teor obrigatório (FIGUEIRA, 2019, p. 37).

Assim, a Lei de Arbitragem (9.304/96) foi um marco crucial para o avanço do uso da arbitragem como meio de resolução de conflitos no país, a lei está dividida em

sete capítulos, que tratam dos aspectos gerais do instituto, de quem pode figurar como parte, da convenção arbitral, dos árbitros, do procedimento arbitral, da sentença e outros pontos.

Entretanto, segundo o Professor Carmona, nos instantes iniciais da vigência da referida lei, o instituto não era tão aclamado como atualmente, no seguinte sentido:

Pontes de Miranda, sem favor algum um dos maiores juristas que nosso país já teve, chegou a asseverar, sem cerimônia, que o juízo arbitral "é primitivo, regressivo mesmo, (...) outros mostraram-se agressivamente céticos (ou, pior, preconceituosos) acerca dos benefícios da solução arbitral dos conflitos, acreditando sempre que o instituto prestar-se-ia à proteção do capital e interesse estrangeiros em detrimento dos nacionais, numa associação totalmente a técnica entre arbitragem e transnacionalidade. E mais: "é arma efficacíssima do capitalismo tardio, eliminador da concorrência e da segurança extrínseca (da certeza sobre qual a lei que regeu e rege os negócios de cada um) (CARMONA, 2009, p. 01).

Para tanto, como afirma o professor Carmona, estas opiniões deixaram de existir quando a arbitragem foi colocada em prática no Brasil e na América Latina, considerando que não se revelou método selvagem e abusivo, tampouco tentou tomar o lugar do Judiciário, mas trouxe benefícios para todo o país (CARMONA, 2009, p. 02).

Ainda, com o Código de Processo Civil de 2015 e a reforma da Lei de Arbitragem pela Lei nº 13.129/15, a arbitragem modernizou-se, exemplo disso foi a instituição da carta arbitral, prevista no art. 260, §3º, do Código de Processo Civil. Outrossim, a partir de 2015 foi contemplada a possibilidade de processos judiciais que versem sobre arbitragens tramitarem em segredo de justiça, gerando uma maior segurança às partes, previsto no art. 189, IV, do Código de Processo Civil (FICHTNER, 2018, p. 28).

### 3.2 Princípios e vantagens da arbitragem

A arbitragem é regida pelo princípio da autonomia da vontade, da competência-competência, do contraditório, da igualdade das partes, da imparcialidade do árbitro, do livre convencimento motivado, e da não revisão do mérito na sentença arbitral (SCHMIDT, 2021, p. 29).

O princípio da autonomia da vontade apresenta que as partes precisam manifestar-se para adentrar no processo arbitral, ou seja, a arbitragem é um procedimento voluntário, de modo que sem a vontade das partes a arbitragem não ocorre, não sendo possível impor a arbitragem como método de resolução de conflito. No que se refere ao princípio da competência-competência, Gustavo Schmidt apresenta que o árbitro é o juiz da sua própria competência, pois ele tem atribuição de julgar se é competente para julgar a lide em questão, além de verificar a validade e existência do compromisso arbitral e da cláusula compromissória (SCHMIDT, 2021, p. 29).

O princípio do contraditório é elencado como um princípio geral no ramo do direito, e é imprescindível na arbitragem, como leciona Gustavo Schmidt: não existe processo seguro e justo sem o contraditório da outra parte (SCHMIDT, 2021, p.29). Ainda sobre os referidos princípios, José Antonio Fichtner apresenta:

O princípio concretizador da liberdade individual na arbitragem é a autonomia privada e o princípio concretizador da justiça na arbitragem é o devido processo legal. Nada, na disciplina arbitral, pode se afastar destes dois valores. (FICHTNER, 2018, p.114).

Logo, os princípios da igualdade das partes e da imparcialidade do árbitro implicam, respectivamente, no tratamento isonômico que o árbitro deve ter em relação às partes, não podendo tratá-las de forma desigual, e na imparcialidade do árbitro em todo o procedimento arbitral, ao qual incumbe o duty of disclosure (dever de revelar),

que seria a aplicação da suspeição e do impedimento dos juízes aos árbitros (SCHMIDT, 2021, p. 29).

Neste sentido, o artigo 14 da Lei de Arbitragem dispõe:

Art. 14. Estão impedidos de funcionar como árbitros as pessoas que tenham, com as partes ou com o litígio que lhes for submetido, algumas das relações que caracterizam os casos de impedimento ou suspeição de juízes, aplicando-se-lhes, no que couber, os mesmos deveres e responsabilidades, conforme previsto no Código de Processo Civil.

A sentença arbitral tem força de sentença judicial transitada em julgado, não sendo passível de recurso. Nos termos do artigo 18 da Lei de Arbitragem, “o árbitro é juiz de fato e de direito, e a sentença que proferir não fica sujeita a recurso ou a homologação do Poder Judiciário” (SCAVONE, 2020, p.18).

O instituto apresenta outras inúmeras vantagens, como, a possibilidade das partes nomearem um árbitro especialista na matéria em discussão, a celeridade do processo arbitral, a informalidade do procedimento, considerando que não é um procedimento com requisitos formais como o processo judicial, e a confidencialidade, pois a arbitragem não é regida pelo princípio da publicidade como o Poder Judiciário (SCAVONE, 2020, p. 23). Apesar de não ser uma regra, a confidencialidade é um dos atrativos da arbitragem. Várias empresas optam pelo instituto justamente para evitar que seus segredos e documentos sejam levados a público. É bom lembrar, contudo, que arbitragens com o Poder Público devem respeitar o princípio da publicidade (Lei de Arbitragem, art. 2º, § 3º).

### **3.3 O custo da arbitragem e o posicionamento doutrinário quanto ao “elitismo arbitral”**

Os custos da arbitragem não são baixos, isto porque a maior parte das Câmaras de Arbitragem prevê o pagamento de taxa de registro, taxa de administração e honorários dos árbitros para ingressar na arbitragem, como se fossem custas iniciais em um processo judicial, de modo que, muitas vezes, isso acaba inviabilizando o acesso à justiça pelo procedimento arbitral. (ROCHA, 2018, p. 21).

Assim, a curto prazo, os custos do procedimento arbitral são mais altos do que as custas de um processo judicial (FRANZONI, 2015, p. 39). Ressalta-se que a gratuidade da justiça não é uma possibilidade como nas demandas do Poder Judiciário.

Neste aspecto, verifica-se que o alto custo torna-se uma grande desvantagem e até mesmo um possível desinteresse para ingressar no procedimento arbitral, neste sentido:

Trata-se, portanto, de uma desvantagem que pode acabar servindo, inclusive, como uma barreira ao acesso à justiça. Nessa linha, em se tratando de arbitragem societária, pequenos acionistas e investidores podem ser impedidos de ter sua reivindicação analisada unicamente em função de não possuírem condições econômicas para arcarem com os custos de um procedimento arbitral. (ROCHA, 2018, p. 21).

Na pesquisa “Arbitragem no Brasil - Comitê Brasileiro de Arbitragem”, realizada no ano de 2021, foram abordadas as principais desvantagens da arbitragem em relação ao processo judicial, e dos entrevistados, 88% elencaram o alto custo do procedimento como principal desvantagem.

Logo, além de uma desvantagem que o alto custo do procedimento acarreta, verifica-se um possível impedimento ao acesso à justiça àqueles que não possuem condições de arcar com o procedimento arbitral (ROCHA, 2018, p. 25).

Por este motivo, no Brasil, a maior parte das demandas submetidas à arbitragem envolvem disputas societárias e contratuais, entretanto, em razão da

especialidade da matéria, a escolha do método arbitral se justifica. (VARGAS, 2012, p. 131).

Outrossim, há posicionamento doutrinário que defende que em determinados casos, as custas do procedimento arbitral equiparam-se às custas do procedimento judicial. Conforme o posicionamento de Antônio Celso Fonseca Pugliesi e Bruno Meyerhof Salama:

Com efeito, se comparada à prestação jurisdicional estatal, a arbitragem pode reduzir os custos de transação da prestação jurisdicional. Em primeiro lugar, em razão da agilidade com que é concluída. O procedimento arbitral não está sujeito à rigidez dos processos judiciais, não se submete ao regime dos infundáveis recursos a instâncias superiores, e os árbitros, não raro, contam com a infraestrutura necessária para que suas decisões sejam tomadas com grande rapidez. (PUGLIESE, SALAMA, 2008, tópico 1.1).

Nesse sentido, a decisão arbitral é mais fácil de ser aceita pelas partes, em razão do árbitro ser um especialista no assunto, de modo que a decisão torna-se mais técnica do que a proferida pelo Poder Judiciário, de modo que a chance de erro na decisão é menor. (TIMM, FAGUNDES, 2022, tópico “Vantagens do procedimento arbitral”).

#### **4 ANÁLISE DOS DADOS**

Para realizar a análise dos dados foi utilizada a pesquisa Arbitragem em Números, realizada nos anos de 2021 e 2022 e publicada em 2023, pela pesquisadora Selma Ferreira Lemes.

A pesquisa foi realizada nas oito principais Câmaras de Arbitragem do país, a saber: CENTRO DE ARBITRAGEM DA AMCHAM–BRASIL (AMCHAM), CENTRO DE ARBITRAGEM DA CÂMARA DE COMÉRCIO BRASIL-CANADÁ (CAM-CCBC),

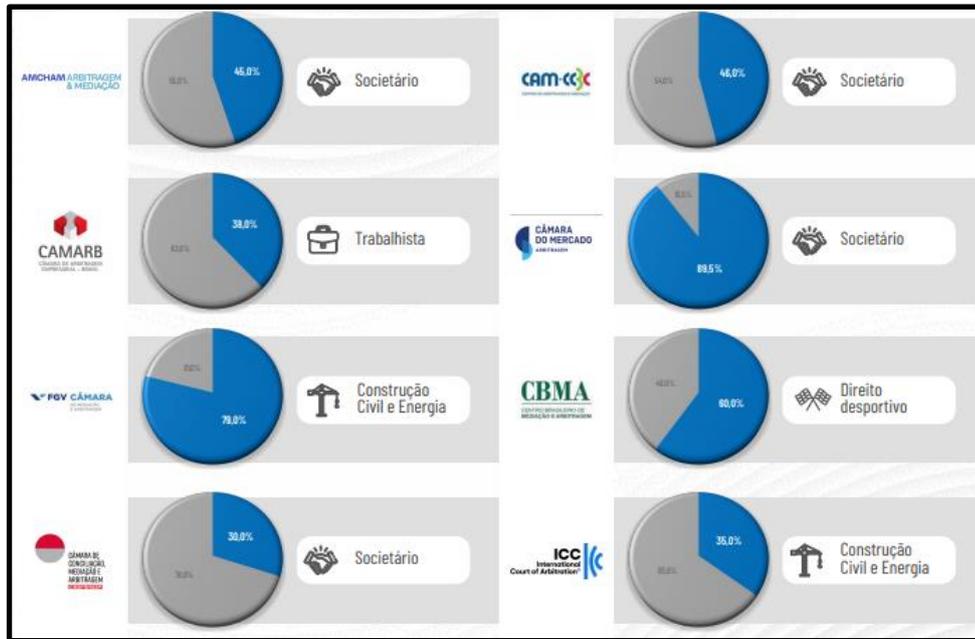
CÂMARA DE MEDIAÇÃO, CONCILIAÇÃO E ARBITRAGEM DE SÃO PAULO-CIESP/FIESP (CAM-CIESP/FIESP), CÂMARA DE ARBITRAGEM DO MERCADO-B3 (CAM-MERCADO), CORTE INTERNACIONAL DE ARBITRAGEM DA CÂMARA DE COMÉRCIO INTERNACIONAL (CCI), CÂMARA DE ARBITRAGEM DA FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS (CAM-FGV), CENTRO BRASILEIRO DE MEDIAÇÃO E ARBITRAGEM (CBMA), CÂMARA DE ARBITRAGEM EMPRESARIAL - BRASIL (CAMARB).

A referida pesquisa apresenta o número de arbitragens, as principais matérias submetidas à arbitragem, a média dos valores em disputa, entre outros aspectos extremamente relevantes sobre o tema; entretanto, o presente trabalho limita-se a analisar apenas sobre as matérias e valores em disputa.

#### **4.1 Das matérias predominantes na arbitragem**

Na pesquisa Arbitragem em Números, foi realizada uma análise a respeito das principais matérias submetidas à arbitragem em cada Câmara pesquisada, na janela temporal dos anos de 2021 e 2022. Conforme os gráficos abaixo expostos, constatou-se que as principais matérias submetidas à arbitragem nos anos de 2021 e 2022 foram, respectivamente:

# REVISTA DIREITO FAE



(FONTE: LEMES, 2023, p. 8)



(FONTE: LEMES, 2023, p. 9)

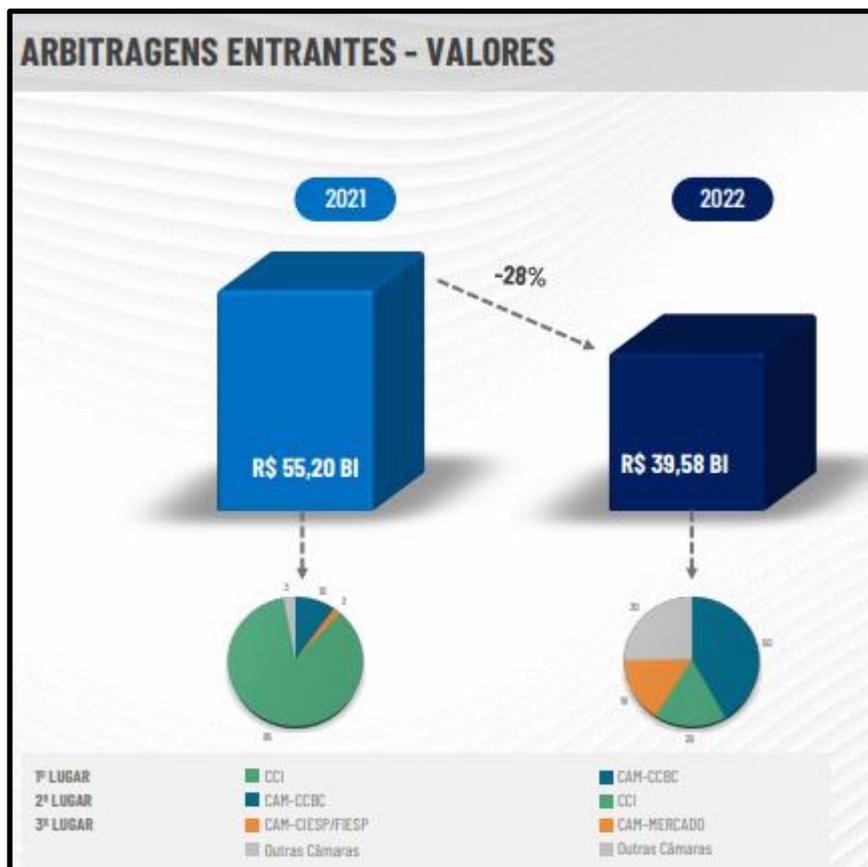
A partir de uma análise geral dos dados trazidos pela brilhante pesquisa Arbitragem em Números, verifica-se que as principais matérias submetidas ao procedimento arbitral foram nos âmbitos societário, construção civil e energia. As discussões societárias lideraram as arbitragens da CAM-CCBC e da Câmara do Mercado por dois anos consecutivos; já as lides relacionadas à construção civil e energia foram as mais submetidas à Câmara FGV e a ICC, também por dois anos consecutivos.

Outrossim, as demais matérias que lideram as Câmaras Arbitrais também estão relacionadas com lides que envolvam matérias empresariais. Como abordado anteriormente, a maior parte das demandas submetidas ao procedimento arbitral, no Brasil, são disputas societárias e contratuais (VARGAS, 2012, p. 131).

#### **4.2 Da média de valores em disputa**

Em um primeiro momento, é preciso ressaltar que na pesquisa Arbitragem em Números, o número de arbitragens em 2022 aumentou em 4% em relação ao ano de 2021. Em 2021, o número de arbitragens nas Câmaras que foram objeto de pesquisa, era 322, e em 2022 passou a ser 336.

Em relação ao valor em disputa nas arbitragens no ano de 2022 diminuiu em 28% em relação ao ano de 2021, de R\$55,20 bilhões passou para R\$39,58 bilhões, conforme demonstra a seguinte imagem:



(FONTE: LEMES, 2023, p. 7)

Verifica-se com a análise dos dados trazidos pela pesquisa Arbitragem em Números, que o valor da causa das arbitragens entrantes no ano de 2022 foi menor que as do ano de 2021. Isto se explica pelo fato de que o número de arbitragens do ano de 2022 foi maior que o número de 2021.

Entretanto, é perceptível que mesmo com a queda dos valores em disputa, os valores ainda são altos, logo, conclui-se que as causas submetidas à arbitragem envolvem valores altos.

Assim, no próximo tópico serão abordadas opções alternativas para facilitar o acesso à arbitragem para aqueles que não possuem condição financeira apta para

arcar com os custos do procedimento arbitral, de modo que não conseguem usufruir dos benefícios que a arbitragem proporciona.

### **4.3 Análise de opções alternativas**

A desvantagem do procedimento arbitral é o seu alto custo financeiro, que acaba por se tornar uma barreira para algumas partes. Para acessibilizar o acesso, existem alternativas que buscam cercear o custo financeiro elevado. Dentre elas, estão o financiamento de litígios por terceiros e as câmaras virtuais de arbitragem.

Como muito bem relata Neil Rose, sempre quando presenciamos uma recessão econômica, o número de litígios aumenta. No entanto, se a economia vai mal, as empresas e acionistas têm menos dinheiro arriscarem na busca de suas reivindicações. Dessa forma, fazem-se necessários métodos alternativos, como o *third-party funding*, para se valerem do seu direito de acesso à justiça. (ROCHA, 2018, p. 29).

O financiamento de litígios por terceiros ou *third-party funding* é um instrumento moderno de financiamento em que o financiador deve ser uma parte externa ao processo, que concorde em prover os recursos financeiros - em totalidade ou apenas parcial - necessários para o processo arbitral e firme contrato particular com a parte financiada em troca de fração do êxito.

Diferentemente da primeira alternativa, que nada influencia no custo do procedimento mas apenas na forma de pagamento, a implementação de câmaras virtuais de arbitragem é uma opção que enfrenta a raiz da problemática financeira, visando efetivamente reduzir os custos para as partes. A criação de uma câmara completamente virtual, sem sede física mas com apenas sistemas online, garante os mesmos resultados da prática tradicional porém de forma mais econômica.

Por fim, a utilização da arbitragem ad hoc é menos custosa, isto porque todas as tarefas são realizadas pelo árbitro, de modo que não possui custas institucionais, conforme a seguir exposto.

#### **4.4 *Third Party Funding***

*Third Party Funding*, termo como é conhecido internacionalmente, ou financiamento de litígios por terceiros, é um acordo juridicamente válido no Brasil, em que um terceiro alheio à disputa e às partes envolvidas financia os respectivos custos. Pode-se averiguar a legalidade do uso dessa ferramenta por jurisprudência da 2ª Câmara Reservada de Direito Empresarial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo:

Isso porque o financiamento de litígios é admitido em nosso ordenamento jurídico, inexistindo qualquer impedimento para que o acionista minoritário busque ajuda financeira de terceiros para compartilhar os altos custos e os resultados de uma demanda (TJSP, 2022).

Tal modalidade de financiamento é formada por um acordo em que pessoas físicas ou jurídicas provêm aporte financeiro a fim de suprir, parcialmente ou na totalidade, as despesas relacionadas com o processo arbitral que foi objeto do acordo firmado. É importante ressaltar que o financiador deve ser um terceiro, completamente alheio às partes da disputa, que o interesse não ultrapasse o viés financeiro, de receber parte do resultado ou o que foi acordado com o financiado.

A obra “Arbitragem e Financiamento por Terceiros”, do autor Marcel Carvalho Engholm Cardoso, aborda a origem, o aprimoramento e a prática do *Third Party Funding*:

(...) se espalhou não apenas nos países de common law, mas também nos de civil law, chegando a ser considerado como a mais significativa tendência em litígios civis nos dias atuais.

(CARDOSO, 2020, p.30)

A respeito da aplicabilidade desse acordo no Brasil, a obra adverte que há discussões envolvendo a legitimidade, se deveria continuar permitido ou deveria ser desautorizado:

De um lado, há aqueles que entendem que o *third-party funding* é um instrumento de acesso à justiça e, portanto, deve ser permitido. (...) Em contrapartida, há aqueles que entendem que a liberação do financiamento por terceiros pode trazer um aumento do número de demandas frívolas e transformar a justiça em uma commodity. (CARDOSO, 2020, p. 39).

Como anteriormente citado, não há rigidez na forma de como o *Third Party Funding* deve ser acordado. Sendo assim, há possibilidade de financiamento parcial, apenas de custos de admissão na câmara ou apenas dos honorários dos árbitros, por exemplo. Como também pode ser combinado um financiamento total,

Há diferentes formas que o *Third Party Funding* pode ser aplicado, partindo do financiamento de alguns custos de admissão ou até mesmo a compra parcial ou total do direito indenizatório derivado do êxito na disputa. Ao início da negociação do financiamento, é realizada a avaliação de viabilidade do caso e de acordo com a análise de risco, decide-se investir ou não os recursos financeiros.

Marcel Carvalho Engholm Cardoso informa que situações similares a essa já ocorriam na Grécia e em Roma, trazendo as figuras do Sicofanta e do Caluniador, respectivamente:

Assim foi que criou-se a figura da sykopanteia e seus praticantes “sico-fantes”, acusadores (prosecutors) profissionais que utilizavam a legitimidade

atribuída a qualquer cidadão ateniense para processar criminalmente outro indivíduo para aumentar suas próprias fortunas ou mesmo prejudicar oponentes políticos. Regulações foram criadas para desencorajar demandas frívolas e leis estabelecidas para punir sicofantes, contudo, tais normas foram pouco efetivas no desestímulo à sicofancia (CARDOSO, 2020, p. 18).

A prática também foi herdada na Roma antiga, sob a figura da calúnia, ação vexatória trazida por um terceiro em nome de outra pessoa com a qual não possui relação ou uma ação trazida em nome próprio que o autor tinha consciência de ser infundada. A definição da prática aparece no Código Teodosiano (*De Calomniatoribus*) e tanto se assemelha à figura do sicofante que os termos foram constantemente trocados pelos glosadores medievais (CARDOSO, 2020, p. 18-19).

A aplicação do *Third Party Funding* ganhou força no século XX, principalmente em países com sistemas jurídicos de *common law*, como os Estados Unidos da América, o Reino Unido e a Austrália. A partir de então se expandiu para demais países da Europa, América do Norte e Oceania onde começou a ser amplamente aplicado e, posteriormente, sua prática foi adotada em outros continentes, chegando assim ao Brasil (CARDOSO, 2020, p. 15 e 27).

Em relação à execução do método *Third Party Funding* no Brasil, de acordo com Napoleão Casado Filho, as contratações mais comuns no Brasil envolvem: a cessão de crédito, positivada no art. 286 do Código Civil; a cessão de posição contratual, permitida pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp n. 1.036.530/SC; a estipulação em favor de terceiros, prevista no art. 436 do Código Civil; e a cessão fiduciária de créditos, disposta no art. 66-B da Lei do Mercado de Capitais. (FILHO, 2017, p.54).

Art. 286. O credor pode ceder o seu crédito, se a isso não se opuser a natureza da obrigação, a lei, ou a convenção com o devedor; a cláusula proibitiva da cessão não poderá ser oposta ao cessionário de boa-fé, se não

constar do instrumento da obrigação. (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002).

DIREITO CIVIL. RECURSO ESPECIAL. CESSÃO DE POSIÇÃO CONTRATUAL. ANUÊNCIA DO CEDIDO. EFEITOS DA CESSÃO EM RELAÇÃO AO CEDENTE. RELEVÂNCIA QUANTO À POSSIBILIDADE DE INADIMPLENTO CONTRATUAL.

1. A cessão de posição contratual é figura admitida pelo ordenamento jurídico, mormente ante o disposto nos arts. 421 e 425 do CC, consubstanciada na transmissão de obrigações em que uma das partes de um contrato (cedente) vê-se substituída por terceiro (cessionário), o qual assume integralmente o conjunto de direitos e deveres, faculdades, poderes, ônus e sujeições originariamente pertencentes àquele contratante original; sendo certa, portanto, a existência de dois negócios jurídicos distintos: (i) o contrato-base, em que se insere a posição a ser transferida; e (ii) o contrato-instrumento, o qual veicula a transferência propriamente dita.

2. A anuência do cedido é elemento necessário à validade do negócio jurídico, residindo sua finalidade na possibilidade de análise, pelo cedido, da capacidade econômico-financeira do cessionário, de molde a não correr o risco de eventual inadimplemento; nesse ponto, assemelhando-se à figura do assentimento na assunção de dívida.

3. Malgrado, portanto, a obrigatoriedade da anuência, esta assume capital relevância tão somente no que tange aos efeitos da cessão em relação ao cedente, haja vista que, vislumbrando o cedido a possibilidade de inadimplemento do contrato principal pelo cessionário, pode impor como condição a responsabilidade subsidiária do cedente, não lhe permitindo a completa exoneração, o que, de regra, deflui da transmissão da posição contratual.

4. No caso concreto, uma vez quitadas as obrigações relativas ao contrato-base, a manifestação positiva de vontade do cedido em relação à cessão contratual torna-se irrelevante, perdendo sua razão de ser, haja vista que a necessidade de anuência ostenta forte viés de garantia na hipótese de inadimplemento pelo cessionário. Dessa forma, carece ao cedido o direito de

recusa da entrega da declaração de quitação e dos documentos hábeis à transferência da propriedade, ante a sua absoluta falta de interesse.

5. Recurso especial provido. (STJ, 2014).

Art. 436. O que estipula em favor de terceiro pode exigir o cumprimento da obrigação. (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002).

Art. 66-B. O contrato de alienação fiduciária celebrado no âmbito do mercado financeiro e de capitais, bem como em garantia de créditos fiscais e previdenciários, deverá conter, além dos requisitos definidos na Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, a taxa de juros, a cláusula penal, o índice de atualização monetária, se houver, e as demais comissões e encargos.

§ 3º É admitida a alienação fiduciária de coisa fungível e a cessão fiduciária de direitos sobre coisas móveis, bem como de títulos de crédito, hipóteses em que, salvo disposição em contrário, a posse direta e indireta do bem objeto da propriedade fiduciária ou do título representativo do direito ou do crédito é atribuída ao credor, que, em caso de inadimplemento ou mora da obrigação garantida, poderá vender a terceiros o bem objeto da propriedade fiduciária independente de leilão, hasta pública ou qualquer outra medida judicial ou extrajudicial, devendo aplicar o preço da venda no pagamento do seu crédito e das despesas decorrentes da realização da garantia, entregando ao devedor o saldo, se houver, acompanhado do demonstrativo da operação realizada. (Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965).

#### **4.5 Câmaras *on-line* de arbitragem**

As câmaras *on-line* de arbitragem são plataformas virtuais desenvolvidas a fim de facilitar a realização de disputas arbitrais de modo ainda mais ágil e conveniente. Ao implementar uma câmara arbitral 100% virtual, os princípios basilares, como o da inafastabilidade da jurisdição, vão continuar sendo respeitados, bem como as normas que autorizam e instruem o funcionamento do procedimento. A

diferença das câmaras tradicionais nada altera na estrutura, apenas influencia no procedimento. A estrutura continua com a mesma composição, iniciando com o registro dos casos, ocorre a seleção dos árbitros, é preservada a comunicação direta entre as partes e o compartilhamento de documentos. No andamento do processo, realizam-se audiências e, ao final, será proferida a sentença arbitral.

A *Arbi-ON* é uma câmara de arbitragem online, fundada em Curitiba, Paraná, que opera no Brasil. A partir de dados coletados no site da referida câmara, comprova-se o êxito da implementação da opção digital no quesito financeiro.

Valor da causa	Câmara 1	Câmara 2	Câmara 3	Arbi-ON
R\$50.000,00	R\$203.500,00	R\$46.249,00	R\$25.600,00	<b>R\$11.000,00</b>
R\$500.000,00	R\$203.500,00	R\$46.249,00	R\$63.739,00	<b>R\$32.000,00</b>
R\$3.000.000,00	R\$218.500,00	R\$137.178,00	R\$192.461,00	<b>R\$85.000,00</b>
R\$10.000.000,00	R\$311.800,00	R\$247.548,00	R\$342.935,00	<b>R\$160.000,00</b>
Justiça Comum				
Tempo (meses)	60 - 100	18 - 30	18 - 24	18 - 36
				<b>6</b>

(FONTE: <https://arbion.com.br/precos/>. Acesso em 04 nov 2023).

Dentre as vantagens proporcionadas pelas câmaras online, ressalta-se a facilidade de participação das partes envolvidas, visto que podem atuar no processo independentemente de sua localização geográfica, eliminando a necessidade de deslocamentos e reduzindo significativamente os custos associados à viagens, hospedagem e demais despesas relacionadas. Além disso, as câmaras de arbitragem virtuais permitem que as partes selecionem árbitros de qualquer lugar do mundo, com base em sua especialização e experiência, ampliando o leque de opções disponíveis.

Além disso, há vantagem em termos de eficiência e celeridade na resolução de disputas. Por meio da utilização de plataformas online especializadas, as partes

podem trocar informações e documentos de forma rápida e segura, eliminando a necessidade de correspondências físicas e reduzindo o tempo necessário para a conclusão do processo.

Financeiramente, há reduções de custos, o que torna mais acessível o acesso à essa ferramenta. Como já apontado, os custos de deslocamento e hospedagem são eliminados, visto que as partes, árbitros, advogados e demais colaboradores envolvidos podem participar do processo a partir de suas próprias localidades.

Por fim, os custos da própria câmara são mais baixos, pois não há gastos com estrutura física, apenas manutenção da plataforma online e a quantidade de funcionários necessários para o garantir o bom funcionamento da empresa é menor.

#### **4.6 Arbitragem *Ad Hoc***

A arbitragem *ad hoc* é uma forma de arbitragem que ocorre fora de uma instituição, diferente da arbitragem institucional, que é realizada dentro de uma Câmara de Arbitragem, na qual envolvem diversos custos, como a taxa de administração. Na arbitragem *ad hoc*, os procedimentos são todos realizados pelo próprio árbitro, de modo que o custo do procedimento como um todo acaba sendo mais econômico para as partes (FINZI e GLORA, 2014, p. 3).

Nesta modalidade de arbitragem, as partes definem todo o funcionamento do procedimento arbitral, como o número de árbitros e como se dará a indicação destes, o local da arbitragem, lei aplicável, os prazos, entre outros aspectos. Outrossim, caso essas questões não sejam definidas pelas partes, é possível que o árbitro defina tais regras, desde que tenha a outorga das partes para isso. Também é possível que as partes utilizem de regulamentação interna já existente, a fim de reduzir possíveis custos, em caso de lacuna (FINZI e GLORA, 2014, p. 3).

Dentre as vantagens da arbitragem *ad hoc* está o menor custo do procedimento, neste sentido:

Em geral, a doutrina indica que a arbitragem *ad hoc* é menos custosa quando comparada à institucional. A economia é resultado do fato de as partes não precisam incorrer no pagamento das taxas de administração do órgão institucional arbitral (valor que é exponencialmente relevante conforme o montante em disputa) e haver flexibilidade na definição do honorário dos árbitros. Ao passo que as entidades usualmente preestabelecem as remunerações dos árbitros sem que haja qualquer possibilidade de negociação. Isso não afasta, porém, os valores desembolsados com advogados, com o árbitro ou meios de prova, por exemplo (FINZI e GLORA, 2014, p. 5).

Portanto, é evidente que a arbitragem *ad hoc* é uma forma de arbitragem economicamente mais vantajosa às partes, sendo uma das alternativas às partes que desejam submeter a sua lide ao procedimento arbitral e não possuem condição financeira.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Conclui-se que a arbitragem, como um processo de resolução de disputas fora dos tribunais judiciais tradicionais, tem sido bem quista por sua capacidade de fornecer decisões céleres, justas e eficientes. No entanto, o alto custo associado à arbitragem cria uma disparidade significativa no acesso a esse meio.

Logo, o objetivo deste trabalho foi verificar se a arbitragem é um instituto elitizado, de modo que apenas uma pequena parcela da sociedade tem acesso à arbitragem, sendo o problema da pesquisa: “a arbitragem é um método de resolução de conflitos apenas para a elite?”.

Para responder a pergunta, o primeiro passo foi analisar as principais matérias submetidas ao procedimento arbitral e a média dos valores em disputa; verificou-se que os procedimentos arbitrais envolvem altos valores e que a grande maioria das matérias submetidas à arbitragem está relacionada com questões empresariais e societárias. O trabalho também buscou apresentar alternativas para possibilitar o acesso à arbitragem para aqueles que não têm condições financeiras de arcar com o custo do procedimento arbitral, mas que têm interesse em submeter a sua lide à arbitragem, sendo estas: o *Third Party Funding* (TPF), as câmaras virtuais de arbitragem e a arbitragem *ad hoc*.

Retomando brevemente as alternativas apresentadas no trabalho, o TPF é um acordo pelo qual uma parte externa à disputa concorda em financiar os custos associados a um litígio em troca de uma porcentagem do valor recuperado em caso de sucesso, é uma medida economicamente viável e tem muito potencial para proporcionar o amplo acesso às disputas arbitrais. Em relação às câmaras de arbitragem 100% virtuais, verifica-se que por intermédio da tecnologia, é possível instaurar procedimentos arbitrais de forma mais econômica, uma vez que o ambiente virtual dispensa vários custos intrínsecos das câmaras de arbitragem tradicionais. Por fim, a arbitragem *ad hoc* é um método pelo qual o árbitro realiza todas as tarefas, de modo que não é necessária a ajuda de uma instituição, logo, o custo do procedimento é reduzido.

Portanto, com a análise dos dados obtidos através do presente trabalho e da pesquisa bibliográfica realizada, conclui-se que atualmente a arbitragem é um método de resolução de conflitos utilizado para solucionar conflitos de média e grande monta, não se limitando apenas para a solução de conflitos de grande monta. Além disso, as alternativas apresentadas auxiliam no acesso ao procedimento arbitral, de modo que o acesso à arbitragem não se limita apenas à elite econômica.

## REFERÊNCIAS

ARBI-ON. Compare os custos com outras Câmaras. Site institucional. Disponível em <https://arbion.com.br/precos/>. Acesso em 04 nov. 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm). Acesso em 31 out. 2023.

BRASIL. **Lei nº 13.105**, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em 31 out. 2023.

BRASIL. **Lei nº 4.728**, de 14 de julho de 1965. Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4728.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%204.728%2C%20DE%2014%20DE%20JULHO%20DE%201965&text=Disciplina%20o%20mercado%20de%20capitais%20e%20estabelece%20medidas%20para%20o%20s eu%20desenvolvimento](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4728.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%204.728%2C%20DE%2014%20DE%20JULHO%20DE%201965&text=Disciplina%20o%20mercado%20de%20capitais%20e%20estabelece%20medidas%20para%20o%20s eu%20desenvolvimento). Acesso em 31 out. 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.307**, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9307.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm). Acesso em 31 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1036530 / SC**. Relator: Ministro Marco Buzzi. Julgamento: 25/03/2014. Órgão Julgador: T4 - Quarta Turma. Publicação: DJe 15/08/2014. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: 31 out. 2023.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Agravo de Instrumento n.º 2.153.411-63.2022.8.26.0000**. 2ª câmara Reservada de Direito Empresarial do TJ/SP. Relator: NATAN ZELINSCHI DE ARRUDA. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/resultadoCompleta.do;jsessionid=2205BC01DC86926D3D943719E76A64B4.cjsg2>. Acesso em 05 nov. 2023.

CARDOSO, M. C. E. **Arbitragem e Financiamento por Terceiros**. Grupo Almedina (Portugal), 2020. E-book. ISBN 9788584935994. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584935994/>. Acesso em: 07 nov. 2023.

CARMONA, C. A. **Arbitragem e Processo**. São Paulo: Atlas, 3ª ed, 2009. Disponível em:

[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/7604170/mod\\_resource/content/1/CARMONA%20C.A.%20Arbitragem%20e%20Processo.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/7604170/mod_resource/content/1/CARMONA%20C.A.%20Arbitragem%20e%20Processo.pdf). Acesso em 07 nov. 2023.

ESCOLA SUPERIOR DO MINISTÉRIO PÚBLICO DE SÃO PAULO: **A arbitragem no Brasil - evolução histórica e conceitual**. Disponível em: <[https://escolamp.org.br/revistajuridica/22\\_05.pdf](https://escolamp.org.br/revistajuridica/22_05.pdf)> Acesso em: 12 mai. 2023.

FICHTNER, J. A.; MANNHEIMER, S. N.; MONTEIRO, A. L. **Teoria Geral da Arbitragem**. Grupo GEN, 2018. E-book. ISBN 9788530982881. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530982881/epubcfi/6/2/3Bvnd.vst.idref%3Dhtml1!/4/2/2%4051:34>. Acesso em 05 nov. 2023.

FILHO, Napoleão C. **Arbitragem e acesso à justiça: o novo paradigma do third party funding**. Editora Saraiva, 2017. E-book. ISBN 9788547221638. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547221638/>. Acesso em: 31 out. 2023.

FRANZONI, D. **Arbitragem societária: fundamentos para uma possível regulação**. 2015, 201 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de São Paulo, São Paulo, 2015. Disponível em: [https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-06112015-160316/publico/Diego\\_Franzoni\\_Dissertacao\\_Mestrado\\_versao\\_integral.pdf](https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-06112015-160316/publico/Diego_Franzoni_Dissertacao_Mestrado_versao_integral.pdf). Acesso em: 07 nov. 2023.

GROLA, F. B.; FINZI, I. **Arbitragem ad hoc, institucional e regimental: uma análise sobre vantagens e desvantagens. O que considerar no momento da escolha do tipo de arbitragem?**. Revista de Direito Empresarial, vol. 1/2014, p. 223 - 248. Janeiro - Fevereiro, 2014. Disponível em: <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9a0000018ba19becffec2d502&docguid=l4e1129d08efb11e3aae401000000000&hitguid=l4e1129d08efb11e3aae4010000000000&spos=2&epos=2&td=559&context=5&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 01 nov. 2023.

HANTHORNE, B. O. C. **A Hipossuficiência Econômica da Parte na Arbitragem: o acesso à justiça por meio do financiamento do procedimento arbitral por terceiros**. Arbitragem e Direito Processual, São Paulo, p. 117 - 137, 2021.

JR., J. D. F. **Arbitragem**. Grupo GEN, 2019. E-book. ISBN 9788530987244. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530987244/epubcfi/6/2/3Bvnd.vst.idref%3Dhtml0!/4/2/2%4051:34>. Acesso em: 05 nov. 2023.

LEMES, Selma Ferreira. **Arbitragem em números: pesquisa 2020/2021**. Pesquisa realizada em 2022. Disponível em: [http://www.selmalemes.adv.br/artigos/pesquisaarbitragem\\_2020\\_2021.pdf](http://www.selmalemes.adv.br/artigos/pesquisaarbitragem_2020_2021.pdf). Acesso em: 31 out. 2023.

LOBO, C. A. S. **História e Perspectivas da Arbitragem no Brasil**. Revista de Arbitragem e Mediação, vol. 50. 2016. Disponível em: [https://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/bibli\\_boletim/bibli\\_bol\\_2006/RArbMed\\_n.50.06.PDF](https://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RArbMed_n.50.06.PDF). Acesso em: 05 nov. 2023.

MARINONI, L. LEITÃO, C. B. **Arbitragem e direito processual**. São Paulo. Thomson Reuters Brasil, 2021.

NERY JÚNIOR, N; NERY, R. M. A. **Código de Processo Civil Comentado e Legislação Extravagante**. São Paulo; Revista dos Tribunais. 2003.

PUGLIESI, A. C. F., SALAMA, B.M., **A economia da arbitragem: escolha racional e geração de valor**. 2008. Rev direito GV 4, 2021. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rdgv/a/QDLQxp5v8W75zq6cNnZXsYg/>. Acesso em: 01 nov. 2023.

ROCHA, D. **Arbitragem societária e *third-party funding***. 2018. 183 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídicas - Direito Comercial) - Faculdade de Direito, Universidade de Lisboa, Lisboa, Portugal, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ul.pt/handle/10451/37780>. Acesso em: 07 nov. 2023.

SCAVONE JUNIOR, L. A.. **Arbitragem - Mediação, Conciliação e Negociação**. Grupo GEN, 2020. E-book. ISBN 9788530990152. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559648191/epubcfi/6/2/3Bvnd.vst.idref%3Dhtml1!/4/2/2%4051:34>. Acesso em: 05 nov. 2023.

SCHMIDT, G. R.; FERREIRA, D. B.; OLIVEIRA, R. C. R. **Comentários à Lei de Arbitragem**. Grupo GEN, 2021. E-book. ISBN 9786559641697. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559641697/pages/recent>. Acesso em: 05 nov. 2023.

TIMM, M. R.; FAGUNDES, A. L. **Cláusula compromissória e cláusula de eleição de foro**. Revista Consultor Jurídico. 2022. Disponível em:

# REVISTA DIREITO --- FAE

<https://www.conjur.com.br/2022-abr-07/timm-fagundes-clausula-compromissoria-foro>. Acesso em 01 nov. 2023.

VARGAS, S. **Meios alternativos na resolução de conflitos de interesses transindividuais**. 2012. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-06032013-091823/pt-br.php>. Acesso em 07 nov. 2023.

**A IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS PELO PODER  
JUDICIÁRIO E A EXPERIÊNCIA DA AMÉRICA LATINA: A  
REFUNDAÇÃO NO SISTEMA PROCESSUAL PENAL BRASILEIRO  
ATRAVÉS DA CRIAÇÃO DOS CENTROS ESPECIALIZADOS DE  
ATENÇÃO ÀS VÍTIMAS**

*THE IMPLEMENTATION OF PUBLIC POLICIES BY THE JUDICIARY  
AND THE LATIN AMERICAN EXPERIENCE: THE RE-FOUNDATION  
OF THE BRAZILIAN CRIMINAL PROCEDURE SYSTEM THROUGH  
THE CREATION OF SPECIALIZED CENTERS FOR VICTIM  
ASSISTANCE*

**Daniel Tempski Ferreira da Costa<sup>1</sup>**

**RESUMO**

Este artigo científico possui a finalidade de investigar uma possível refundação do papel da vítima de crimes e atos infracionais no direito processual penal brasileiro à luz do modelo acusatório, com supedâneo nas recentes reformas do Código de Processo Penal desse país, além de lições do direito comparado da América Latina. A partir dessa recolocação do ofendido, da visão crítica ao proposto no Projeto do Novo Código de Processo Penal e da proposta legislativa de um Estatuto da Vítima, somado à ausência de uma efetiva concretização dos direitos das vítimas, exceto por iniciativas isoladas, não sistematizadas a todos os destinatários, levanta-se a hipótese de que as políticas públicas são necessárias, úteis e viáveis para tal desiderato. Nessa linha de raciocínio, chegou-se à conclusão de

---

<sup>1</sup> Doutor em Ciências Jurídicas e Sociais (UMSA, Buenos Aires). Mestre em Direito do Estado (UFPR). Afiliação institucional: Tribunal de Justiça do Paraná – TJPR, Curitiba-PR, Brasil. Lattes iD: <http://lattes.cnpq.br/2151737791391273>. Contato [dfc@tjpr.jus.br](mailto:dfc@tjpr.jus.br)

que cabe ao Poder Judiciário a implementação da tutela das vítimas em seus mais amplos aspectos, fato corroborado pelo Conselho Nacional de Justiça através de diversas Resoluções tratando da Justiça Restaurativa e da recente determinação da criação dos Centros Especializados de Atenção às Vítimas.

**Palavras-chave:** Vítima. Modelo Acusatório. Poder Judiciário. Políticas Públicas. Centros Especializados de Atenção às Vítimas.

#### **ABSTRACT**

This scientific article aims to investigate a possible recasting of the role of the victim of crimes and infractions in Brazilian criminal procedural law in the light of the accusatorial model, based on the recent reforms of the Brazilian Code of Criminal Procedure and on lessons from comparative law in Latin America. From this repositioning of the victim, the critical view of the proposed New Criminal Procedure Code and the legislative proposal of a Victim's Statute, added to the absence of an effective realization of the rights of victims, except for isolated initiatives, not systematized to all recipients, it is raised the hypothesis that public policies are necessary, useful and feasible for such desideratum. In this line of reasoning, we reach the conclusion that it is up to the Judiciary to implement the protection of victims in its broadest aspects, a fact corroborated by the National Council of Justice through several Resolutions dealing with Restorative Justice and the recent determination of the creation of Specialized Centers of Attention to Victims.

**Keywords:** Victim. Accusatory Model. Judiciary Power. Public Policies. Specialized Centers for Attention to Victims.

#### **INTRODUÇÃO**

O Direito Processual Penal de toda a América Latina vem passando já há tempos por reformas robustas, verdadeiras refundações<sup>2</sup> em suas premissas nodais, visando à reformulação do viés inquisitivo a um acusatório. O Brasil, inobstante a Constituição Federal de 1988 erigir o ordenamento jurídico a um estado democrático

---

<sup>2</sup> O sentido aprofundado do termo “refundação” verifica-se em: CHOUKR, Fauzi Hassan. Permanências inquisitivas e refundação do processo penal: A gestão administrativa da persecução penal. In: COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda; NUNES DA SILVEIRA, Marco Aurélio; PAULA, Leonardo Costa de (Org.). **Mentalidade inquisitória e processo penal no Brasil**. Curitiba: Observatório da Mentalidade Inquisitória, 2019. v. 1-2, p. 303-314.

e constitucional de direito, especificamente na seara do direito processual penal, ainda está longe de resolver de forma massiva uma refundação unificada para uma sistematização do sistema acusatório. Este, apesar de pacífico como o vigente pelos ditames de nossa Carta Magna, fica a desejar na legislação ordinária, com reformas pontuais, muitas vezes midiáticas<sup>3</sup> e, por isso, desorganizadas e meramente formais, inefetivas quanto à concretização prática e resolução de conflitos, o que acaba gerando merecidas críticas e uma contra-propaganda à população a merecidas reformas processuais.

As críticas ao nosso sistema processual são inúmeras, resultando no merecido descrédito do sistema criminal<sup>4</sup>: a impunidade especial a criminosos da elite econômica por recursos infundáveis permitidos pelo sistema, a investigação policial deficiente especialmente pela falta de estrutura, a demora da prestação jurisdicional muitas vezes com precedentes contraditórios, o foro por prerrogativa de função a elevado número de pessoas, a prescrição em diversos e relevantes infrações penais, a violação de direitos humanos pelo encarceramento massivo por falta de vagas suficientes e o esquecimento da vítima. Essa situação contribui para a manutenção

---

<sup>3</sup> Interessante trecho a seguir citado, que bem denota a intenção de manipular a opinião pública como plataforma política e aprovação de legislação do interesse do político, ainda que socialmente relevante: “A esse respeito, são especialmente ilustrativos os estudos sobre a formação da opinião pública, tanto os que, relacionados à determinação da agenda temática dos meios, estudam os mecanismos empregados para **ressaltar, obscurecer ou priorizar certos temas, como os mais radicais, que, baseados em como as notícias reconstróem socialmente a realidade, partem da premissa de que sua seleção e configuração estão substancialmente determinadas pelos programas políticos que se quer desenvolver**” (Grifo nosso. Cf.: RIPOLLÉS, José Luis Díez. **A racionalidade das leis penais**: teoria e prática. Tradução de Luiz Régis Prado. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 34).

<sup>4</sup> Tanto que o próprio Conselho Nacional de Justiça (CNJ) elencou este como um dos Macrodesafios do Poder Judiciário 2021-2026, após pesquisa empírica: **“Aperfeiçoamento da Gestão da Justiça Criminal**. Refere-se à adoção de medidas preventivas à criminalidade e ao aprimoramento do sistema criminal. Pretende reduzir o número de processos, as taxas de encarceramento e a reincidência; estabelecer mecanismos para minimizar a sensação de impunidade e insegurança social; e a construção de uma visão de justiça criminal vinculada à justiça social” (BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Consulta pública macrodesafios do poder judiciário para 2021-2026**. Brasília: CNJ, 2019, p. 8. Disponível em: <[https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/02/Relatorio\\_consulta\\_publica\\_macrodesafios\\_2020\\_01\\_15.pdf](https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/02/Relatorio_consulta_publica_macrodesafios_2020_01_15.pdf)>. Acesso em: 18 dez. 2021).

de uma cultura de burla à intenção do sistema acusatório, para tentar livrar-se da difundida ideia da falência do sistema criminal.

As contradições do sistema constitucional acusatório e legal inquisitório, destarte, acaba gerando incongruências reveladoras de um processo penal ineficiente, com decisões contraditórias, e não poucas vezes, a anulação de sentenças penais condenatórias, com a conseqüente prescrição dos crimes. Aqui, a pessoa atingida, diretamente, é a vítima. Declarar um crime prescrito e intimar a vítima da sentença de extinção da punibilidade (art. 201, § 2º, do CPP) é o maior indicativo da ineficiência do sistema processual penal. A resposta para a correção de boa parte de tais deficiências é não só formal, apesar de necessárias reformas legais, mas também material, de efetivação prática, especialmente quanto à tutela dos direitos das vítimas, por meio de políticas públicas<sup>5</sup>.

Diante disso, na busca de soluções ao problema principal (tutela efetiva da vítima de crimes e atos infracionais) o tipo de pesquisa do estudo em foco será o jurídico-comparativo<sup>6</sup>, especialmente do modelo acusatório no direito processual

---

<sup>5</sup> Sobre o conceito de políticas públicas, vale ressaltar posicionamento do Tribunal de Contas da União, porquanto revela falarmos em recursos e problemas públicos; no caso do presente trabalho, orçamento do Poder Judiciário para a ineficiência no tratamento adequado aos direitos das vítimas: “Considerando o mandato e as competências dos órgãos de controle externo no Brasil, para fins do presente Referencial de Controle de Políticas Públicas, são consideradas políticas públicas o conjunto de intervenções e diretrizes emanadas de atores governamentais, que visam tratar, ou não, problemas públicos e que requerem, utilizam ou afetam recursos públicos. Dentro desse contexto são consideradas políticas públicas não apenas aquelas explícitas em atos normativos, como por exemplo as constantes dos programas e planos governamentais (plurianuais, nacionais, setoriais, regionais, organizacionais), mas, também, **outras ações concretas e diretrizes, emanadas de atores políticos/governamentais, mesmo que não regulamentadas em ato normativo, que orientam a ação, ou inação, estatal e da sociedade quanto ao tratamento de problemas públicos**” (Grifo nossos. .BRASIL. **Tribunal de Contas da União**. Referencial de controle de políticas públicas / Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, Gabinete da Ministra-Corregedora Ana Arraes; Seplan, 2021, p. 14. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F77D527280178281D7B004F9B>>. Aesso em: 19 dez. 2021.).

<sup>6</sup> Conforme a doutrina, esse “formato metodológico, contudo, não deve se restringir somente às comparações entre sistemas jurídicos, apesar de sua grande importância para o desenvolvimento do conhecimento científico [...] utilizado na comparação de quadros de referências normativos para a solução de lacunas, antinomias ou mesmo como fonte de hipóteses” In: GUSTIN, Miracy Barbosa de

penal latino-americano, para compreender o modelo de transformação possível de algum diálogo<sup>7</sup> ao sistema jurídico brasileiro, no específico ponto do tratamento do ofendido a partir do estudo da doutrina e legislações atinentes de alguns países que se relacionem a um novo caminho para o seu tratamento, desde a fase policial até a judicial, aliado a estratégias de políticas públicas.

O estudo passa pela análise de fatos empíricos (uso do tipo de pesquisa jurídico-interpretativo (ou compreensivo) e jurídico-prospectivo)<sup>8</sup> e, por isso, haverá citação de fontes de pesquisa disponíveis no Conselho Nacional de Justiça (CNJ) e no Tribunal de Justiça do Paraná (TJPR) quanto à aplicação prática que alguns tribunais já vem se ocupando no que pertine ao auxílio dessas vítimas. Além disso, utilizar-se-á a pesquisa bibliográfica, para conferir base teórica e suporte à apreciação comparativa dos diversos sistemas jurídicos em enfoque, voltados à instalação do verdadeiro modelo acusatório no Brasil. A pesquisa jurisprudencial, de igual modo, será de imensa importância para sistematizar a análise comparativa dos preceitos latino-americanos e brasileiro, principalmente do ponto de vista de uma realocação do papel da vítima e do juiz no processo penal corroborar um sistema acusatório constitucional de forma mais consentânea ao defendido por doutrinadores que

---

Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca; NICÁCIO, Camila Silva. **(Re)pensando a Pesquisa Jurídica: teoria e prática**. 5. ed. São Paulo: Almedina, 2020, p. 83-84.

<sup>7</sup> Com a advertência de que não há que se falar em “transplantes jurídicos” no estudo do direito comparado, cuidado metodológico no artigo que aqui se propõe. Segundo renomada doutrina, “a expressão transplantes jurídicos é enganosa, na medida em que transmite uma visão inadequada da maneira pela qual as leis se deslocam através das fronteiras. Com efeito, este artigo afirma que, de fato, não acontecem transplantes. Embora essa crítica não pretenda sugerir que as ideias ou formas de palavras não consigam migrar, enfatiza que elas **não são ‘transplantadas’, que não se deslocam e criam raízes em seu novo ambiente sem ser modificadas de alguma forma. Pelo contrário, sempre que uma ideia ou forma de palavras se desloca, sua configuração no ponto de chegada é obrigada a diferir da que existia no momento da partida, mesmo que apenas por conta da aculturação necessária que deve ocorrer no novo ambiente** – apesar da impressão falaciosa sugerida pelo termo transplante” (In: Grifo nosso. LEGRAND, Pierre. A impossibilidade de “Transplantes jurídicos”. Tradução de Gustavo Castagna Machado. Tradução de Gustavo Castagna Machado. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação Direito/UFRGS**, Porto Alegre, v. 9, n. 1, 2014, p. 11. Disponível em: <<https://seer.ufrgs.br/ppgdir/article/view/49746/35160>>. Acesso em: 08 dez. 2021).

<sup>8</sup> GUSTIN; DIAS; NICÁCIO, Op. cit., p. 84.

estudam tal modelo na América Latina e, por isso, tecem severas críticas a dispositivos legais do Código de Processo Penal brasileiro, tidos por inquisitórios.

O objetivo central do presente artigo científico é investigar como a reforma processual penal da América Latina pode auxiliar nessa passagem lenta que tentamos fazer no Brasil a um sistema criminal acusatório, especialmente do ponto de vista dos direitos das vítimas de crimes e atos infracionais, tendo ainda como base material a experiência brasileira para identificar a melhor forma possível de materializar tal intuito, qual o papel da parte ofendida no processo e como efetivar seus direitos diante de tal refundação almejada e que aqui já se anuncia com as recentes reformas legislativas, além da proatividade do Poder Judiciário.

## **2 A PREMISSA DO SISTEMA ACUSATÓRIO COMO LÓGICA A UMA REFUNDAÇÃO DO PAPEL DA VÍTIMA NO PROCESSO PENAL**

Relevantes estudos apontam numa mesma direção quanto ao direito processual penal da América Latina ter realmente passado de um sistema inquisitivo ao acusatório (democrático e republicano) em razão de profundas reformas constitucionais e processuais penais de seus códigos, sem contar uma verdadeira reformulação de todo o sistema de administração da Justiça Criminal, a qual acabou trazendo como alternativa a Justiça Restaurativa<sup>9</sup> e a valorização do papel da vítima

---

<sup>9</sup> Nesse sentido, é a opinião de renomados juristas brasileiros (v.g. Jacinto Nelson de Miranda Coutinho; Fauzi Hassan Choukr) e latino-americanos (como: Alberto Binder; Leonel González Postigo; Máximo Langer; Julio Maier), citados no decorrer deste trabalho, além da referência a seguir: “A adoção destes novos (ou reinventados) institutos, de fato, conduziu a legislação processual penal emergente a **valorizar, também, os interesses e direitos das vítimas, abrindo portas para lhes conferir voz efetiva no processo.** Neste ‘espírito’ dos novos códigos, segundo BINDER (2016, p. 75), **buscou-se promover uma mudança de paradigma pelo abandono da antiga visão desconfiada a respeito do ofendido, como sujeito vingativo e interessado em tirar proveitos econômicos do conflito, para construir um olhar mais compreensivo quanto à sua situação, caracterizada por expectativas quanto à reparação, à proteção estatal ou a simplesmente ser ouvido**” (grifo nosso. Cf.: SILVEIRA, Marco Aurélio Nunes da; COUTO, Lohan Ribeiro. PARA ALÉM DO PROCESSO: a implementação da justiça restaurativa no Brasil a partir do discurso político-criminal inerente à reforma processual penal na América Latina. **Revista da Faculdade Mineira de Direito**, Belo Horizonte, v. 23, n. 46, dez. 2020, p. 369. Disponível em:

no processo-crime<sup>10</sup>. Diante dessa premissa, de igual maneira, o papel da vítima<sup>11</sup> deve ser alterado<sup>12</sup>, por questões até mesmo de lógica jurídica, pela sistematização

---

<<http://periodicos.pucminas.br/index.php/Direito/article/view/23529/17471>>. Acesso em 17 dez. 2021). Oportuno ainda o seguinte trecho do artigo acima citado para embasar a tese da relevância da vítima participar também do processo, na gestão da prova, a que título nominal figurativo que se queira atribuir-lhe (sujeito, parte, interveniente, ator civil, *querellante* etc.), para não só lhe assegurar eventuais direitos, mas efetiva contribuição a um verdadeiro aspecto de justiça efetiva e realizada, mais verdadeira e condizente à realidade e ao que a parte ofendida, caso satisfatoriamente ouvida, possa trazer ao caso concreto: “É útil, neste ponto, valer-se da noção de ‘sistema’ dada a partir de seu princípio unificador, como já reafirmava Jacinto Nelson de MIRANDA COUTINHO (1998, pp. 165-167), desde Franco Cordero, especialmente para compreender que o **alvo fulcral das reformas, ao atingir em cheio o princípio inquisitivo, era justamente o de retirar das mãos do juiz a gestão da prova e atribuí-la às partes**” (SILVEIRA; COUTO. Op. cit., p. 367).

<sup>10</sup> Verifica-se a preocupação do modelo consensual e do papel da vítima como regra no direito processual latino-americano: “Alguns dos reformadores também têm relações ambivalentes com os códigos da Europa continental, com influentes protagonistas como Binder e Barrientos (que participaram na elaboração de vários códigos), rejeitando ativamente o Código Modelo e o StPO alemão porque eles ainda eram muito inquisitoriais. Há também uma série de reformas de processos penais na América Latina, como a forte ênfase nos mecanismos alternativos de resolução de litígios e na participação das vítimas no processo penal, que não encontram um paralelo nem na Europa nem nos Estados Unidos – fato também inconsistente com um modelo de emulação norte-sul” (LANGER, Máximo. *Revolução no processo penal latino-americano: difusão de ideias jurídicas a partir da periferia. Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, Porto Alegre, n. 37, p. 4-51, dez. 2017, p. 45).

<sup>11</sup> A tendência do direito processual penal da América Latina não deve se limitar, porém, aos consectários inerentes à Justiça Restaurativa, apesar desta preponderante intersecção, mas a todo o processo-crime. Nesses termos, cito: GOMÉZ FERREYRA, José María. *La relocalización de la víctima como parte del conflicto en el proceso penal uruguayo: la aspiración hasta una genuina justicia restaurativa como valor vinculado al concepto de pacificación humana*. In: COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda; GONZÁLEZ POSTIGO, Leonel; NUNES DA SILVEIRA, Marco Aurélio (Dir.); PAULA, Leonardo Costa de (Coord.). **Reflexiones brasileñas sobre la reforma procesal penal en Uruguay: hacia la justicia penal acusatoria en Brasil**. Santiago de Chile: CEJA e Observatório da Mentalidade Inquisitória, 2019, p. 191: “**Atualmente visualizamos un cambio paulatino de ‘expropiación’ a ‘apropiación’ de la víctima del proceso. Debe apuntarse a un cambio real, tendiente a la mejor y mayor aplicación de la justicia para quien resulta ser víctima. La introducción de la víctima como elemento del debate político criminal le permite asumir una posición que antes no tenía. El sistema penal contaba como actores únicamente al Estado y al ofensor, excluyendo a la víctima; en la actualidad, ésta se ha constituido como un protagonista más, permitiendo la conformación de una relación triangular Estado-ofensor-víctima. El cambio de configuración del esquema político criminal bilateral (Estado-ofensor) hacia una ‘tríada’ Estado-ofensor-víctima permitirá que el sistema penal sea menos retributivo y más reconciliador, abandonando definitivamente la víctima su condición de convidado de piedra. Es necesario volver la mirada sobre la víctima en tanto es la mayor perjudicada por el injusto criminal. El control social debería tener en todos los procesos de victimización, desde la prevención hasta la reparación, la aspiración a crear una justicia restaurativa que será el valor supremo vinculado al concepto de pacificación humana, concepto en el que abreva con fruición el acuerdo reparatorio con el rol protagónico de la víctima**” (grifo nosso).

<sup>12</sup> No mesmo sentido, BINDER, Alberto. **Fundamentos para a reforma da justiça penal**. Tradução de Augusto Jobim do Amaral. Florianópolis: Empório do Direito, 2017, p. 204: “Finalmente, o **objetivo**

de um novo direito processual penal acusatório<sup>13</sup>, de prevalência do papel das partes comparativamente ao papel do magistrado. Essa conclusão adveio da interpretação de perspicaz lição doutrinária no sentido de que, tanto o sistema inquisitório, quanto o acusatório, têm a mesma finalidade: se sustentam no fato de a decisão judicial estar escorada na busca da verdade, ou seja, em provas<sup>14</sup>. Relevante a citação a respeito<sup>15</sup>:

**O sistema do Código de Processo Penal pretende fechar as possibilidades de manipulação da obrigatoriedade da ação penal pública ao interditar ao Ministério Público a faculdade de desistir da ação penal proposta. O fechamento, porém, não seria eficaz, se também não pudesse contemplar a “obrigatoriedade” da produção da prova. Com efeito, em um regime jurídico de obrigatoriedade da ação penal pública, por consideração de uma “razão de estado”, como será visto, o sistema do Código necessitou atribuir poderes de instrução ao juiz para compensar eventuais déficits na atuação probatória do Ministério Público. Sob a perspectiva que prevaleceu na origem do CPP brasileiro, em**

---

**de toda política criminal é buscar a tutela de direitos das vítimas [...]. Também os novos sistemas processuais penais têm dado um salto importante no reconhecimento desta finalidade e dos direitos das vítimas. No entanto, a prática dos sistemas ainda está muito atrasada neste campo e a velha ideia de que a vítima era um sujeito que devia ser deslocado para ‘racionalizar’ o exercício do poder penal segue tendo força, por mais que claramente se mostre o modo de exercício funcional dos próprios servidores públicos longe do racional e que a introdução dos interesses concretos das vítimas, em muitos casos, produza um afastamento sadio dos interesses burocráticos. [...] A velha ideia da ação pública como um atributo essencial do Estado, que preserva a vigência das leis penais para além e com precedência ao compromisso dos afetados, não corresponde somente à configuração histórica dessa faculdade e desse conceito, mas cada vez mais se mostra afastada do funcionamento real dos sistemas processuais”.**

<sup>13</sup> LOPES JR., Aury. **Direito Processual Penal**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 233: “Inicialmente, não prevê nossa Constituição – expressamente – a garantia de um processo penal orientado pelo sistema acusatório. Contudo, nenhuma dúvida temos da sua consagração, que não decorre da ‘lei’, mas da interpretação sistemática da Constituição. Para tanto, basta considerar que o projeto democrático constitucional impõe uma valorização do homem e do valor da dignidade da pessoa humana, pressupostos básicos do sistema acusatório”. Em seguida, o autor, então, elenca que a nossa Carta Magna traz regras do modelo acusatório, como a titularidade exclusiva da ação penal pública por parte do Ministério Público (art. 129, I, da CF), o que não se confunde com o princípio da obrigatoriedade da ação penal pública, previsto em nosso inquisitório CPP, mas, ao mesmo tempo, revela que atuará como parte no processo-crime, assumindo a postura de acusador, na busca da produção de provas contra o acusado, de outro lado. Ocorre aqui, o esquecimento da figura da vítima, que atuará, pelo CPP vigente, como mera fonte de prova, tanto que o autor, noutro capítulo de seu livro, não a trata como parte ou sequer sujeito do processo.

<sup>14</sup> PRADO, Geraldo. **A cadeia de custódia da prova no processo penal**. 2. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2021, p. 98.

<sup>15</sup> *Ibid.*, p. 97.

1941, o caráter compulsório da ação penal pública, a impossibilidade de desistência de seu exercício e até mesmo a previsão de que o juiz pode condenar o acusado ainda que o Ministério Público tenha opinado pela absolvição ao fim do processo estariam frustrados se, por exemplo, o acusador oficial abrisse mão das provas. A perseguição da verdade material como expressão de uma determinada “razão pública”, interpretada como “razão de estado” foi determinante naquela época para o Código de Processo Penal previr a potestade judicial de produzir provas de ofício (grifo nosso).

Dessa lição adveio a dedução de importante motivo da discrepância de nosso sistema ser inquisitório no Código de Processo Penal (CPP), e acusatório, na Constituição Federal. É que, com essa divisão da gestão das provas e do papel dos sujeitos processuais (o juiz afastado da iniciativa da produção de provas e as partes na busca destas), inconciliável à concretização do modelo acusatório manter a obrigatoriedade da ação penal pública ao Ministério Público (já há muito tempo relativizada)<sup>16</sup> e a consequente gestão de provas voltada à condenação (ao menos no

---

<sup>16</sup> Obviamente, com sistemas de controle de qualquer ingerência omissiva ou comissiva, sempre medida salutar de *accountability*, inclusive com previsão legal já anunciada (vide o novo art. 28 do CPP, suspensa a eficácia pelo STF na ADI 6305, conforme: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5844852>>. Acesso em: 15 dez. 2021). E tal obrigatoriedade ou indisponibilidade da ação penal é relativizada, mitigada, com as medidas alternativas à persecução criminal, como a colaboração premiada, o acordo de não persecução penal (ANPP), a suspensão condicional do processo, a transação penal etc., nos casos cabíveis. E, assim, “[...] não obstante os valores que nortearam a criação da ‘Lei Anticrime’ e da JR serem diametralmente opostos, **o ANPP previsto no art. 28-A do CPP, apesar de apresentar inúmeros problemas diante de possíveis violações de garantias constitucionais, ([viii]) abre as portas para a aplicação concreta da JR no processo penal brasileiro, uma vez que possibilita a participação efetiva da vítima na realização do ANPP, melhorando as chances de sua efetividade e eficácia.** Como se sabe, desde o advento da Lei 9.099/95, alguns paradigmas da justiça penal têm sido quebrados (como é o caso do princípio da obrigatoriedade da ação penal), o que se deu graças ao surgimento da justiça consensual (não punitivista) no processo penal brasileiro. A justiça consensual entre nós iniciou-se com a Lei 9.099/95, que previu os institutos da composição civil e da transação penal (ambos para os delitos de menor potencial ofensivo([ix])), bem como da suspensão condicional do processo.([x]) Outro exemplo de justiça consensual penal é a colaboração premiada, ou seja, um ‘negócio jurídico processual e meio de obtenção de prova’,([xi]) pelo qual o juiz poderá (i) conceder o perdão judicial, (ii) reduzir em até 2/3 (dois terços) a pena privativa de liberdade ou (iii) substituí-la por restritiva de direitos.([xii]) Em 2015, seguindo a tendência mundial de autocomposição dos conflitos e solução dialógica das controvérsias, surge a Lei da Mediação (Lei 13.140, de 26.6.2015), com previsão de técnicas e regras para que um terceiro imparcial (mediador), sem poder decisório, escolhido e aceito voluntariamente pelas partes, possa auxiliar e estimular a solução consensual da controvérsia.([xiii]) [...]. Pois bem, diante de todo esse atual cenário, que estimula a autocomposição dos conflitos, tanto na área penal quanto na área cível, a Justiça Restaurativa (JR) surge como um novo paradigma, um novo olhar para o fenômeno do crime e do processo, contrário ao que se pratica na chamada Justiça

início do processo-crime que ajuizou) a seu exclusivo arbítrio, deixando a vítima de fora da real (não só na lei, mas materializada por uma assistência jurídica em todos os processos-crime) possibilidade de requerimento da produção de provas, sob pena de permanecer a faculdade probatória ao juiz, como resguardo da vítima pela eventual omissão do Ministério Público<sup>17</sup>, a que título for.

Logo, toda a celeuma crítica quanto aos poderes instrutórios do juiz brasileiro<sup>18</sup>, ponto nevrálgico de divergência dos códigos da América Latina<sup>19</sup>, apesar da posição de sua constitucionalidade pela Suprema Corte<sup>20</sup> (e em momento no qual já vigente o

---

retributiva, modelo que ainda vigora em nosso sistema” (GODOY, Guilherme Augusto Souza; MACHADO, Amanda Castro; DELMANTO, Fabio Machado de Almeida. A justiça restaurativa e o acordo de não persecução penal. **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, v. 28, n. 330, maio 2020. Disponível em: <<https://ibccrim.org.br/publicacoes/edicoes/40/288>>. Acesso em: 15 dez. 2021).

<sup>17</sup> Enfatizando-se que casos de omissão (desídia), ou por ato propositual, podem ocorrer, competindo ao juiz oficiar às autoridades competentes sobre a prevaricação e sanções administrativas ao PGJ ou PGR.

<sup>18</sup> E “Se alguma dúvida ainda existia sobre o Sistema adotado pelo CPP, o artigo 3º-A, com a redação dada pela Lei 13.964/19, deixou claro: ‘O processo penal terá estrutura acusatória, vedadas a iniciativa do juiz na fase de investigação e a substituição da atuação probatória do órgão de acusação’. **O Juiz passou a ser Juiz, ou seja, julgar, sem qualquer atividade probatória**, prevalecendo a gestão da prova como fator de distinção entre os sistemas, como afirmou diversas vezes Jacinto Nelson de Miranda Coutinho” (grifo nosso). In: LOPES JR., Aury; ROSA, Alexandre Morais da. A “estrutura acusatória” atacada pelo MSI - Movimento Sabotagem Inquisitória. **Consultor Jurídico**, 3 jan. 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-jan-03/limite-penal-estrutura-acusatoria-atacada-msi-movimento-sabotagem-inquisitoria>>. Acesso em: 16 dez. 2021.

<sup>19</sup> Cito o CPP do Uruguai, como parâmetro, dada a **expressa menção à vítima como participante na gestão das provas**: “140.2 *Las pruebas se admiten a solicitud del Ministerio Público, la defensa y la víctima. El tribunal decidirá su admisión y podrá rechazar los medios probatorios innecesarios, inadmisibles o inconducentes*”. (URUGUAI. Código del Proceso Penal 2017 n° 19293. Aprobado por Ley n. 19.293, de 19 de dezembro de 2014. **IMPO**, 9 jan. 2015. Disponível em: <<https://www.impo.com.uy/bases/codigo-proceso-penal-2017/19293-2014>>. Acesso em: 19 dez. 2021).

<sup>20</sup> Na contramão de toda a doutrina pesquisada neste trabalho, que se debruça sobre os sistemas acusatórios vigentes na América Latina, a Suprema Corte já pacificou entendimento pela constitucionalidade do art. 156, II, do CPP (julgados todos antes da recente lei que introduziu o citado art. 3º-A do CPP): “ 1. O juiz pode determinar, de ofício, no curso da instrução criminal ou antes de proferir sentença, a realização de diligências para dirimir dúvida sobre ponto relevante (art. 156, II, do CPC). 2. As provas que o magistrado entender imprescindíveis à formação de sua convicção podem ser ordenadas, de ofício, em qualquer estágio do processo, desde que antes de proferida sentença. Precedente: AR 1.538-AgR-AgR, Relator o Ministro Maurício Corrêa, DJ de 08.02.02” (STF, HC 121689000080638. Relator: Min. Luiz Fux, julgado em 13/05/14). O Superior Tribunal de Justiça, igualmente, é pacífico quanto à ausência de afronta ao sistema acusatório a utilização do art. 156, II,

sistema acusatório na nossa Carta Magna), decorre do simples fato de que não se tem uma efetiva participação da vítima no processo, erigindo o CPP ao juiz como garante dos seus direitos nos casos que isso seja possível, já que muito limitado o papel do ofendido quanto à produção de provas ao se perceber esta deficiência, por impeditivo de preclusão temporal no pedido de reparação cível (AP 470<sup>21</sup>), ou, para arrolar as testemunhas voltadas à condenação, agravamento da pena e indenização cível.

Em suma, não é possível falar-se em refundação processual penal sem uma alteração lógica no sistema de função das partes do processo<sup>22</sup>. Talvez assim se altere o paradigma da constitucionalidade levantada pela Suprema Corte de preceitos legais tidos por inquisitórios por parte da doutrina (v.g. arts. 156, II e 385, ambos do CPP), porque a figura de respaldo (complementar) do magistrado estaria concretizada pelo maior interessado: o ofendido.

---

do CPP, pelo juiz v.g.: BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgRg no AREsp 1082788/SP, Relator: Ministro Ribeiro Dantas, Quinta Turma. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 15/12/2017). Igualmente, sobre a constitucionalidade do art. 385 do CPP (“Nos crimes de ação pública, o juiz poderá proferir sentença condenatória, ainda que o Ministério Público tenha opinado pela absolvição, bem como reconhecer agravantes, embora nenhuma tenha sido alegada”), cito os seguintes precedentes do STF: a) HC 192.298/RJ. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 05 out. 2021; Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15348225270&ext=.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2021; b) Agravo Regimental no HC 185.633/SP. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 24 fev. 2021. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345994137&ext=.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2021).

<sup>21</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AP 470/MG. Relator: Min. Roberto Barroso. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=11541>>. Acesso em: 20 dez. 2021.

<sup>22</sup> Interessante pesquisa comparativa do princípio da obrigatoriedade da ação penal pública em diversos países da América Latina coloca o Brasil como o único que o adota como regra, fato relevante, pois acaba dificultando a prática da Justiça Restaurativa pela perda do foco, de esforços (pessoal, estrutural, temporal etc.), e, com isso, o afastamento da tutela do Ministério Público à vítima, o que corrobora a tese de um dever de assistência jurídica exclusiva, não tutelada pelo órgão acusador: “Por fim, constata-se que **todos os países da América Latina, menos o Brasil, adotam a oportunidade da ação penal expressamente em suas legislações, a partir da década de 90. Portanto, na América Latina prevalece a obrigatoriedade da ação penal apenas para os delitos mais graves; e a oportunidade da ação penal para os delitos menos graves**” (grifo nosso. In: MELO, André Luis Alves de. Oportunidade da ação penal na América Latina a partir de 1990. **Consultor Jurídico**, 31 maio 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mai-21/oportunidade-acao-penal-america-latina-partir-1990>>. Acesso em: 16 dez. 2021).

A figura do juiz das garantias e a implantação incisiva de um sistema acusatório (art. 3º-A do CPP: “O processo penal terá estrutura acusatória, vedadas a iniciativa do juiz na fase de investigação e a substituição da atuação probatória do órgão de acusação”), apesar da suspensão por ações constitucionais, é, outrossim, um prenúncio de preceitos que talvez alterem a interpretação do nosso Supremo Tribunal Federal. Mas, se é o sistema acusatório constitucionalmente estabelecido que se quer trazer, finalmente, ao processo-crime, com a concretização de reformas robustas ao Código de Processo Penal (CPP), deve vir atrelada à concepção formal e material da figura da vítima. Hoje, o ofendido, no aspecto legal, não é tratado como parte em

nosso CPP<sup>23</sup>; em alguns ordenamentos jurídicos<sup>24</sup> é denominado como “actor civil”, ou, sujeito do processo<sup>25</sup>, expressão mais técnica<sup>26</sup>.

---

<sup>23</sup> Da leitura do Código de Processo Penal do Uruguai, observa-se, ao menos formalmente, poderes da vítima como verdadeira parte, desde o início da fase preliminar, participando da produção de provas “com iguais direitos das partes”. Veja-se: “81.2 **La víctima del delito** podrá intervenir en el procedimiento penal conforme a lo establecido en este Código y tendrá, entre otros, los siguientes derechos: a) a tomar conocimiento de la totalidad de las actuaciones cumplidas **desde el inicio de la indagatoria preliminar**, sin perjuicio de la facultad del fiscal de disponer que las mismas se mantengan em reserva cuando ello sea necesario para asegurar la eficacia de la investigación (artículo 259.3 de este Código); c) a **proponer prueba durante la indagatoria preliminar, así como en la audiencia preliminar y en la segunda instancia, si la hubiere, coadyuvando con la actividad indagatoria y probatoria del fiscal. En el diligenciamiento y producción de la prueba que haya sido propuesta por la víctima, esta tendrá los mismos derechos que las partes;**” (URUGUAI. Op. cit., grifo nosso).

De igual forma, o CPP do Chile trata a vítima, expressamente, como um dos sujeitos processuais (Título IV, Párrafo 6º); (CHILE. Ley 19.696. Establece Código Procesal Penal. **Diário Oficial de la Republica de Chile**, Santiago, 12 oct. 2000. Disponível em: <<https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=176595>>. Acesso em: 17 dez. 2021).

<sup>24</sup> Nestes termos: a) a Argentina (arts. 87 e seguintes. ARGENTINA. Código Procesal Penal. **Boletín Oficial de la República Argentina**, Suipacha, 29 nov. 1991. Disponível em: <<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/383/texact.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2021); b) o Chile, arts. 59 e seguintes do Código de Processo Penal; c) e o Paraguai, em seus artigos 27 e seguintes (PARAGUAY. Código Procesal Penal. Ley n. 1286. **Cámara de Diputados**, Asunción, 14 jul. 1998. Disponível em: <<https://www.bacn.gov.py/leyes-paraguayas/203/ley-n-1286-codigo-procesal-penal>>. Acesso em: 17 dez. 2021).

<sup>25</sup> MAIER, Julio B. J. **Derecho Procesal Penal**. Tomo II: Parte General – Sujetos Procesales. Buenos Aires: Editores del Puerto, 2010, p. 49: “**El ofendido, esto es, la víctima, o la persona de existencia visible o meramente jurídica que sufre el – riesgo del – menosprecio del bien jurídico contra el cual se dirige el hecho punible objeto del procedimiento, del cual es portador, o, en casos especiales, algunos parientes que la ley establece, se pueden convertir también, por distintas vías, en protagonistas del procedimiento penal, pasar a ser sujeto de él. Ello depende siempre de su voluntad, expresada positivamente y de cierta manera. [...] En los delitos de persecución penal pública (CP, 71 y 72), el ofendido puede perseguir penalmente, ao lado de la fiscalía, adhiriendo a su acción, o, en forma más independiente, junto a la ejercida por él, asumiendo el papel de querellante adhesivo o conjunto, según se lo permita la ley procesal; [...]**”.

<sup>26</sup> LOPES JR., Op. cit., p. 732: “Por conseguinte, a definição de partes deve ser elaborada a partir do objeto do processo penal, visto como a pretensão acusatória. Assim, são partes aquele que formula e aquele contra quem se formula a pretensão acusatória objeto do processo penal, segundo as formas previstas na norma processual penal e tendo como destinatário o órgão jurisdicional. E soma, existem três sujeitos e duas partes processuais: parte ativa ou acusador (quem formula a pretensão acusatória), parte passiva ou acusado (contra quem é formulada a pretensão acusatória) e o órgão jurisdicional destinatário (ante quem é formulada a pretensão acusatória). O órgão jurisdicional não é parte ainda que sujeito da relação processual, pois ocupa uma posição superior em relação às partes e ante ele – como destinatário – é formulada a pretensão”.

Infelizmente, apesar do surgimento como sujeito “cível” do processo na redação original do Projeto do Novo Código de Processo Penal, essa figura foi recentemente retirada por emenda parlamentar<sup>27</sup> devido à crítica quanto a uma provável demora da razoável duração do processo na eventual discussão do valor do dano moral que seria discutido<sup>28</sup>. Restou somente mantida a figura do assistente de acusação e do art. 387,

---

<sup>27</sup> BRASIL. Senado Federal. Código de Processo Penal. Relator: Dep.: João Campos. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1998270&filename=Parecer-PL804510-26-04-2021](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1998270&filename=Parecer-PL804510-26-04-2021)>. Acesso em: 20 dez. 2021, p. 13-14: Justifica-se dessa maneira: “1.5 DA RETIRADA DA PARTE CIVIL. Retirou-se do PL a chamada Parte Civil, preservando-se, todavia, a figura do assistente de acusação, além do já disposto no inciso IV do art. 387 do código vigente, que prevê a possibilidade de fixação de valor mínimo de indenização para a vítima. Conquanto não se feche a via do processo civil para complementação da reparação de danos, a providência em tela visa resguardar a garantia constitucional da razoável duração do processo (art. 5º, LXXVIII), que assume relevância dramática no processo penal, em razão dos casos de prisão provisória. Não é demais lembrar que o retardo no andamento do processo penal tem terrível externalidade negativa, qual seja, o risco de prescrição. Portanto, o resultado que se pretende obter, que seria a satisfação da vítima, seria obtido ao custo de não se punir o agente”.

**E da emenda aprovada:** “Emenda nº 52 (do Deputado Lincoln Portela) - (Modifica a redação do art. 91, inciso VII, do Projeto de Lei nº 8.045, de 2010) O relator-parcial fez percuente análise da proposição: ‘A Emenda nº 52 busca alterar o inciso VII do artigo 91, a fim de excluir do novel Código de Processo Penal a figura da parte civil, presente na Seção II do Capítulo V da proposição. A respeito da previsão da vítima como novo sujeito processual no processo penal, Fauzi Hassan Choukr aduz o seguinte: Por certo a busca de uma tutela jurisdicional adequada às pretensões reparatórias da vítima é um dos legítimos objetivos do processo penal no Estado de Direito e a sugestão legislativa, amparada agora pelo Senado, representa tratamento mais adequado do que o atualmente existente, no qual a fixação de valor indenizatório na forma como determinada no artigo 387, IV do código em vigor apresenta muito mais problemas práticos e teóricos do que soluções concretas. Em razão da previsão da parte civil no novo Código de Processo Penal, o Projeto de Lei nº 8.045, de 2010, extinguiu a ação civil ex delicto do regramento. A parte civil poderá requerer a recomposição civil do dano moral, a ser fixado na sentença condenatória. Contudo, entendo temerário levar esta discussão ao âmbito do processo penal. Discutir o dano moral poderia atrasar ainda mais o trâmite de tal demanda, que já tem a sua sede, qual seja, o juízo cível. Por tal razão, mantive a redação no Código de Processo Penal vigente, no sentido de que a sentença penal condenatória transitada em julgado possa ser levada ao juízo cível para que a vítima obtenha lá a reparação do dano. Ressalto que tal competência do juiz criminal existirá quando houver a composição entre a vítima e o ofensor, é dizer, quando, marcada uma audiência de conciliação ou mediação, a vítima e o réu cheguem a um acordo quanto ao valor do dano moral, podendo o magistrado homologar tal decisão das partes, o que constituirá título executivo judicial a ser liquidado no juízo cível’ Diante do exposto, sugiro a aprovação da emenda nº 52. Por concordar integralmente com as razões expendidas, voto pela aprovação da emenda nº 52” (Ibidem, p. 77-79).

<sup>28</sup> Apesar de alguma razão na defesa desta tese, merece crítica ao argumento de que haveria maior demora em caso de dano material, já que o dano moral é presumido e já se realiza desde a entrada em vigor do art. 387, IV, do CPP, sem maiores discussões e atrasos da resolução do processo. Caberia alguma discussão quanto ao valor, tão somente, mediante a análise de critérios objetivos da situação econômica das partes.

IV, do CPP, como já estão. O resultado dessa emenda revela retrocesso ao se comparar ao CPP da Argentina, por exemplo, que possui, assim como em inúmeros outros países da América Latina, a figura da “parte civil” (vítima).

Mesmo mantida a figura do assistente de acusação, da prática forense resta evidente que pouquíssimos processos-crime há sua intervenção, limitados a casos midiáticos ou do interesse ideológico ou financeiros de grandes empresas, quando muito nos processos em que os envolvidos têm algum parente advogado. A estrutura da Defensoria Pública é deficiente e a visão principal do Ministério Público não é a reparação cível da vítima, tampouco lhe é possível, nos instantes reduzidos da prisão à audiência de custódia, ou, pelo excesso de trabalho pelos prazos legais para o oferecimento da denúncia e demais deficiências estruturais, saber os pormenores do caso e suas consequências à vítima.

Enfim, retirar da vítima direitos como sujeito processual, ou como parte, ainda que somente limitada à figura civil, se nada mais for elencado para sua atuação efetiva no processo-crime, ensejará a manutenção de índole inquisitória, porque, permanecerá como mera fonte de prova<sup>29</sup> (art. 201 do CPP), e, quanto ao dano civil,

---

<sup>29</sup> No sentido de que o **assistente da acusação e, por conseguinte, a vítima, atua não somente para obter a condenação para a busca da reparação patrimonial, mas também é legitimado para agravar a pena do condenado, há parte da doutrina a favor, além de pacificado na jurisprudência dos tribunais superiores**. Vide: BADARÓ, Gustavo. **Processo Penal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 206: “Se o interesse do assistente da acusação fosse apenas patrimonial, visando a obter uma reparação do dano, não seria admissível assistência em crime tentado ou crime de que não resultasse prejuízo material. Mais do que isso, caso a demanda cível já tivesse sido proposta e o ofendido já tivesse obtido a condenação civil transitada em julgado, a assistência não deveria ser admitida. Tais situações, contudo, não se verificam na prática. Outra repercussão direta desta questão diz respeito à possibilidade de o assistente da acusação recorrer para agravar a pena. [...] **O assistente de acusação é sujeito parcial**, coadjuvando o Ministério Público no exercício da tese acusatória” na ação penal pública (grifo nosso).

Incoerente à tese de mera busca de reparação de danos, a vítima, através do assistente de acusação, tem legitimidade recursal para agravar a pena também para o STF e STJ: “3. In casu, o não conhecimento do writ fundou-se no manifesto confronto verificado entre a tese defendida na impetração e a jurisprudência desta Corte e do STF (o assistente de acusação possui interesse para interpor recurso objetivando o agravamento da pena imposta ao réu)” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no HC 173.398/SC. Relator: Min. Gurgel de Faria. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 25 ago. 2015). Mais recentemente, por decisão monocrática dada a posição pacificada na Corte, confirmou-se que: “[...] Em relação à legitimidade recursal, esta Corte Superior assentou que ‘o

à mercê do Ministério Público em sua denúncia do pedido de indenização, quase sempre, feito genericamente (quando há), o que, salutar ou não, acaba contribuindo para a manutenção do entendimento de resguardo da produção da prova de ofício pelo juiz sob a bandeira da busca da efetividade da justiça penal quanto à capacidade de resposta do Estado ao direito de punir, para tentar manter uma credibilidade, ainda que maquiada, do sistema criminal.

A justiça restaurativa, até certo ponto, resta deficiente<sup>30</sup>, ou incompleta, se a vítima não figurar desde o início do processo, ou, melhor, desde a fase extrajudicial (quando possível, em casos de investigação mais prolongada que decorrente do auto de prisão em flagrante), ou, desde a audiência de custódia. Do contrário, propostas dessa natureza negocial restam prejudicadas, ou, obscurecidas de seu ideal, já que distante o diálogo democrático e salutar com a vítima do que pode ter acontecido quanto ao fato (desclassificação do crime, por exemplo), se houve outros crimes, qual o dano, os porquês do ocorrido, como evitar dano maior futuro, enfim, uma série de pormenores que somente o contato com a parte ofendida se angaria elementos

---

assistente da acusação pode recorrer nas hipóteses do art. 271 do CPP – absolvição, extinção da punibilidade e impronúncia – e para majorar a reprimenda fixada na sentença’ (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AgRg no AREsp n. 886.752/RJ. Relator: Ministro Rogerio Schietti. 6ª Turma. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 17 mar. 2020). Na mesma linha de entendimento, importante registrar que ‘O assistente da acusação possui legitimidade e interesse recursal para o manejo de recurso objetivando o agravamento da pena imposta’ (AgRg no REsp n. 1.312.044/SP, Rel. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, 6ª T., DJe 5/5/2014)”. In: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1837588, Relator: Min. Rogério Schietti. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 13 ago. 2021).

<sup>30</sup> “Por outro lado, a falta de mecanismos adequados de controle demonstra, talvez como nenhuma outra, a falta de preocupação do sistema pela efetiva vigência dos direitos que declara respaldar com suas decisões. É realmente preocupante que ainda não exista uma preocupação real e genuína pela falta de controle das condições imposta por um juiz como parte do acordo. O descumprimento de um acordo a que chegaram imputado e vítima, e a ausência de meio sólidos de controle sobre essas diretrizes vitmiza novamente o agredido, o qual se dá conta de como a justiça não se preocupa com sua situação” (POSTIGO, Leonel Gonzalez; RUA, Gonzalo. As medidas alternativas ao processo penal na América Latina: uma visão de sua regulamentação e propostas de mudança. In: SANTORO, Antonio Eduardo Ramires; MALAN, Diogo Rudge; MADURO, Flávio Mirza (Orgs.). **Crise no processo penal contemporâneo**: escritos em homenagem aos 30 anos da Constituição de 1988. 1 reimpr. Belo Horizonte: D’Plácido, 2019, p. 287).

suficientes para a tutela restaurativa, não a mera constatação formal do auto de prisão em flagrante, que é a grande maioria das origens dos processos-crime.

Além disso, perde-se grande chance de auxiliar na separação das funções das partes, inerente ao sistema acusatório que se almeja com as recentes reformas do CPP brasileiro, porquanto, presente a vítima desde o momento mais breve possível, com a constituição ou a nomeação de advogado como assistente de acusação, certamente iria extrair a ideia da função, ainda que complementar, de o juiz determinar a produção de provas, como sói acontecer em face de alguma pontual precariedade da atuação do Ministério Público, até porque este, muitas vezes, sem contato com a vítima, perde valiosas informações quanto a testemunhas dos fatos, certas provas a sua disposição e bens do acusado que poderiam garantir seus danos suportados. A vítima, afora o desconhecimento técnico de seus mais básicos direitos e a forma de obter provas, está abalada pelo acontecido; sem contar com o fato de ocorrer a preclusão dos pedidos de indenização no processo-crime com o oferecimento da denúncia, ou, no máximo, antes da citação do réu (art. 387, IV, do CPP), bem como para arrolar as testemunhas (art. 41 do CPP).

Mas essa função da vítima, ainda que complementar ao do Ministério Público, deve ser na lei (formal) e na prática (material). Essa reformulação de uma vítima como parte (civil para a legislação preponderante, pois voltada à tutela reparatoria cível, como está no CPP da Argentina), de certa forma, já está inserida, aos trancos e barrancos, de forma desorganizada, assistemática e inefetiva, no ordenamento jurídico brasileiro, motivando o escrito a seguir.

### **3 A EVOLUÇÃO DOS OFENDIDOS COMO SUJEITO CONSCIENTE DE SEUS DIREITOS: UTOPIA OU POSSIBILIDADE?**

### 3.1 A VÍTIMA NO MODELO ACUSATÓRIO DA ARGENTINA<sup>31</sup>: A BUSCA DA CONCRETIZAÇÃO DOS SEUS DIREITOS

A constatação do ofendido como “actor civil” nos códigos processuais penais da América Latina e sua retirada do Projeto do novo Código de Processo Penal brasileiro demanda breve análise, pois, constatou-se no capítulo anterior que o modelo acusatório no Brasil terá maior chance de sucesso com sua efetiva participação, delimitando a função das partes na gestão das provas, além de, adrede a tal questão, obter-se o afastamento da figura do juiz na iniciativa probatória, como a possibilidade de trazer à instrução processual penal a testemunha referida ou “do juiz” (arts. 156, II, 209, ambos do CPP).

O estudo terá como parâmetro o CPP da Argentina, pelo debate compatível à reforma processual penal brasileira com projeto em tramitação, a proximidade de fronteira ao Brasil e as relações jurídicas inerentes ao Mercosul. Ademais, recentemente, a Argentina inovou o tema com uma nova lei de tutela da vítima (*Ley de derechos y garantías de las personas víctimas de delitos* – Lei 27372, de 2017)<sup>32</sup>, revelando um comprometimento ao debate proposto, elo que fundamenta o modelo

---

<sup>31</sup> Sobre explicações nodais ao novo modelo processual penal argentino, inclusive das figuras do *actor civil* e do *querellante*, recomendo a leitura do artigo “A oralidade no novo código de processo penal da nação Argentina” (de POSTIGO, Leonel González e PODESTÁ, Tobías José, publicado na *Revista Brasileira de Direito Processual Penal*, Porto Alegre, v. 3, n. 3, p. 849-878, set./dez. 2017. Disponível em: <<http://www.ibraspp.com.br/revista/index.php/RBDPP/article/view/89/90>>. Acesso em: 15 dez. 2021, p. 858). Enfatize-se o seguinte trecho, quanto ao rito na etapa intermediária e a participação da vítima: “Formulada a acusação, o promotor deve assegurar o conhecimento do seu conteúdo ao querelante, assim como os elementos de prova, no prazo de cinco (5) dias (art. 243 §1.º CPPN). Dentro desse prazo, **o querelante [assistente] terá duas opções: aderir à acusação do promotor ou apresentar uma acusação autônoma (que não poderá exceder os limites da formalização)**. Se se constituiu em **autor civil**, ademais, deverá especificar sua demanda propondo as provas (art. 243 §§ 2.º e 3.º CPPN). Findo o prazo, o promotor remeterá à vara judicial sua acusação e, sendo o caso, a do querelante, junto com a demanda civil (art. 243 §4.º CPPN). A partir do momento em que recebe a acusação, o cartório judicial deverá, em até quarenta e oito (48) horas, remetê-la ao imputado e seu defensor, por um prazo de dez (10) dias, prorrogáveis por outros dez (10), para os fins do art. 246 do CPPN”. (Grifo nosso).

<sup>32</sup> ARGENTINA. *Ley de Derechos y Garantías de las Personas Víctimas de Delitos*. Ley 27372. **Congreso de la Nación**, Buenos Aires, 12 jul. 2017. Disponível em: <<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/275000-279999/276819/norma.htm>>. Acesso em: 14 dez. 2021.

acusatório e as políticas públicas de concretização dos direitos dos ofendidos no direito processual penal, através da qual foram criados 24 cargos de *Defensor Público de Víctima* destinados às províncias argentinas.

Esta lei é extremamente cuidadosa nos diversos elementos, como o conceito de vítima, os princípios vetores calcados nos direitos constitucionais e de direito internacional, além da visão neste artigo científico proposto de valorização do ofendido como parte ou sujeito de direitos, não só formal, mas de efetiva consolidação, indicativo proeminente nos seguintes dispositivos legais:

*ARTÍCULO 5°- La víctima tendrá los siguientes derechos:*

[...]

e) *A ser asistida en forma especializada con el objeto de propender a su recuperación psíquica, física y social, durante el tiempo que indiquen los profesionales intervinientes;*

f) *A ser informada sobre sus derechos **cuando realice la denuncia o en su primera intervención en el procedimiento;***

[...]

h) *A **intervenir como querellante o actor civil en el procedimiento penal**, conforme a lo establecido por la garantía constitucional del debido proceso y las leyes de procedimiento locales;*

i) *A examinar documentos y actuaciones, y a ser informada **verbalmente** sobre el estado del proceso y la situación del imputado;*

j) *A aportar información y pruebas durante la investigación;*

[...]

m) *A solicitar la revisión de la desestimación, el archivo o la aplicación de un criterio de oportunidad solicitado por el representante del Ministerio Público Fiscal, cuando hubiera intervenido en el procedimiento como querellante;*

n) *A que se adopten prontamente las medidas de coerción o cautelares que fueren procedentes para impedir que el delito continúe en ejecución o alcance consecuencias ulteriores;*

ñ) *A que le sean reintegrados los bienes sustraídos con la mayor urgencia;*

[...]

*ARTÍCULO 11.- La víctima tiene derecho a recibir gratuitamente el **patrocinio jurídico que solicite para ejercer sus derechos, y en su caso para querellar**, si por sus circunstancias personales se encontrare imposibilitada de solventarlo (grifo nosso).*

Tal legislação alterou o CPP Federal da Argentina, trazendo relevantes direitos da vítima, tratando-a como verdadeira parte<sup>33</sup> do processo, não só como ator civil,

<sup>33</sup> Ainda que não nos termos da técnica já anunciada por parte da doutrina no rodapé nº 27.

mas como “*querellante*” nas ações penais públicas, dados os poderes probatórios e de impulso processual elencados:

*Artículo 80: Sin perjuicio de lo establecido en el artículo precedente, la víctima del delito tendrá derecho:*

*a) A ser informada sobre sus derechos **cuando realice la denuncia o en su primera intervención en el procedimiento;***

*b) A examinar documentos y actuaciones, y a ser informada sobre el estado del proceso y la situación del imputado;*

*c) **A aportar información y pruebas durante la investigación;***

*[...]*

*f) A **ser escuchada antes de cada decisión** que implique la extinción o suspensión de la acción penal, y de aquellas que dispongan medidas de coerción o la libertad del imputado durante el proceso, siempre que lo solicite expresamente;*

*g) A ser notificada de las resoluciones que puedan requerir su revisión;*

*h) A solicitar la revisión de la desestimación o el archivo, aún si no hubiera intervenido en el procedimiento como **querellante**.*

*Artículo 81: **Durante el proceso penal**, el Estado garantizará a la víctima del delito los derechos reconocidos en la Ley de Derechos y Garantías de las Personas Víctimas de Delitos. A tal fin, las disposiciones procesales de **este Código serán interpretadas y ejecutadas del modo que mejor garantice los derechos reconocidos a la víctima.***

*Los derechos reconocidos en este Capítulo deberán ser enunciados por el órgano judicial competente, al momento de practicar la primera citación de la víctima o del testigo.*

*Artículo 82: Toda persona con capacidad civil **particularmente ofendida por un delito de acción pública** tendrá derecho a constituirse en **parte querellante** y como tal **impulsar el proceso, proporcionar elementos de convicción, argumentar sobre ellos y recurrir con los alcances que en este Código se establezcan.***

*[...]*

***Si el querellante particular se constituyera a la vez en actor civil, podrá así hacerlo en un solo acto, observando los requisitos para ambos institutos** (grifo nosso).*

A criação dos aludidos cargos para a tutela jurídica das vítimas são um passo relevante e demonstra a solidez da lei para o fim a que se propõe. A lei argentina é, independentemente da figura da vítima como parte civil ou *querellante*, adaptável quase de forma completa ao direito processual penal do Brasil. A criação de cargos na Defensoria Pública, igualmente; mas a nomeação de advogados dativos, num primeiro momento, poderia suprir tal deficiência orçamentária, além da rapidez da nomeação pelo magistrado desde a primeira oportunidade possível.

Por fim, a nova lei argentina traz ideia, que ora adianto, ser semelhante ao objetivo final deste artigo científico: postular pelo desenvolvimento de uma unidade judicial especializada para não ficarmos somente no aspecto raso da letra fria da lei no tratamento dos direitos das vítimas, mas, de sua eficaz materialização, algo ainda inexistente no Brasil. Trata-se da criação argentina do *Centro de Asistencia a las Víctimas de Delitos* que traz relevantes políticas públicas na tentativa da tutela do ofendido e seus familiares:

**ARTÍCULO 22.- Créase en el ámbito de la Secretaría de Justicia del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación, el Centro de Asistencia a las Víctimas de Delitos (CENAVID).**

*El CENAVID tendrá a su cargo la asistencia a las víctimas de delitos de competencia de la justicia federal en todo el país, y en forma coadyuvante, la asistencia a las víctimas de delitos de competencia de la justicia ordinaria a requerimiento de las jurisdicciones locales.*

**ARTÍCULO 23.- Las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que ya cuenten con organismos o instituciones especializadas en la asistencia a las víctimas de delitos de competencia local evaluarán su situación y, si fuese el caso, adoptarán las medidas necesarias para **dotarlos de suficiente estructura, capacitación y financiación.****

*El CENAVID desarrollará las acciones a su alcance para colaborar en la creación de tales organismos, en las provincias que no cuenten con ellos.*

**ARTÍCULO 24.- El CENAVID tendrá las siguientes funciones:**

a) *Atender de inmediato a las víctimas que requieran su intervención. A tal fin deberá **implementar un servicio de urgencia que funcione fuera del horario de atención de sus oficinas, que le permita garantizar la asistencia de la víctima en los casos que requieran perentoria intervención;***

b) *Adoptar los cursos de acción necesarios **para garantizar la seguridad de la víctima y de sus familiares,** en los casos que correspondan. A tal fin convendrá con los organismos a cargo de la seguridad pública protocolos de actuación que permitan su rápida intervención;*

c) *Adoptar los cursos de acción necesarios para brindar a la víctima un **hospedaje temporal y sostén alimentario de urgencia** en los casos que corresponda. A tal fin convendrá con los organismos e instituciones capacitados para brindar los protocolos de actuación que permitan su rápida intervención;*

d) *Adoptar los cursos de acción necesarios para la **atención médica y psicológica de la víctima,** en los casos que correspondan. A tal fin convendrá con las instituciones a cargo de la salud pública, protocolos de actuación que permitan su rápida intervención;*

e) *Adoptar los cursos de acción necesarios para **garantizar el patrocinio y representación jurídica de la víctima,** dándole intervención al Ministerio*

*Público de la Defensa cuando corresponda. Asimismo acordará mecanismos de cooperación con colegios profesionales, instituciones educativas o académicas u otras asociaciones y organizaciones de la sociedad civil que se encuentren capacitados para brindarlas.*

*ARTÍCULO 25.- Para el cumplimiento de sus obligaciones en territorios provinciales, el CENAVID suscribirá acuerdos de colaboración con los organismos o instituciones de atención a las víctimas que localmente se hayan creado. Si fuese necesario, el CENAVID podrá crear sedes propias.*

*[...]*

*ARTÍCULO 28.- Los gastos que demande la presente serán imputados a la partida presupuestaria correspondiente al Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación. El Poder Ejecutivo deberá afectar los recursos materiales y humanos en cantidad y calificación necesarias para el cumplimiento de la presente ley.*

Essas políticas públicas voltadas ao tratamento das vítimas de forma concreta são um passo que a doutrina argentina<sup>34</sup> já vinha preconizando há algum tempo.

Igualmente sentida tal necessidade pelo ordenamento jurídico brasileiro em razão da insuficiência da anunciação de meros direitos formais, e, diante disso, o Poder Judiciário, além de certas iniciativas do Ministério Público, passaram a realizar ações e projetos isolados voltadas a uma tutela mais efetiva dos direitos das vítimas nas mais diversas frentes, visivelmente, quanto à violência de gênero decorrente da Lei Maria da Penha.

Diante disso, apesar das louváveis iniciativas de proteção quanto à mulher vítima de violência doméstica, e dessa experiência pode-se apreender diferentes ferramentas transponíveis a uma sistematização generalizada, o intuito derradeiro

---

<sup>34</sup> MAIER, Op. cit., p. 632: “No es un secreto que, al menos entre nosotros, **se carece de un sistema, organizado como servicio público, de auxilio a la víctima.** Tan no lo es que la deficiencia se nota también en materia de Derecho privado donde el estudio de la cuestión constituye uno de los problemas políticos principales (acceso a la justicia) de la actualidad, también en el ámbito universal. Sin posibilidad de demostración empírica alguna, creo que en este ámbito – y no en el de la creación de mayores facultades normativas – se puede progresar más rápidamente con relación a las víctimas de delitos, en las circunstancias históricas actuales. Un buen paso en este sentido incorporaría la posibilidad real de asistencia – al menos jurídica – para un elevado número de víctimas [...]. **Si se liga ciertos progresos normativos con la reparación y un mejor desarrollo procesal de las facultades de la víctima en el procedimiento penal, con un acceso adecuado de la víctima al mundo judicial, universo la mayoría de las veces inescrutable de antemano y motivo de temor para la víctima [...] se podría esperar resultados convincentes**” (Grifo nosso).

deste artigo é normatizar e concretizar os ditames de uma tutela universal dos ofendidos no Brasil na forma a seguir demonstrada.

### 3.2 A SONHADA EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS DAS VÍTIMAS DE CRIMES E ATOS INFRACIONAIS NO BRASIL ATRAVÉS DE POLÍTICAS PÚBLICAS PELO PODER JUDICIÁRIO

O sistema de proteção de vítimas de crimes e atos infracionais, no plano normativo, deve ser entendido como um leque de resguardo de direitos fundamentais de natureza constitucional, contemplado, aliás, por inúmeras regras internacionais, organizadas por alguns poucos doutrinadores brasileiros<sup>35</sup> para tentar reunir o mínimo de elementos de sujeição da vítima<sup>36</sup> no sistema criminal. Todos muito bem-

---

<sup>35</sup> De todas as doutrinas pesquisadas, verificam-se duas relevantes para o presente artigo científico: a) MORAN, Fabíola. **Ingerencia penal & proteção integral à vítima**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020, p. 210-211: a autora sistematiza dezenas de normas internacionais quanto aos direitos fundamentais das vítimas e finaliza o estudo organizando diversos microssistemas do direito brasileiro, pugnando por uma proteção integral da vítima por um **"Estatuto, que contemple uma Política Criminal igualmente preventiva e protetiva"**; b) BARROS, Flaviane de M. A vítima de crimes e seus direitos fundamentais: seu reconhecimento como sujeito de direito e sujeito do processo. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, Vitória, n. 13, jan./jun. 2013. Disponível em: <[https://www.repositorio.ufop.br/bitstream/123456789/3739/1/ARTIGO\\_V%c3%adtimaCrimesDireitos.pdf](https://www.repositorio.ufop.br/bitstream/123456789/3739/1/ARTIGO_V%c3%adtimaCrimesDireitos.pdf)>. Acesso em: 13 dez. 2021, p. 322-323 e 332: a autora, fundamentada na Declaração dos Princípios Básicos de Justiça para as Vítimas de Delitos e Abuso de Poder, da ONU, indica a **vítima de crimes como sujeita de direitos e do processo**, através de quatro vetores: 1) **acesso à jurisdição** e tratamento equitativo, 2) restituição e reparação, 3) indenização e 4) serviços; e, quanto ao acesso à jurisdição **"não decorre apenas de seu direito à reparação do dano**, mas seu papel no processo penal, a partir de seus direitos fundamentais, garante sua **atuação como agente controlador da acusação**, ou seja, **direito de atuar para não permitir que a inércia do órgão de acusação impeça o exercício de direitos ou mesmo de insurgir quanto ao resultado do processo.**" Ao final, sinaliza na mesma direção de diversos processualistas penais já citados neste artigo: "Permitir que ela [vítima] ingresse no debate dialético do processo penal não é lhe conferir a titularidade da iniciativa penal, exclusiva do Ministério Público, mas permitir que, dentro dos limites fáticos delimitados no processo penal, ela **possa atuar como sujeito de direitos, tendo assegurado tratamento no processo, política pública de caráter multidisciplinar e atenção específica à situação especial de vitimização**" (grifo nosso).

<sup>36</sup> A doutrina aponta que a **"neutralização da vítima"**, como tendência do Direito Penal e do Processo Penal, permanecem (HASSEMER, Winfried. **Introdução aos Fundamentos do Direito Penal**. Trad. de Pablo Rodrigo Afflen da Silva. Porto Alegre: S. A. Fabris, 2005, p. 118 e 124). O termo **"expropiación del conflicto"** (in OBARRIO, María Carolina; QUINTANA, María. **Mediación Penal: uma resolución alternativa**. Buenos Aires: Editorial Quorum, 2004, p. 20), de igual forma indica tal tendência

intencionados, contudo, o resultado é falho na prática. Disso decorre a motivação nodal do presente trabalho: a partir da teoria, trazer elementos de convicção para os dirigentes do Poder Judiciário reverter, de uma vez por todas, tal situação.

Sabe-se que muitos defendem seja feita tal tutela pelo Ministério Público, especialmente sob a ótica da Justiça Restaurativa<sup>37</sup>. Contudo, além das conclusões teóricas do capítulo anterior, o projeto ora proposto é mais amplo que o fomento de tais tratativas<sup>38</sup> entre as partes, e, dadas as inúmeras razões e peculiaridades do

---

da falta de protagonismo da vítima, mormente quanto à reparação dos danos morais e materiais decorrentes de crimes.

<sup>37</sup> Mencione-se crítica doutrinária construtiva, mas que deságua na concordância da necessidade de uma política pública sistêmica para o correto estabelecimento da Justiça Restaurativa: “O que se pode observar, no entanto, é que **a excessiva ingerência do Poder Judiciário sobre a justiça restaurativa, no Brasil, permite levantar sérios questionamentos sobre quais bases são necessárias, efetivamente, para a inserção de um modelo de justiça flexível e tendente à informalidade, sem que a prática o conduza à absorção pela lógica fundante da estrutura burocrática estatal.** De fato, parece coerente assumir que, em um modelo de justiça criminal marcado pelo formalismo e pela racionalidade inquisitória de perseguição ao delito — da qual o juiz pode assumir o protagonismo —, o espaço para o diálogo e para o resgate do conflito entre pessoas concretas, se não for completamente suprimido, tende a ser redirecionado a um lugar secundário e meramente complementar ao sistema tradicional, geralmente instrumentalizado à solução de demandas relacionadas à celeridade e ao descongestionamento da carga de trabalho. [...] Em verdade, a importância de se fomentar debates direcionados a uma ‘refundação’ do campo jurídico-penal no Brasil, tendo por base **o que se tem vivenciado na América Latina, aponta para a necessidade de se construir uma política pública, tal como nos países vizinhos, voltada a uma gestão de casos criminais, ampla e organizada,** que resgate a tutela do ‘conflito primário’ resultante do suposto crime, **ressignificando o papel do Ministério Público** e desconstituindo qualquer função que se possa atribuir ao conceito de ‘verdade real’ na administração de conflitos” (SILVEIRA; COUTO. Op. cit., p. 380-381; grifo nosso).

<sup>38</sup> “Antes de adentrar na análise dos institutos, imperiosa é a abertura de parêntese para ressaltar que **parte da doutrina diferencia a justiça consensuada da justiça negociada**, a exemplo de Rogério Sanches Cunha, colocando o **consenso como gênero do qual a justiça negociada seria espécie, ao lado da justiça restaurativa e justiça reparatória.** Para o autor, **na justiça restaurativa** o procedimento de consenso envolve as próprias partes, por sua vez, **a justiça reparatória** ocorre por meio da conciliação promovida pelos órgãos integrantes do sistema penal, a exemplo da transação penal, enquanto na **justiça negociada** o agente e o órgão acusador firmam acordo quanto às consequências do crime, tal como ocorre na colaboração premiada e no acordo de não persecução penal”. In: BARBUGIANI, Fernando Augusto Sormani; CILIÃO, Ellen Crissiane de Oliveira. O consenso na justiça criminal: expansão dos institutos e o advento do acordo de não persecução penal. In: CAMBI, Eduardo; SILVA, Danni Sales; MARINELA Fernanda (Orgs.). **Pacote anticrime.** Curitiba: Escola Superior do MPPR, 2020. V. 1. p. 129. Disponível em: <[https://www.cnmp.mp.br/portal/images/Publicacoes/documentos/2020/Anticrime\\_Vol\\_I\\_WEB.pdf](https://www.cnmp.mp.br/portal/images/Publicacoes/documentos/2020/Anticrime_Vol_I_WEB.pdf)>. Acesso em: 18 dez. 2021 (Grifo nosso).

Brasil, é possível, viável e eficaz, pela rápida possibilidade de implantação, tal tarefa organizacional-administrativa seja atribuída ao Poder Judiciário. Inerente ao projeto, ademais, a participação capilarizada de terceiros, incluindo o Ministério Público e na forma que a lei lhe atribui, as diferentes formas de justiça consensual, e de outras necessidades práticas a vários outros cooperadores para o seu funcionamento.

A finalidade é alcançar a ideal tutela da vítima em nosso ordenamento jurídico por uma sistematização unificada e, por consequência, universal, a todos os ofendidos, não só aos tutelados por algum projeto do juiz ou do promotor de justiça da Comarca, ou, a uma categoria de vítimas, como já estabelecido em relação às mulheres vítimas de violência doméstica. Saliente-se que esses atos de pró-atividade<sup>39</sup> são o início de uma concretização dos direitos fundamentais dos ofendidos e elogiáveis, deles decorrem aprendizados<sup>40</sup>, porém, devem ser vistos como um

---

<sup>39</sup> No Paraná, são dezenas de exemplos dessa pró-atividade judicial em prol das mulheres vítimas de violência doméstica. Recentemente, sintetizou-se em revista eletrônica, projetos e ações nas Comarcas de Almirante Tamandaré, Curitiba, Foz do Iguaçu, Francisco Beltrão, Guarapuava, Londrina, Ponta Grossa e São José dos Pinhais. In: CEVID, Curitiba, v. 1, n. 1, 2021, p. 133-154. Disponível em: <<https://www.tjpr.jus.br/web/cevid/revistas>>. Acesso em: 15 dez. 2021.

Outrossim, cabe mencionar que algo muito semelhante ao que se pretende como projeto final deste artigo científico é a **Casa da Mulher Brasileira**, voltada à implantação de políticas públicas às vítimas mulheres de violência doméstica em localização diversa das unidades judiciais criminais, pensando na preservação da vítima. Concretizada em 2016 pelo Poder Judiciário do Paraná, está sediada em Curitiba-PR e é dotada de espaço físico no qual se situa a Delegacia da Mulher, a Defensoria Pública, o Juizado de Violência Doméstica e Familiar, o Ministério Público e a Patrulha Maria da Penha em um único local, onde também é oferecido serviço de acolhimento e apoio psicossocial, proporcionando um atendimento célere e humanizado. Informações disponíveis em: <<https://www.tjpr.jus.br/web/cevid/casa-mulher-brasileira>>. Acesso em: 18 dez. 2021.

<sup>40</sup> Como exemplo da riqueza dessa experiência anterior, merece citação de obra desenvolvida com supedâneo em pesquisa empírica e entrevistas a mulheres vítimas de violência doméstica sobre a atuação dos juízes, promotores de justiça e defensores públicos que atuaram em seus processos. Nela, sintetiza o autor diversas críticas a cada um deles por essas mulheres e, algumas, vivenciadas por ele presencialmente: **“É necessário que haja, realmente, interlocução dos agentes que integram o sistema judicial de enfrentamento à violência doméstica, repensando e reconfigurando suas práticas, especialmente a audiência, que não pode se configurar como mero ato processual”** (p. 345). E que **“o subsistema judicial apresenta muita dificuldade em oferecer possibilidades outras que não se relacionem a processos buscando sentenças, procedimentos que exijam inúmeras formalidades, todas estranhas às vítimas e suas irresignações. A vítima não consegue se articular no campo especializado da audiência e, sem qualquer auxílio jurídico, permanece no seu papel de destinatária do serviço impessoal, burocrático e anestésico que o Judiciário consegue lhe oferecer, ao abordar superficialmente a sua realidade. Não possui voz e suas possibilidades de**

ponta-pé inicial, adaptações que devem caminhar em direção a todas as vítimas, visando à melhora do sistema de justiça criminal como um todo.

Tal ensinamento pode ser confirmado por qualquer um que participe de uma forma mais ou menos rotineira nas Varas Criminais de todo o país, não só para as vítimas de violência doméstica e familiar contra a mulher, mas a quase totalidade das pessoas vítimas de crime ou ato infracional. E isso se dá não somente pela situação econômica dos ofendidos, mas pela falta de conhecimento ou assessoria técnica-jurídica, como princípio basilar de pessoas diretamente envolvidas no conflito primário, muitas vezes analfabetas, inimputáveis, com ligações emocionais com o acusado, fragilizada, e, na melhor das hipóteses, simplesmente ignorante, tecnicamente, dos seus direitos como vítima<sup>41</sup>.

Em síntese, tem-se a nítida certeza, pelos mais diversos pontos de vista, de que as regras formais de tutela das vítimas são abundantes<sup>42</sup>, mas somente através

---

**interação diminuem consideravelmente pela ausência de auxílio jurídico pela Defensoria Pública**, o que poderia atenuar o distanciamento do sistema judicial. A frustração de expectativas decorre da **quase total ausência de verdadeira intersecção, pois os diálogos e aberturas sempre se limitam a posições pré-definidas para elas, sem atenção às suas particularidades e anseios**” (grifo nosso, p. 345 e p. 360. In: AMARAL, Alberto Carvalho. **A violência doméstica a partir do olhar das vítimas**: reflexões sobre a Lei Maria da Penha em juízo. Belo Horizonte: D’Plácido, 2020).

<sup>41</sup> Precioso estudo conclusivo dessa situação pode ser visto no artigo denominado “Perfil das vítimas de crimes contra a mulher na Região Metropolitana de Belém” (RAMOS, Edson Marcos Leal Soares et al. Disponível em: <<https://www.lasig.ufpa.br/artigos/2011/perfil.pdf>>. Acesso em: 18 dez. 2021. Destaco o seguinte trecho: “O Gráfico 3 mostra que as vítimas de crimes contra a mulher, em sua maior parte, possuem o ensino médio completo (32,36%), seguidas por aquelas com ensino fundamental incompleto (28,65%). O baixo percentual de mulheres alfabetizadas (0,18%) e analfabetas (0,92%) nos registros do setor social da DEAM não pode ser interpretado como ausência de violência entre as mulheres com essas características, mas, ao contrário, é um indicativo de que nesse meio a questão é ainda mais grave, pois não chega ao conhecimento do poder público. Por falta de instrução, essas mulheres têm mais dificuldades para procurar assistência, ou talvez nem saibam dos seus direitos enquanto cidadã” (p. 179). Interessante que a conclusão da luta pela conscientização com a implantação de políticas pública é o resultado positivo, pois “cada vez mais as vítimas passam a registrar qualquer tipo de crime contra a mulher e também têm mais conhecimento a respeito de seus direitos e das leis que a protegem” (p. 189).

<sup>42</sup> A Lei nº 14.245/2021, recentemente publicada, visa coibir a prática de atos atentatórios à dignidade da vítima e de testemunhas e estabelecer causa de aumento de pena no crime de coação no curso do processo. Chamada de “**Lei Mariana Ferrer**”, foi rapidamente aprovada por influência midiática das redes sociais por caso que ficou famoso pelo tratamento da vítima em audiência, mas sob um fundamento meramente formal e punitivo. Houvesse um assistente de acusação presente, ou sob a

de políticas públicas gerenciadas de forma profissional e organizada, abrangendo o maior número possível de interesses dos ofendidos e seus familiares, teremos resultados no sistema penal.

Há relevante projeto de lei, denominado **Estatuto da Vítima**, que abarca uma série de medidas de políticas públicas em benefício dos ofendidos e seus familiares, de forma amplíssima, do qual destaco ponto que se identifica uma das frentes deste artigo, com especial atenção a seus direitos por profissional qualificado, desde a primeira etapa possível, como na fase de inquérito policial, o que já agiliza procedimentos voltados a sua saúde e segurança, além dos resguardos patrimoniais e das provas de eventual delito.<sup>43</sup>

Ciente dessa situação, o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), através de vários atos normativos, vem tentando tutelar os direitos das vítimas de forma material, mais

---

égide de um Defensor Público, o dano teria sido menor por alguma intervenção defensiva de seus direitos; aqui é a crítica e a melhora que deve ser concretizada, não o mero formalismo legal. (Cf.: BRASIL. Lei n. 14.245, de 22 de novembro de 2021. Altera os Decretos-Leis nos 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), e 3.689, de 3 de outubro de 1941 (Código de Processo Penal), e a Lei nº 9.099, de 26 de setembro de 1995 (Lei dos Juizados Especiais Cíveis e Criminais [...]). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 nov, 2021. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2021/Lei/L14245.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2021/Lei/L14245.htm)>. Acesso em: 15 dez. 2021).

<sup>43</sup> BRASIL. **Projeto de Lei n. 3.890, de 2020**. Institui o Estatuto da Vítima. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1915623](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1915623)>. Acesso em: 18 dez. 2021. Vide: “Art. 7º. A vítima tem direito a obtenção de orientação a respeito dos seus direitos a reparação do dano causado, **devendo a autoridade policial desde a lavratura do boletim de ocorrência diligenciar a obtenção de provas dos danos materiais, morais ou psicológicos causados**. Parágrafo único. Nos casos de calamidades públicas ou lesão corporal por dano psíquico grave ou gravíssimo (art.129, §§1º e 2º, do CP) **ficam interrompidos os prazos prescricionais dos delitos causadores do evento traumático**”. E da exposição de motivos: “O reconhecimento, proteção e apoio da vítima não se limita aos seus aspectos materiais, mas também se estende a dimensão moral dos seres humanos. A efetividade desses direitos exige a **máxima colaboração interinstitucional e envolve não apenas os diferentes órgãos integrantes da Administração Pública, os Poderes Executivos, Legislativo, Poder Judiciário, Ministério Público, Advocacia e Defensoria Pública, mas também profissionais da área da saúde e assistência social e entidades da sociedade civil que, a partir de seu trabalho, têm contato e se relacionam com as vítimas e, finalmente, toda a sociedade**. Portanto, é necessário fornecer às instituições protocolos de ação e coordenação de procedimentos de articulação, bem como a promoção de serviços especializados, treinamento técnico e contínuo de pessoal e a conscientização de que o tratamento de vítima se comporta, não esquecendo a participação de associações e grupos”.

incisiva, atribuindo diversas incumbências ao Poder Judiciário, não só quanto à Justiça Restaurativa<sup>44</sup>, mas também sob outras estratégias de política pública para o seu aprimoramento voltadas às vítimas de crime, lembrando-se da necessária cooperação de diversos outros sujeitos para o sucesso dessa empreitada<sup>45</sup>.

---

<sup>44</sup> Após a Resolução nº 125/2010 do CNJ, o Egrégio Tribunal de Justiça do Paraná iniciou o processo de efetivação da justiça consensual, não só no cível, mas também na seara criminal, através de políticas públicas por atuações de servidores e magistrados de várias Comarcas do estado: “No Paraná, optou-se pela metodologia dos processos circulares para iniciar a caminhada, contudo, outras possibilidades estão sendo testadas, tais como: encontros vítima ofensor e conferências de grupo familiar. Atualmente, a Justiça Restaurativa, no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná é competência da 2ª Vice-Presidência, sendo o Comitê Gestor da Mediação Judicial e da Justiça Restaurativa do NUPEMEC o órgão responsável pela gestão da política pública inerente ao tema. Esse comitê, **formado por juízes e servidores, atua na elaboração de estratégias para disseminação da Justiça Restaurativa em todo Estado, bem como orienta a capacitação e formação continuada de facilitadores.** A ESEJE - Escola de Servidores do TJPR é responsável pedagógica pelos cursos, que são ofertados pelos aproximadamente 20 (vinte) instrutores existentes no corpo de servidores do Tribunal. **Dentro do Judiciário, o local de preferência para aplicação das práticas de Justiça Restaurativa são as CEMSU (Central de Medidas Socialmente Úteis), iniciativa da 2ª Vice-Presidência do TPJR e os CEJUSC’s (Centros Judiciários de Solução de Conflitos e Cidadania), órgão criado pela Resolução 125 do CNJ, com atuação pré-processual, processual e no ramo da cidadania.** Nesses três campos, a Justiça Restaurativa vem sendo utilizada, em vários CEJUSC’s do Paraná como Curitiba, Ponta Grossa, Maringá, Toledo, Cascavel, Foz do Iguaçu, Londrina, Cambé, Guarapuava, mas também há Comarcas que desenvolvem a Justiça Restaurativa nas Varas, **havendo sempre juíza ou juiz responsável por sua realização** (Ubiratã, Wenceslau Brás, São João, Irati)” (Grifo nosso. In: BRASIL. Tribunal de Justiça do Paraná. **Justiça Restaurativa.** Disponível em: <[https://www.tjpr.jus.br/conciliacao-mediacao?p\\_p\\_id=101\\_INSTANCE\\_jYEM8Cph62hF&p\\_p\\_lifecycle=0&p\\_p\\_state=normal&p\\_p\\_mode=view&p\\_p\\_col\\_id=column-1&p\\_p\\_col\\_pos=1&p\\_p\\_col\\_count=2&a\\_page\\_anchor=41806024](https://www.tjpr.jus.br/conciliacao-mediacao?p_p_id=101_INSTANCE_jYEM8Cph62hF&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-1&p_p_col_pos=1&p_p_col_count=2&a_page_anchor=41806024)>. Acesso em: 18 dez. 2021).

<sup>45</sup> “Especificamente **em relação às políticas públicas de proteção à vítima no processo penal, não há que se falar em protagonismo de um ator**, nem da exclusividade de atuação do sistema de justiça criminal, por mais perto que esse último esteja próximo da vítima, devido à persecução penal. A conformação legislativa mais recente, com destaque para aquela positivada na última década, tem por pressuposto para a sua efetividade a observância de um **estrito diálogo dos atores dentro das organizações e entre elas, em uma atuação conjunta e integrada.** Assim, conclui-se que a inclinação legislativa na última década apresenta uma conformação de políticas públicas em prol das vítimas no processo criminal voltada para a atuação conjunta dos atores de políticas públicas no modelo de arranjo institucional. No entanto, essa conformação pressupõe **políticas de Estado, que independem dos ciclos eleitorais e são implementadas a longo prazo, com ações contínuas**” (p. 50. Grifo nosso. Conforme: SUXBERGER, Antonio Henrique Graciano; CANÇADO, Mayara Lopes. Políticas públicas de proteção à vítima: uma proposta de arranjo institucional de segurança pública. **Opinião Jurídica**, Fortaleza, v. 15, n. 20, jan./jun. 2017. Disponível em: <<https://periodicos.unichristus.edu.br/opiniaojuridica/article/view/1150>>. Acesso em: 18 dez. 2021).

A Justiça Restaurativa desde a Resolução nº 125/2010 do CNJ já está sendo aplicada, com outras normativas complementares<sup>46</sup> voltadas a melhorias em tal atuação pelo Poder Judiciário, atrelada a novas leis processuais penais, como o acordo de não persecução penal (art. 28-A do CPP, introduzido pela Lei nº 13.964, de 2019).

Recentemente, vale ressaltar, entrou em vigor a Resolução 288/2019 do CNJ<sup>47</sup>, a fim de normatizar política institucional para a promoção da aplicação de alternativas

---

<sup>46</sup> Resoluções nºs 225/ 2016 e 300/2019, em destaque a obrigatoriedade, mas com o aceite a peculiaridades locais para adaptações pelo tribunal competente, além da atuação universal e em regime de cooperação com terceiros à Justiça Restaurativa: “Artigo 28-A. **Deverão** os Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais, no prazo de cento e oitenta dias, apresentar, ao Conselho Nacional de Justiça, plano de implantação, difusão e expansão da Justiça Restaurativa, sempre respeitando a qualidade necessária à sua implementação, conforme disposto no artigo 5o, inciso I, e de acordo com as diretrizes programáticas do **Planejamento da Política de Justiça Restaurativa no âmbito do Poder Judiciário Nacional**, especialmente: (incluído pela Resolução nº 300, de 29.11.2019); I – implementação e/ou estruturação de um Órgão Central de Macrogestão e Coordenação, com **estrutura e pessoal** para tanto, para desenvolver a implantação, a difusão e a expansão da Justiça Restaurativa, na amplitude prevista no artigo 1o desta Resolução, bem como para garantir suporte e possibilitar supervisão aos projetos e às ações voltados à sua materialização, observado o disposto no artigo 5o, caput e § 2o (Item 6.2 do Planejamento da Política de Justiça Restaurativa do Poder Judiciário Nacional); [...] III – **atuação universal, sistêmica, interinstitucional, interdisciplinar, intersetorial, formativa e de suporte, com articulação necessária com outros órgãos e demais instituições, públicas e privadas, bem como com a sociedade civil organizada, tanto no âmbito da organização macro quanto em cada uma das localidades em que a Justiça Restaurativa se materializar como concretização dos programas**” (Grifo nosso. Disponível em: <<https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/2289>>. Acesso em: 19 dez. 2021).

<sup>47</sup> Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/atos-normativos?documento=2957>>. Acesso em: 20 dez. 2021. Em síntese: “Art. 1º Adotar como **política institucional do Poder Judiciário** a promoção da aplicação de alternativas penais, com **enfoque restaurativo**, em substituição à privação de liberdade. Art. 2º Para os fins desta Resolução, entende-se por alternativas penais as medidas de intervenção em conflitos e violências, diversas do encarceramento, orientadas para a restauração das relações e a promoção da cultura da paz, a partir da responsabilização com dignidade, autonomia e liberdade, decorrentes da aplicação de: **I - penas restritivas de direitos; II - transação penal e suspensão condicional do processo; III - suspensão condicional da pena privativa de liberdade; IV - conciliação, mediação e técnicas de justiça restaurativa;** [...]; Art. 3º A promoção da aplicação de alternativas penais terá por finalidade: [...] VIII - a restauração das relações sociais, a **reparação dos danos** e a promoção da cultura da paz; [...] Art. 4º **Os órgãos do Poder Judiciário deverão** firmar meios de **cooperação com o Poder Executivo para a estruturação de serviços de acompanhamento das alternativas penais**, a fim de constituir fluxos e metodologias para aplicação e execução das medidas, contribuir para sua efetividade e possibilitar a inclusão social dos cumpridores, a partir das especificidades de cada caso. [...] Art. 5º O CNJ e **os tribunais deverão** elaborar, **em cooperação com o Poder Executivo**, modelos de gestão para a aplicação e o acompanhamento das alternativas penais, assegurando-se a interdisciplinaridade, a interinstitucionalidade e o respeito às especificidades de saberes dos diferentes atores envolvidos,

penais, com enfoque restaurativo, em substituição à pena privativa de liberdade, impondo-se vários deveres e convênios do Poder Judiciário com o Poder Executivo, OAB, Ministério Público e Defensoria Pública, inclusive sobre a indenização por danos morais e materiais pelos crimes cometidos, como se verifica dos arts. 1º, 2º, 3º, VIII (“reparação de danos”), 4º, 5º, 6º (neste com destaque à criação de varas especializadas em execução de penas<sup>48</sup> e medidas alternativas) e 7º.

Mas não é este o objetivo principal do presente trabalho, apesar dele fazer parte como mais um instrumento à tutela da vítima e um exemplo até mesmo da obrigatoriedade imposta pelo CNJ ao Poder Judiciário Nacional, federal e estadual, a implementar de uma vez por todas as práticas da Justiça Restaurativa, capilarizando o trabalho a diferentes entes para consubstanciar a rede de proteção de forma rápida e eficiente.

A motivação deste artigo científico é a sistematização dessas normas legais para aplicação prática em prol da vítima em um local físico, uma unidade judicial autônoma, ou, atrelada à Presidência do Tribunal competente, interligada com os mais diversos setores que sejam minimamente necessários para isso, com fulcro na **Resolução nº 253/2018<sup>49</sup> do CNJ** (recentemente alterada pela **Resolução nº 386/2021<sup>50</sup>**), a qual definiu a **política institucional do Poder Judiciário de atenção**

---

sobretudo quanto à definição das medidas e das instituições mais adequadas para o cumprimento das alternativas penais. Art. 6º A **criação de varas especializadas em execução de penas e medidas alternativas** deverá contemplar as seguintes competências e atribuições: I - execução das penas e **medidas alternativas, de forma articulada com os serviços de acompanhamento instituídos pelo Poder Executivo ou, nas comarcas ou seções judiciárias em que os serviços ainda não estiverem instituídos, por meio de serviço psicossocial instituído junto à vara;** [...]; IV - estimular a aplicação de alternativas penais, em substituição à privação de liberdade, **nas varas com competência criminal;**”.

<sup>48</sup> De igual modo há aspectos da reparação cível que repercutem na aplicação ou execução da pena aos condenados: a) para a progressão de regime (art. 33, § 4º, do Código Penal); b) à atenuante do art. 65, III, “b”, do CP; c) como requisito para o livramento condicional (art. 83, IV, do CP); d) à suspensão condicional do processo (art. 89, § 1º, I, da Lei 9099/95); dentre outros.

<sup>49</sup> Disponível em: <<http://cnj.jus.br/atos-normativos?documento=2668>>. Acesso em: 19 dez. 2021.

<sup>50</sup> Disponível em: <<https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/3858>>. Acesso em: 19 dez. 2021.

**e apoio às vítimas de crimes e atos infracionais**, impondo alguns deveres para tal sistematização e sua efetividade pelos tribunais (arts. 2<sup>o51</sup>, 6<sup>o52</sup> e 7<sup>o53</sup>), além da

---

<sup>51</sup> Redação original da Resolução 253/2018 (“Art. 2º Os **tribunais deverão instituir plantão especializado** para atendimento às vítimas, destinando parcela da jornada dos servidores integrantes das **equipes multidisciplinares** e os **espaços físicos adequados** para tal”), com a redação modificada pela Resolução 386/2021 logo abaixo:

“Art. 2º Os tribunais **deverão instituir Centros Especializados de Atenção às Vítimas**, aos quais incumbe, dentre outras atribuições:

**I – funcionar como canal especializado de atendimento, acolhimento e orientação às vítimas diretas e indiretas de crimes e atos infracionais;**

II – avaliar a necessidade de propor ao tribunal a criação de plantão especializado de servidores(as) para atendimento às vítimas, destinando parcela da jornada dos(as) servidores(as) integrantes das equipes multidisciplinares e os **espaços físicos adequados** para tal;

**III – fornecer informações sobre a tramitação de inquéritos e processos judiciais que tenham por objeto a apuração de crime ou ato infracional, ou a reparação de dano decorrente de sua prática;**

IV – propor ao tribunal a adoção de providências para destinar ambientes de espera separados para a vítima e seus familiares nos locais de realização de diligências processuais e audiências;

V – fornecer informações sobre os direitos das vítimas, nos limites do campo de conhecimento da equipe multidisciplinar;

VI – promover o encaminhamento formal das vítimas para a rede de serviços públicos disponíveis na localidade, em especial os de assistência jurídica, médica, psicológica, social e previdenciária;

VII – fornecer informações sobre os programas de proteção a vítimas e testemunhas ameaçadas e promover o respectivo encaminhamento formal, se for o caso;

**VIII – encaminhar a vítima aos programas de justiça restaurativa eventualmente instituídos em conformidade com a Resolução CNJ no 225/2016;** e

**IX – auxiliar e subsidiar a implantação da política institucional do Poder Judiciário de atenção e apoio às vítimas de crimes e atos infracionais.**

§ 1º Os tribunais deverão encaminhar ao CNJ, no prazo de 120 (cento e vinte) dias da publicação desta Resolução, plano escalonado para a implantação dos Centros Especializados de Atenção às Vítimas, de acordo com a **disponibilidade financeira e orçamentária, priorizando-se os locais de maior demanda.**

§ 2º **Até a estruturação dos Centros Especializados de Atenção às Vítimas, os tribunais deverão assegurar a prestação dos serviços previstos neste artigo por meio de outros canais de atendimento ao cidadão** que já estejam em funcionamento, a exemplo das ouvidorias, dos plantões especializados e dos serviços de assistência multidisciplinar.

§ 3º Os tribunais manterão registro dos atendimentos realizados e periodicamente avaliarão a sua qualidade, resguardado o sigilo necessário à preservação da intimidade e da segurança das pessoas atendidas.

fiscalização<sup>54</sup> e orientação aos juízos competentes, pelas Corregedorias locais (arts. 8º e 9º)<sup>55</sup>, com possível alteração adaptativa da normativa interna.

Diante dessa exigência do CNJ e, nos termos de uma gama de regras e ações de políticas públicas já existentes, inclusive do direito comparado, como visto na Argentina, adveio a ideia de implantação de um **projeto** de tutela (atenção e apoio) das vítimas de crimes e atos infracionais, englobando a comunicação, pormenorizada, acerca de seus eventuais direitos nas diferentes frentes possíveis, desde a fase do inquérito policial, passando pela audiência de custódia em caso de réu preso, ou, a partir do oferecimento da acusação (denúncia ou representação, no caso de adolescente infrator) até o fim de todo o processo-crime, sem contar eventual necessidade de auxílio na fase de execução da pena, como o momento de soltura do condenado.

---

§ 4º O Conselho Nacional de Justiça e os órgãos do Poder Judiciário divulgarão informações sobre os programas especiais de atenção à vítima”.

<sup>52</sup> Resolução 386/2021: “Art. 6º Os órgãos competentes do Poder Judiciário **deverão** promover a **capacitação** de **magistrados(as), servidores(as), colaboradores(as) e estagiários(as) que atuarão** nos Centros Especializados de Atenção à Vítima”.

<sup>53</sup> Art. 7º Os **tribunais deverão regulamentar** a instituição dos **plantões** referidos no art. 2º e a **concessão gratuita de cópias dos autos às vítimas**, se não houver norma específica sobre a matéria.

<sup>54</sup> Tratando-se de recursos públicos em tais políticas públicas, deve haver o controle de gastos e de sua eficiência ao fim a que se vincula, algo facilitado no papel dos tribunais e do CNJ, tendo em vista sua perenidade, ao se comparar a implementação de tais centros de atenção às vítimas pelo Poder Executivo, por exemplo. Sobre o tema, vide: GOTTI, Alessandra; ARAÚJO, Alexandra Fuchs de; MARCELINO, Jéssica Fernanda Luís. O controle judicial na implementação e gestão de políticas públicas. 2019. **Revista CNJ**, Brasília, DF, v. 3, n. 2, p. 8-18, jul./dez. 2019. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/ojs/index.php/revista-cnj/article/view/53>>. Acesso em: 17 dez. 2021.

<sup>55</sup> Art. 8º A Corregedoria Nacional de Justiça e as **Corregedorias locais deverão** incluir em seus **planos de inspeção a fiscalização do cumprimento do disposto no parágrafo 2º do art. 201 do Código de Processo Penal**.

Art. 9º As **Corregedorias locais deverão** adequar a **regulamentação editada** em conformidade com o **art. 5º da Resolução 154, de 13 de julho de 2012, para determinar a destinação prioritária de receitas relativas à prestação pecuniária para reparação dos danos aproveitados pela vítima e pessoas referidas no § 2º do art. 1º** da presente Resolução.

A aludida Resolução nº 253/2018 traçava apenas linhas gerais obrigatórias, mas, sem a sistematização concreta da efetiva, útil e necessária tutela da vítima de crimes e atos infracionais, agora realizada pela Resolução nº 386/2021. Deixa claro, que cabe ao Poder Judiciário tal estruturação, padronização e adequação, seja no âmbito **extrajudicial** (vide art. 2º, III, da Resolução 386/2021), ou **judicial** (art. 5º)<sup>56</sup>, por atos do juízo, visando, principalmente, às políticas públicas, com o rol exemplificativo preconizado na Resolução nº 253/2018.

Assim, resumidamente, tem-se o dever do cumprimento desta nova Resolução 386/2021 do CNJ através de uma padronização por parte dos órgãos de cúpula do Poder Judiciário de cada tribunal, em dois aspectos: a) extrajudicial (pré-processual); e, b) judicial (processual).

Deve-se destacar que essa recente Resolução nº 386/2021, finalmente, reproduz algo que a citada lei Argentina<sup>57</sup>, vista no capítulo anterior, e a anterior

---

<sup>56</sup> Resolução nº 253/2018: Art. 5º **No curso dos processos** de apuração de crimes e atos infracionais e de **execução de penas e medidas socioeducativas**, as **autoridades judiciais deverão**:

- I - **orientar as vítimas** sobre o seu direito de estar presente em todos os atos do processo;
- II - determinar às serventias o estrito cumprimento do parágrafo 2º do artigo 201 do Código de Processo Penal, notificando-se a vítima, por carta ou correio eletrônico, dos seguintes eventos:
  - a) instauração da ação penal ou arquivamento do inquérito policial;
  - b) expedição de mandados de prisão, alvarás de soltura e respectivos cumprimentos;
  - c) fugas de réus presos;
  - d) prolação de sentenças e decisões judiciais monocráticas ou colegiadas.
- III - **destinar prioritariamente as receitas relativas à prestação pecuniária para reparação dos danos aproveitados pela vítima e pessoas referidas no § 2º do artigo 12 da presente Resolução**;
- IV - **determinar as diligências necessárias para conferir efetividade ao disposto no art. 387, inc. IV, do Código de Processo Penal, para fixar em sentença valor mínimo para reparação dos danos causados pela infração**;
- V - adotar as providências necessárias para que as vítimas sejam ouvidas em condições adequadas para **prevenir a vitimização secundária** e para evitar que sofra pressões.
- VI - zelar pela **célere restituição de bens apreendidos, de propriedade da vítima, observadas as cautelas legais**.

<sup>57</sup> Em valioso artigo calcado na experiência prática da Argentina, explicitam-se os motivos do fracasso de mecanismos alternativos no país, os quais servem de lição para a implantação e organização dos novos Centros Especializados de Atenção às Vítimas no Brasil: “a. ainda não foi entendida sua

Resolução nº 253/2018 não previa, da criação dos **Centros Especializados de Atenção às Vítimas**, tal como já se verifica na Casa da Mulher Brasileira<sup>58</sup> em Curitiba.

Ponto nodal da Resolução nº 386/2021, é a previsão, ainda que genérica, da assistência judiciária gratuita às vítimas<sup>59</sup>. Como verificado em pesquisa empírica aqui já citada<sup>60</sup> e de experiência em atuação pessoal em unidades judiciais, há dois argumentos intrínsecos à tutela jurídica prestada às vítimas: a) não deve ser meramente formal, mas um trabalho estruturado e de intensa dedicação, que demanda tempo e merece mais que a presença processual e de surpresa no dia da audiência à parte já vitimizada; b) um comunicado para uma sistemática, ainda que ausente lei a respeito, a todos os juízos para nomeação de advogado dativo ou, sendo possível, a atuação da Defensoria Pública, ou da advocacia pública responsável em casos de crimes contra as entidades que representam, desde a fase do inquérito policial, inclusive participando da audiência de custódia, não só visando à reparação de danos civis (moral e material) e arbitramento de fiança (art. 336 do CPP; compatibiliza-se o interesse da vítima e informações de eventuais bens do acusado).

---

verdadeira natureza, pois se mantém a lógica de trabalho do processo de conhecimento; b. os litigantes não são treinados para trabalhar sob a lógica da composição (continuam com a lógica do processo de conhecimento); c. por isso não são gerados espaços propícios para ampliar sua aplicação fazendo com que estes sistemas tenham sucesso; d. não existem estruturas de busca de informação adequadas para obter dados relevantes para as saídas alternativas; e. não são aplicados controles sérios para o cumprimento do que foi acordado” (In: POSTIGO, Leonel González; AHUMADA, Carolina. As saídas alternativas e a necessidade de trabalhar em um saber prático. In: VALOIS, Luiz Carlos; SANTANA, Selma; MATOS, Taysa; ESPÍNEIRA, Bruno. **Justiça Restaurativa** (Orgs.). 1 reimp. Belo Horizonte: D’Plácido, 2021, p. 201.

<sup>58</sup> Vide rodapé nº 40.

<sup>59</sup> Art. 2º O art. 3º da Resolução CNJ no 253/2018 passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 3º Sem prejuízo da instalação dos Centros Especializados de Atenção às Vítimas, os tribunais poderão firmar **convênios com a Ordem dos Advogados do Brasil, Defensorias Públicas, Universidades e outras instituições para a prestação gratuita, mediante encaminhamento formal, de serviços de atendimento jurídico, médico, odontológico e psicológico, dentre outros, às vítimas de crimes e de atos infracionais**”.

<sup>60</sup> Vide rodapé nº 42.

Com essa atuação do ofendido, ademais, há melhor chance de: a) análise e requerimentos de prova; b) informações de eventuais requisitos para a prisão preventiva; c) análise realista das medidas cautelares melhor adequadas ao caso (v.g. o arresto, sequestro, medidas alternativas à prisão cautelar e medidas protetivas de urgência); d) do direito à informação imediata da pessoa diretamente interessada da decisão proferida, e, nas ações penais privadas, seu prazo decadencial; e) sem contar a possibilidade o encaminhamento à Justiça Restaurativa, evitando-se prisões e processos desnecessários.

Com tais medidas (apoio pré-processual e processual), há uma maior participação da vítima, buscando-se resguardar seus mais variados direitos violados com o crime ou ato infracional. E a novel criação do que se preconiza há tempos, finalmente, terá maior sucesso a tutela não só judicial (aspectos jurídicos), mas também de outros interesses correlatos, ligados à saúde física e mental dos ofendidos.

Por fim, mas não menos relevante, é preciso reforçar que não só a Casa da Mulher Brasileira, mas a criação das Varas Descentralizadas<sup>61</sup> em bairros de Curitiba são um ótimo referencial dessa estrutura mais humanitária dos jurisdicionados, pois, a concentração em um só local dos mais variados setores relacionados ao processo, uma unidade judicial (“Vara” ou “Juizado”) completa (juiz e servidores), presentes ali o Ministério Público, Defensoria Pública, com o auxílio de psicólogas, assistentes sociais, além de convênios com a OAB, universidades, com salas preparadas para o devido e personalizado atendimento ao público-alvo e em prédio de fácil acesso à população é uma fórmula que vem dando certo. Outrossim, a atuação incisiva da mediação e da conciliação nas áreas cível e criminal na denominada Operação

---

<sup>61</sup> Conforme: PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. **Varas Judiciais**: denominação e competência – Resolução 93, de 12 de agosto de 2013. Curitiba: TJPR, 2021. Disponível em: <[https://www.tjpr.jus.br/codj/resolucao\\_93\\_2013?p\\_p\\_id=101\\_INSTANCE\\_QzpM4yUvzghB&p\\_p\\_lifecycle=0&p\\_p\\_state=normal&p\\_p\\_mode=view&p\\_p\\_col\\_id=column-1&p\\_p\\_col\\_pos=2&p\\_p\\_col\\_count=3](https://www.tjpr.jus.br/codj/resolucao_93_2013?p_p_id=101_INSTANCE_QzpM4yUvzghB&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-1&p_p_col_pos=2&p_p_col_count=3)>. Acesso em: 20 dez. 2021.

Litoral<sup>62</sup>, realizadas em épocas de elevadíssima demanda (Natal, Ano Novo e Carnaval), revela o sucesso que uma força dirigida, de políticas públicas, auxilia na prestação jurisdicional em apoio à população.

Este novo paradigma de valorização da vítima não vem a nós destas novas resoluções do CNJ, tão somente, mas de uma gama de normas indicadas nas considerações destas (v.g., art. 245 da Constituição Federal, tratados e convenções internacionais), além do direito comparado. O Brasil está ultrapassado nesse aspecto, mas se anuncia, finalmente, uma virada histórica, sabe-se que demorada por sua complexidade, mas agora no rumo adequado, através dessas políticas públicas do Poder Judiciário, trazendo a vítima como participante da resolução do conflito primário.

## **CONCLUSÃO**

No direito processual penal latino-americano há estabelecida direção no uso progressivo do modelo consensual, com destaque à Justiça Restaurativa e ao ressurgimento da valorização do papel da vítima de crimes e atos infracionais como participante da resolução do conflito primário e da busca da concretização por seus direitos violados. Já no Brasil, também há movimentos nesse sentido, mesmo que em atraso, porém, em crise constante, diante de um sistema processual penal previsto na Constituição Federal tido por acusatório e, ao mesmo tempo, outro inquisitivo, previsto em alguns dispositivos do Código de Processo Penal.

Para estabelecer esse novo parâmetro em relação às vítimas e um verdadeiro modelo constitucional acusatório no Brasil, devem ser alterados pontos nodais do direito processual penal, em dois aspectos: a gestão das provas e a função das partes impostas no Código de Processo Penal. É que sem estar, de fato, o juiz imbuído de

---

<sup>62</sup> Idem. **Operação litoral**. Curitiba, 2020. Disponível em: <<https://www.tjpr.jus.br/operacaolitoral>>. Acesso em: 20 dez. 2021.

sua função principal, de julgar, e então, mantidas somente as partes na busca das provas, aliada à obrigatoriedade da ação penal pública ao Ministério Público e a consequente gestão de provas voltada a seu exclusivo arbítrio, deixando a vítima de fora da possibilidade de requerimento dessa produção, não será alterada a visão da Suprema Corte da constitucionalidade de diversos dispositivos do CPP que consubstanciam a iniciativa probatória do juiz. Isso porque, principalmente pelo processo de tratamento da vítima como mera fonte de prova, como um objeto neutralizado, não deixará o Poder Judiciário de aplicar verdadeiras regras de controle voltadas ao seu resguardo por eventual ato (por ação ou omissão) do Ministério Público, dada sua evidente vulnerabilidade e do sentimento de injustiça que sobressai em diversas situações do dia a dia forense.

A celeuma crítica quanto aos poderes instrutórios de ofício do juiz brasileiro, ponto divergente dos códigos latino-americanos demonstrados neste trabalho, apesar da posição de sua constitucionalidade pela nossa Suprema Corte (como dos arts. 156, II e 385, ambos do CPP), decorre da falta da efetiva participação da vítima no processo, especialmente assistida pela defesa técnica. Com isso, estabeleceu-se o juiz como um salva-vidas, um garante dos direitos das vítimas nos casos que isso seja possível, já que muito limitado o papel do ofendido quanto à produção de provas ao se perceber esta deficiência, mormente pelas regras de preclusão, mas sem esquecer-se da assistência jurídica deficitária e, na maioria dos casos, ausente.

Logo, não é possível falar-se em refundação processual penal brasileira ao modelo constitucional acusatório sem uma alteração lógica no sistema de função das partes do processo, concretizando a devida assistência jurídica à vítima desde a fase policial. Talvez assim se altere o paradigma da constitucionalidade levantada pela Suprema Corte de preceitos do Código de Processo Penal tidos por inquisitórios por parte da doutrina, porque a figura de respaldo (complementar) do magistrado estaria tutelada pelo maior interessado: o ofendido.

Veja-se que, mesmo mantida a figura formal (previsão legal) do assistente de acusação, da prática forense resta evidente que pouquíssimos processos-crime há sua intervenção, tampouco a estrutura da Defensoria Pública é suficiente e a visão principal do Ministério Público não é a reparação cível da vítima, e, tampouco é possível ao Promotor de Justiça tomar conhecimento das peculiaridades do caso e suas consequências à vítima de forma mais profunda pela estrutura atual que se dispõe.

Enfim, retirar do ofendido os direitos como sujeito processual, ou como parte, ainda que somente limitada à figura civil, como restou agora delimitado por emenda parlamentar no Projeto do novo CPP, só piora a situação do modelo acusatório tão almejado, assim como da justiça restaurativa, já que distante o diálogo democrático e salutar com a vítima.

Atualmente, destarte, não há como estabelecer-se um modelo acusatório na legislação federal nos moldes dos ordenamentos jurídicos latino-americanos. E, mesmo que presentes previsões legais de direitos vários para o resguardo do ofendido, nunca serão suficientes em face da deficiente assistência jurídica desde os primeiros momentos depois do fato criminoso, falha que pode ser resolvida com a nomeação de advogado aos ofendidos desde a fase do inquérito policial, caso não possa constituir seu próprio, ou, deficiente a Defensoria Pública na Comarca.

A ideia de se ter uma vítima consciente de seus direitos é uma possibilidade concreta, não tão distante de ser resolvida, ainda que por esta nomeação de advogado dativo como seu assistente de acusação. Todavia, insuficiente para a devida efetivação de seus direitos fundamentais que contornam a prática delitiva sofrida, e, diante disso, adveio a ideia motivacional deste artigo científico: a imperativa implementação de políticas públicas pelo Estado.

A experiência da América Latina caminha no mesmo sentido, por vias diversas, ora como atribuição do Ministério Público, ora do Poder Executivo, como se viu do estudo comparado do Chile e da Argentina. Porém, respeitadas as refundações

possíveis à realidade de cada país, fato inarredável e emergencial é que exista uma imposição e substrato legal, que de forma sistematizada e eficiente tutele as vítimas de crimes.

Para essa finalidade, na Argentina promulgou-se, em 2017, a *Ley de derechos y garantías de las personas víctimas de delitos*, com robustas alterações do seu Código de Processo Penal Federal, tratando o ofendido como verdadeira parte do processo, dados os poderes probatórios e de impulso processual. Ademais, criou diversos cargos de Defensor Público específicos para a assistência jurídica somente das vítimas e, principalmente, a figura do *Centro de Asistencia a las Víctimas de Delitos* como local para aplicação de políticas públicas voltadas a elas.

Igualmente no Brasil, em razão da insuficiência da declaração formal de direitos, o Poder Judiciário parece ter abraçado a iniciativa de uma forma mais sólida e incisiva, apesar da louvável iniciativa de membros do Ministério Público, do Executivo e do Legislativo, neste, com destaque ao Projeto de Lei n. 3.890, de 2020, que institui o Estatuto da Vítima, no qual se estabelecem medidas de políticas públicas em benefício dos ofendidos e seus familiares, de forma amplíssima, do qual destaco a assistência jurídica.

Ciente dessa deficiência mais incisiva, organizada e de abrangência nacional a um número indiscriminado de vítimas, o Conselho Nacional de Justiça, através de vários atos normativos, vem há tempos tentando tutelar os direitos das vítimas no plano material, concreto, ao atribuir diversas incumbências ao Poder Judiciário, não só quanto à Justiça Restaurativa, mas também sob outras estratégias de políticas públicas, sem olvidar da cooperação de outros sujeitos para o sucesso dessa empreitada, como o Ministério Público, a advocacia, as polícias, universidades, servidores públicos dos mais diversos ramos para abarcar uma rede de atendimento completa e necessária ao resguardo dos interesses violados.

Finalmente, portanto, através do CNJ, anuncia-se sistematizar toda uma gama normativa para aplicação prática em prol da vítima em um local físico interligado com

os mais diversos setores que sejam minimamente necessários para isso, legitimando a atuação, a pró-atividade do Poder Judiciário Nacional. Passa-se a acautelar os ofendidos, conscientizando-os de seus direitos e garantias constitucionais.

Com fulcro na Resolução nº 253/2018 do CNJ, a qual definiu a política institucional do Poder Judiciário de atenção e apoio às vítimas de crimes e atos infracionais, colocou-se como um poder-dever dos tribunais a sua implementação, seja no âmbito extrajudicial, seja no judicial, por atos do juízo, visando, principalmente, às políticas públicas. E, recentemente, pela Resolução nº 386/2021, reproduziu-se algo semelhante à citada lei Argentina: a criação dos Centros Especializados de Atenção às Vítimas pelo Poder Judiciário, voltados à efetivação de políticas públicas e a assistência judiciária gratuita às vítimas em todas as fases do processo.

Esse completo olhar de sólida tutela às vítimas de crimes e atos infracionais através desses Centros Especializados, agora mais participativa do sistema processual penal, trará benefícios que vão muito além do que parece: é um caminho possível na direção do término da crise da contraditória existência de dois sistemas processuais penais em nosso ordenamento jurídico, estabelecendo-se a constitucional mentalidade acusatória sobre as regras processuais penais de índole inquisitória em face da sonhada retirada de vulnerabilidade dos ofendidos.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, Alberto Carvalho. **A violência doméstica a partir do olhar das vítimas: reflexões sobre a Lei Maria da Penha em juízo**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020.

ARGENTINA. Código Procesal Penal. **Boletín Oficial de la República Argentina**, Suipacha, 29 nov. 1991. Disponível em: <<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/383/texact.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2021.

ARGENTINA. Ley de Derechos y Garantías de las Personas Víctimas de Delitos. Ley 27372. **Congreso de la Nación**, Buenos Aires, 12 jul. 2017. Disponível em:

<<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/275000-279999/276819/norma.htm>>. Acesso em: 14 dez. 2021.

BADARÓ, Gustavo. **Processo Penal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

BARBUGIANI, Fernando Augusto Sormani; CILIÃO, Ellen Crissiane de Oliveira. O consenso na justiça criminal: expansão dos institutos e o advento do acordo de não persecução penal. In: CAMBI, Eduardo; SILVA, Danni Sales; MARINELA Fernanda (Orgs.). **Pacote anticrime**. Curitiba: Escola Superior do MPPR, 2020. v. 1. p. 125-145. Disponível em: <[https://www.cnmp.mp.br/portal/images/Publicacoes/documentos/2020/Anticrime\\_Vol\\_I\\_WEB.pdf](https://www.cnmp.mp.br/portal/images/Publicacoes/documentos/2020/Anticrime_Vol_I_WEB.pdf)>. Acesso em: 18 dez. 2021.

BARROS, Flaviane de M. A vítima de crimes e seus direitos fundamentais: seu reconhecimento como sujeito de direito e sujeito do processo. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, Vitória, n. 13, p. 309-334, jan./jun. 2013. Disponível em: <[https://www.repositorio.ufop.br/bitstream/123456789/3739/1/ARTIGO\\_V%c3%adtimaCrimesDireitos.pdf](https://www.repositorio.ufop.br/bitstream/123456789/3739/1/ARTIGO_V%c3%adtimaCrimesDireitos.pdf)>. Acesso em: 13 dez. 2021.

BINDER, Alberto. **Fundamentos para a reforma da justiça penal**. Tradução de Augusto Jobim do Amaral. Florianópolis: Empório do Direito, 2017.

BRASIL. Senado Federal. Código de Processo Penal. Relator: Dep.: João Campos. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1998270&filename=Parecer-PL804510-26-04-2021](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1998270&filename=Parecer-PL804510-26-04-2021)>. Acesso em: 20 dez. 2021.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Consulta pública macrodesafios do poder judiciário para 2021-2026**. Brasília: CNJ, 2019.

BRASIL. Lei n. 14.245, de 22 de novembro de 2021. Altera os Decretos-Leis nos 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), e 3.689, de 3 de outubro de 1941 (Código de Processo Penal), e a Lei nº 9.099, de 26 de setembro de 1995 (Lei dos Juizados Especiais Cíveis e Criminais [...]). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 nov, 2021. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2021/Lei/L14245.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2021/Lei/L14245.htm)>. Acesso em: 15 dez. 2021.

BRASIL. Projeto de Lei n. 3.890, de 2020. Institui o Estatuto da Vítima. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1915623](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1915623)>. Acesso em: 18 dez. 2021.

BRASIL. Resolução 225, de 31 de maio de 2016. Dispõe sobre a Política Nacional de Justiça Restaurativa no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, n. 91, p. 28-33, 2 jun. 2016. Disponível em: <<https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/2289>>. Acesso em: 19 dez. 2021.

BRASIL. Resolução n. 253 de 04, de 4 de outubro de 2018. Define a política institucional do Poder Judiciário de atenção e apoio às vítimas de crimes e atos infracionais. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, n. 167, p. 54-55, de 05 out. 2018. Disponível em: <<http://cnj.jus.br/atos-normativos?documento=2668>>. Acesso em: 19 dez. 2021.

BRASIL. Altera a Resolução no 386, de 9 de abril de 2021, que define a política institucional do Poder Judiciário de atenção e apoio às vítimas de crimes e atos infracionais, para dispor sobre os Centros Especializados de Atenção à Vítima e dá outras providências. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, n. 94, p. 2-4, 14 abr. 2021. Disponível em: <<https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/3858>>. Acesso em: 19 dez. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AgRg no AREsp n. 886.752/RJ. Relator: Ministro Rogerio Schietti, 6ª Turma. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 17 mar. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no HC 173.398/SC. Relator: Min. Gurgel de Faria. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 25 ago. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6305/DF**. Relator: Min. Luiz Fux. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5844852>>. Acesso em: 15 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Habeas Corpus 185.633/SP. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 24 fev. 2021. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345994137&ext=.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Penal 470/MG. Relator: Min. Roberto Barroso. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=11541>>. Acesso em: 20 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n. 192.298/RJ. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 05 out. 2021. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15348225270&ext=.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial de controle de políticas públicas**. Brasília: TCU, Gabinete da Ministra-Corregedora Ana Arraes; Seplan, 2021.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Paraná. **Casa da Mulher Brasileira**. Disponível em: <<https://www.tjpr.jus.br/web/cevid/casa-mulher-brasileira>>. Acesso em: 18 dez. 2021.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Paraná. **Justiça Restaurativa**. Disponível em: <[https://www.tjpr.jus.br/conciliacao-mediacao?p\\_p\\_id=101\\_INSTANCE\\_jYEM8Cph62hF&p\\_p\\_lifecycle=0&p\\_p\\_state=normal&p\\_p\\_mode=view&p\\_p\\_col\\_id=column-1&p\\_p\\_col\\_pos=1&p\\_p\\_col\\_count=2&a\\_page\\_anchor=41806024](https://www.tjpr.jus.br/conciliacao-mediacao?p_p_id=101_INSTANCE_jYEM8Cph62hF&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-1&p_p_col_pos=1&p_p_col_count=2&a_page_anchor=41806024)>. Acesso em: 18 dez. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1837588, Relator: Min. Rogério Schietti. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 13 ago. 2021.

CEVID, Curitiba, v. 1, n. 1, 2021. Disponível em: <<https://www.tjpr.jus.br/web/cevid/revistas>>. Acesso em: 15 dez. 2021.

CHILE. Código Procesal Penal. Ley n. 19.696. Establece o Código Procesal Penal. **Ley Chile**, Santiago, 12 oct. 2000. Disponível em: <<https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=176595>>. Acesso em: 17 dez. 2021.

COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda; NUNES DA SILVEIRA, Marco Aurélio; PAULA, Leonardo Costa de (Org.). **Mentalidade inquisitória e processo penal no Brasil**. Curitiba: Observatório da Mentalidade Inquisitória, 2019. v. 1-2.

GODOY, Guilherme Augusto Souza; MACHADO, Amanda Castro; DELMANTO, Fabio Machado de Almeida. A justiça restaurativa e o acordo de não persecução penal. **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, v. 28, n. 330, p. 4-6, maio 2020. Disponível em: <<https://ibccrim.org.br/publicacoes/edicoes/40/288>>. Acesso em: 15 dez. 2021.

GOMÉZ FERREYRA, José María. La relocalización de la víctima como parte del conflicto en el proceso penal uruguayo: la aspiración hasta una genuina justicia restaurativa como valor vinculado al concepto de pacificación humana. In: COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda; GONZÁLEZ POSTIGO, Leonel; NUNES DA SILVEIRA, Marco Aurélio (Dir.); PAULA, Leonardo Costa de (Coord.). **Reflexiones brasileñas sobre la reforma procesal penal en Uruguay**: hacia la justicia penal acusatoria en Brasil. Santiago de Chile: CEJA; Observatório da Mentalidade Inquisitória, 2019. p. 163-194.

GOTTI, Alessandra; ARAÚJO, Alexandra Fuchs de; MARCELINO, Jéssica Fernanda Luís. O controle judicial na implementação e gestão de políticas públicas. 2019.

**Revista CNJ**, Brasília, DF, v. 3, n. 2, p. 8-18, jul./dez. 2019. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/ojs/index.php/revista-cnj/article/view/53>>. Acesso em: 17 dez. 2021.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca; NICÁCIO, Camila Silva. **(Re)pensando a Pesquisa Jurídica: teoria e prática**. 5. ed. São Paulo: Almedina, 2020.

HASSEMER, Winfried. **Introdução aos Fundamentos do Direito Penal**. Trad. de Pablo Rodrigo Alflen da Silva. Porto Alegre: S. A. Fabris, 2005.

LANGER, Máximo. Revolução no processo penal latino-americano: difusão de ideias jurídicas a partir da periferia. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, n. 37, p. 4-51, dez. 2017.

LEGRAND, Pierre. A impossibilidade de “Transplantes jurídicos”. Tradução de Gustavo Castagna Machado. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação Direito/UFRGS**, Porto Alegre, v. 9, n. 1, p. 11-39, 2014. Disponível em: <<https://seer.ufrgs.br/ppgdir/article/view/49746/35160>>. Acesso em: 08 dez. 2021.

LEGRAND, Pierre. The Impossibility of ‘Legal Transplants’. **Maastricht Journal of European & Comparative Law**, Maastricht, v. 4, p. 111-124, 1997.

LOPES JR., Aury. **Direito Processual Penal**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

LOPES JR., Aury; ROSA, Alexandre Morais da. A "estrutura acusatória" atacada pelo MSI - Movimento Sabotagem Inquisitória. **Consultor Jurídico**, 3 jan. 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-jan-03/limite-penal-estrutura-acusatoria-atacada-msi-movimento-sabotagem-inquisitoria>>. Acesso em: 16 dez. 2021.

MELO, André Luis Alves de. Oportunidade da ação penal na América Latina a partir de 1990. **Consultor Jurídico**, 31 maio 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mai-21/oportunidade-acao-penal-america-latina-partir-1990>>. Acesso em: 16 dez. 2021.

MORAN, Fabíola. **Ingerencia penal & proteção integral à vítima**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020.

OBARRIO, María Carolina; QUINTANA, María. **Mediación Penal: una resolución alternativa**. Buenos Aires: Editorial Quorum, 2004.

PARAGUAY. Código Procesal Penal. Ley n. 1286. **Cámara de Diputados**, Asunción, 14 jul. 1998. Disponível em: <<https://www.bacn.gov.py/leyes-paraguayas/203/ley-n-1286-codigo-procesal-penal>>. Acesso em: 17 dez. 2021.

PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. **Varas Judiciais**: denominação e competência – Resolução 93, de 12 de agosto de 2013. Curitiba: TJPR, 2021. Disponível em: <[https://www.tjpr.jus.br/codj/resolucao\\_93\\_2013?p\\_p\\_id=101\\_INSTANCE\\_Qzpm4yUvzghB&p\\_p\\_lifecycle=0&p\\_p\\_state=normal&p\\_p\\_mode=view&p\\_p\\_col\\_id=column-1&p\\_p\\_col\\_pos=2&p\\_p\\_col\\_count=3](https://www.tjpr.jus.br/codj/resolucao_93_2013?p_p_id=101_INSTANCE_Qzpm4yUvzghB&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-1&p_p_col_pos=2&p_p_col_count=3)>. Acesso em: 20 dez. 2021.

PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. **Operação litoral**. Curitiba, 2020. Disponível em: <<https://www.tjpr.jus.br/operacaolitoral>>. Acesso em: 20 dez. 2021.

POSTIGO, Leonel González; AHUMADA, Carolina. As saídas alternativas e a necessidade de trabalhar em um saber prático. In: VALOIS, Luiz Carlos; SANTANA, Selma; MATOS, Taysa; ESPÍÑEIRA, Bruno. **Justiça Restaurativa** (Orgs.). 1 reimp. Belo Horizonte: D'Plácido, 2021. p. 195-214.

POSTIGO, Leonel González; PODESTÁ, Tobías José. A oralidade no novo código de processo penal da nação Argentina. **Revista Brasileira de Direito Processual Penal**, Porto Alegre, v. 3, n. 3, p. 849-878, set./dez. 2017. Disponível em: <<http://www.ibraspp.com.br/revista/index.php/RBDPP/article/view/89/90>>. Acesso em: 15 dez. 2021.

POSTIGO, Leonel Gonzalez; RUA, Gonzalo. As medidas alternativas ao processo penal na América Latina: uma visão de sua regulamentação e propostas de mudança. In: SANTORO, Antonio Eduardo Ramires; MALAN, Diogo Rudge; MADURO, Flávio Mirza (Orgs.). **Crise no processo penal contemporâneo**: escritos em homenagem aos 30 anos da Constituição de 1988. 1 reimp. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019. P. 241-287.

PRADO, Geraldo. **A cadeia de custódia da prova no processo penal**. 2. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2021.

PRADO, Geraldo. **A cadeia de custódia da prova no processo penal**. 2. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2021.

RAMOS, Edson Marcos Leal Soares et al. **Perfil das vítimas de crimes contra a mulher na Região Metropolitana de Belém**. Disponível em: <<https://www.lasig.ufpa.br/artigos/2011/perfil.pdf>>. Acesso em: 18 dez. 2021.

RIPOLLÉS, José Luis Díez. **A racionalidade das leis penais**: teoria e prática. Tradução de Luiz Régis Prado. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

SILVEIRA, Marco Aurélio Nunes da; COUTO, Lohan Ribeiro. PARA ALÉM DO PROCESSO: a implementação da justiça restaurativa no Brasil a partir do discurso político-criminal inerente à reforma processual penal na América Latina. **Revista da Faculdade Mineira de Direito**, Belo Horizonte, v. 23, n. 46, p. 363-388, dez. 2020. Disponível em: <<http://periodicos.pucminas.br/index.php/Direito/article/view/23529/17471>>. Acesso em 17 dez. 2021.

SUXBERGER, Antonio Henrique Graciano; CANÇADO, Mayara Lopes. Políticas públicas de proteção à vítima: uma proposta de arranjo institucional de segurança pública. **Opinião Jurídica**, Fortaleza, v. 15, n. 20, p. 32-58, jan./jun. 2017. Disponível em: <<https://periodicos.unichristus.edu.br/opiniaojuridica/article/view/1150>>. Acesso em: 18 dez. 2021.

URUGUAI. Código del Proceso Penal 2017 nº 19293. Aprobado por Ley n. 19.293, de 19 de dezembro de 2014. **IMPO**, 9 jan. 2015. Disponível em: <<https://www.impo.com.uy/bases/codigo-proceso-penal-2017/19293-2014>>. Acesso em: 19 dez. 2021.

**CONSIDERAÇÕES SOBRE A LEI Nº 11.340 DE 2006 E SUAS  
IMPLICAÇÕES NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO**

*CONSIDERATIONS ABOUT LAW Nº 11.340 OF 2006 AND YOUR  
IMPLICATIONS ON THE BRAZILIAN LEGAL SYSTEM*

**Camilin Marcie de Poli<sup>1</sup>**

**RESUMO**

O presente artigo aborda a Lei nº 11.340 de 2006 – mais conhecida como Lei Maria da Penha – e suas implicações no sistema jurídico brasileiro, demonstrando a importância dessa legislação para a proteção das mulheres vítimas de violência doméstica e familiar, bem como para o enfrentamento das diferentes formas de violência perpetradas contra a mulher. Ademais, expõe dados acerca da perspectiva e vivência das mulheres sobre a violência doméstica ou familiar, assim como sobre a referida lei.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direitos das mulheres. Direitos Humanos. Lei Maria da Penha. Movimento feminista. Violência contra a mulher.

**ABSTRACT**

This article addresses Law Number: 11,340 of 2006 – better known as the Maria da Penha Law – and its implications for the Brazilian legal system, demonstrating the importance of this legislation for the protection of women victims of domestic and family violence, as well as for confronting different forms of violence perpetrated against women. Furthermore, it exposes data about women’s perspective and experience of domestic or family violence, as well as about the aforementioned law.

---

<sup>1</sup> Doutora em Ciências Criminais pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Paraná. Graduada em Direito. Graduada em História. Professora da FAE. Advogada. Historiadora. Escritora. Pesquisadora. Autora da obra “Sistemas Processuais Penais” e de diversos artigos na área jurídica. *E-mail:* <camilindepoli@hotmail.com>. *Lattes:* <<http://lattes.cnpq.br/4255939483323190>>. *Orcid:* <<https://orcid.org/0000-0002-4049-5189>>.

**KEYWORDS:** Women's rights. Human rights. Maria da Penha Law. Feminist movement. Violence against women.

## CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Não é segredo que a Lei nº 11.340 de 2006, popularmente conhecida como “Lei Maria da Penha”, representou (e ainda representa) uma significativa ferramenta de proteção das mulheres vítimas de violência doméstica<sup>2</sup> e familiar, bem como um importante instrumento de enfrentamento a esta modalidade de crime, infelizmente muito praticada em todo território nacional.<sup>3</sup>

Por elementar, não são atuais as discussões e embates que se travaram em torno dessa legislação (v.g. âmbito de incidência, efeitos, implicações jurídicas e sociais, entre outras), visto que muitas questões a ela afetas seguem presentes na doutrina e na jurisprudência desde o seu nascedouro (2006) até a atualidade, evidenciando que a tradição machista e as resistências patriarcais e conservadoras não foram de todo superadas no sistema jurídico pátrio, bem como enfatizando a relevância das lutas orientadas pelas mulheres ao longo da história.

Ademais, são muitos os dados estatísticos que, a partir de pesquisas empíricas realizadas com mulheres em todo o território nacional, comprovam tal

---

<sup>2</sup> Como observam LUCENA *et al.*: “O termo *violência doméstica contra a mulher (VDCM)* foi adotado pela Organização das Nações Unidas (ONU) desde a Assembleia Geral realizada em 1993. Embora muitos autores utilizem termos como ‘*violência do parceiro íntimo*’ e ‘*violência familiar contra a mulher*’, para adoção do termo ‘*violência doméstica contra a mulher*’ levou-se em consideração os inúmeros estudos realizados, sendo este o escolhido por tratar-se de uma acepção mais comum entre os trabalhos procedentes dos Estados Unidos. A sua definição mais ampla ficou desde então estabelecida e a violência contra a mulher passou a ser definida como: *qualquer ato de violência baseada no gênero que produza ou possa produzir danos ou sofrimentos físicos, sexuais ou mentais na mulher, incluídas ameaças de tais atos, a coerção ou privação arbitrária da liberdade, tanto na vida pública quanto na privada*” (LUCENA *et al.*, 2016, p. 1).

<sup>3</sup> Conforme demonstra a 10ª edição da Pesquisa Nacional de Violência contra a Mulher – realizada entre os dias 21 de agosto a 25 de setembro de 2023, com 21.808 brasileiras de 16 anos ou mais, e lançada no dia 21 de novembro de 2023 pelo Instituto de Pesquisa DataSenado, em parceria com o Observatório da Mulher contra a Violência –, 30% das brasileiras entrevistadas já sofreram violência doméstica ou familiar provocada por um homem (DATASENADO, 2023).

afirmativa, esclarecendo que muitas delas foram vítimas de violência doméstica e familiar, assim como que convivem com medo e se sentem inseguras em relação as diferentes formas de violência que poderão sofrer ao longo da vida.

Tal situação demonstra que, para que se possa concretizar os compromissos assumidos pelo Brasil desde o ano de 1988<sup>4</sup>, é imprescindível se pensar a temática a partir de uma perspectiva jurídico feminista, pois relacionando os direitos das mulheres a uma vida livre de violência, afastando a ordem de gênero existente no direito penal e dando voz às mulheres, é possível deslocar o lugar reservado a elas pelos juristas tradicionais, tendo em vista que as traz para o centro da análise (CAMPOS, 2011, p. 7) e reconhece que a violência contra a mulher representa uma violação aos direitos humanos e óbice para o desenvolvimento de uma sociedade mais democrática, justa, humana e igualitária.<sup>5</sup>

## **1 IMPORTÂNCIA DA ABORDAGEM JURÍDICO FEMINISTA PARA A COMPREENSÃO DA LEI Nº 11.340 DE 2006**

Primeiramente, é fundamental compreender que as lutas sociais e as ações realizadas pelas mulheres ao longo da história foram (e ainda são) fundamentais para

---

<sup>4</sup> Convém ressaltar que, para além do conjunto normativo estabelecido na Constituição da República, o Brasil firmou vários compromissos internacionais para a promoção e proteção dos Direitos Humanos (v.g. Convenção Interamericana para erradicar a violência contra a mulher, Convenção Americana de Direitos Humanos, entre outros).

<sup>5</sup> Como expõe VIOTTI: “O conceito de gênero permitiu passar de uma análise da situação da mulher baseada no aspecto biológico para uma compreensão das relações entre homens e mulheres como produto de padrões determinados social e culturalmente, e portanto passíveis de modificação. As relações de gênero, com seu substrato de poder, passam a constituir o centro das preocupações e a chave para a superação dos padrões de desigualdade. O empoderamento da mulher (...) consiste em realçar a importância de que a mulher adquira o controle sobre o seu desenvolvimento, devendo o governo e a sociedade criar as condições para tanto e apoiá-la nesse processo. A noção de transversalidade busca assegurar que a perspectiva de gênero passe efetivamente a integrar as políticas públicas em todas as esferas de atuação governamental. A essas inovações conceituais veio juntar-se a ênfase no tratamento da situação da mulher sob a perspectiva de direitos, o que implica reconhecer que a desigualdade entre homens e mulheres é uma questão de direitos humanos, e não apenas uma situação decorrente de problemas econômicos e sociais a serem superados” (VIOTTI, 1995, p. 149).

o reconhecimento e ampliação de muitos direitos, assim como para o exercício efetivo da cidadania pelas mulheres (cidadania ativa e não meramente formal ou passiva). Tal afirmativa se dá pelo fato de que os protestos realizados pelas mulheres, além de representarem suas existências plurais no espaço público e de expressarem as suas indignações, clamam por justiça, reconhecimento e valorização, exigem a libertação da precariedade, exercitam liberdades, reivindicam uma vida que possa ser vivida e, por essa razão, criam condições de possibilidade de um tratamento político-jurídico-social mais adequado (BUTLER, 2018, p. 32-33).

Com isso, pode-se dizer que o movimento feminista teve (e tem) um significativo papel na sociedade brasileira, uma vez que, partindo de um discurso e de uma prática crítica, possibilitou (e possibilita) a conquista de inúmeros direitos para as mulheres (v.g. direito de estudar, direito ao voto, direitos reprodutivos e a liberdade sexual, direito a igualdade, direitos políticos, entre outros), bem como a criação de políticas públicas voltadas para a promoção e proteção desses direitos.

Nessa perspectiva, BASTERD afirma que:

As organizações feministas brasileiras tiveram a capacidade de compreender que a luta por cidadania implica a superação de hierarquias temáticas na medida em que os direitos humanos são indivisíveis. Nesse sentido, a agenda feminista mostrou-se ampla, abrangendo as questões do trabalho, da renda, da participação política e social, da saúde, da sexualidade e do aborto, da discriminação étnico-racial, do acesso à terra, do direito a uma vida sem violência, dentre outros temas e outras questões que precisavam ser incluídos na arena pública (BASTERD, 2011, p. 14).

Com efeito, como se pode verificar no ordenamento jurídico pátrio, o período compreendido entre a promulgação da Constituição da República de 1988 e a entrada em vigor da Lei nº 11.340 de 2006, pouco se tinha feito no que se refere ao tratamento jurídico e as formas de enfrentamento da violência doméstica e familiar contra a mulher na esfera penal. Ou seja, inexistia uma legislação específica que tratasse e

protegesse as mulheres vítimas da violência empregada no contexto doméstico e familiar, de modo que o tratamento para a maioria dos casos se limitava ao previsto na legislação penal.<sup>6</sup>

Tal ocorrência, além de demonstrar o grande descomprometimento do Poder Público para com a proteção efetiva da mulher em situação de violência, evidencia um significativo descompasso entre a dura realidade vivenciada pelas mulheres vítimas de uma estrutura patriarcal<sup>7</sup> cruel e opressora, o discurso de muitos atores do Sistema de Justiça Criminal e a práxis jurídica.

Desse modo, parte considerável dos casos que envolviam essa modalidade de crime acabava nos Juizados Especiais Criminais, sendo tratado como “infração de menor potencial ofensivo” e, como consequência, resolvido através da chamada justiça penal negociada e/ou consensual, com a aplicação dos substitutivos penais previstos na Lei nº 9.099 de 1995 – isto é, medidas despenalizadoras como a conciliação, a transação penal e a suspensão condicional do processo –, o que muito se afastava dos interesses das mulheres em situação de violência, como também deixava de proteger o seu direito de viver uma vida livre dessa modalidade de crime.<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> Embora não houvesse uma legislação específica que protegesse a mulher, convém salientar que foram editadas algumas leis que trataram sobre questões afetas aos crimes praticados contra as mulheres, as quais não foram capazes de combater ou diminuir a prática dessas diversas formas de violência (v.g. Lei nº 8.930 de 1994, que elevou o tratamento penal dos crimes de estupro e de atentado violento ao pudor ao rol de crimes hediondos; Lei nº 9.318 de 1996, que agravou a pena para os crimes praticados contra criança, velho, enfermo ou *mulher grávida*; Lei nº 9.520 de 1997, que revogou o artigo 35 do Código de Processo Penal, alterando o exercício do direito de queixa pela mulher – o referido artigo estabelecia que a mulher casada não poderia exercer o direito de queixa sem o consentimento do marido, ressalvado quando estivesse separada ou quando a queixa fosse contra ele –; Lei nº 10.224 de 2001, que dispôs sobre o assédio sexual; Lei nº 10.455 de 2002, que possibilitou ao juiz determinar contra o agressor medida cautelar de afastamento do lar, domicílio ou local de convivência com a vítima, para os casos de violência doméstica; Lei 10.886 de 2004, que incluiu a violência doméstica no Código Penal brasileiro).

<sup>7</sup> Entendida como um sistema de hierarquização social das posições de gênero, através da qual prevalece uma relação de poder e dominação do gênero masculino sobre o feminino, sendo este último criado e tratado para ser passivo, resignado e submisso ao primeiro (SILVA *et al*, 2020, p. 6).

<sup>8</sup> Não são poucos os que sustentam que, com o advento da Lei Maria da Penha, os conflitos que envolvam violência doméstica ou familiar praticada contra a mulher não podem ser considerados como “infrações de menor potencial ofensivo”, logo, não devem ser processados e julgados pelos Juizados Especiais Criminais (v.g. STRECK, 2011, p. 95-96). Ademais, com o advento da Lei nº 11.340 de 2006,

Para além disso, os operadores do Sistema de Justiça Criminal pouco se utilizavam de medidas precautelares ou cautelares – como a prisão em flagrante ou a prisão preventiva – nessas situações de violência (v.g. ameaça, lesão corporal leve), acreditando se tratar de casos de menor complexidade, o que, em muitos casos, acabava por comprometer ainda mais a proteção da vida e da incolumidade física e psíquica da mulher vítima da violência doméstica e familiar, na medida em que deixava o agressor livre para praticar contra ela outros crimes dessa natureza.

Em outras palavras, pode-se dizer que até a entrada em vigor da Lei Maria da Penha pouco se tinha feito no tocante a implementação de mecanismos de promoção e proteção da dignidade, da vida, da saúde e da integridade física das mulheres em situação de violência. Não bastasse isso, durante as discussões que tratavam sobre a necessidade de criação de uma legislação específica, muitos foram os que insistiam na utilização da Lei nº 9.099 de 1995 para a resolução dos casos, defendendo que a competência sobre a matéria deveria permanecer naquele juízo, sendo suficiente algumas modificações naquela legislação para a sua adequação à demanda das mulheres. Desprezavam completamente o paradoxo existente entre a violação dos direitos humanos e as infrações de menor potencial ofensivo, desconsiderando toda a problemática que circunda o contexto de violência contra a mulher<sup>9</sup>, bem como a existência de uma estrutura social patriarcal, machista, sexista e misógina.

Tal situação acarretou um inadequado tratamento jurídico dessa modalidade de crime, o que acabou contribuindo para o aumento dos desafios a serem enfrentados no tocante à interpretação e aplicação prática da Lei nº 11.340 de 2006 após a sua entrada em vigor, uma vez que possibilitou a manutenção de posturas conservadoras e, conseqüentemente, de muita resistência por parte de operadores do direito, atores políticos e sociais, instituições públicas e privadas, entre outros.

---

passou a estar previsto, no artigo 41, a não aplicação da Lei nº 9.099 de 1995 para os crimes praticados com violência doméstica e familiar contra a mulher.

<sup>9</sup> Sobre o ativismo dos juizes do Fórum Nacional dos Juizados Especiais (FONAJE) durante o processo de elaboração da Lei Maria da Penha, ver o artigo de Rosane M. Reis Lavigne (LAVIGNE, 2011, p. 65-92).

Nesse contexto, importa notar que o movimento das mulheres que reivindicavam a criação de uma legislação especial para o tratamento da matéria, chamava a atenção para o fato de que o recurso legal utilizado para a resolução dos casos dessa natureza não respondia de maneira adequada à violência de gênero, bem como se encontrava dissonante da normativa internacional que tratava da violação dos direitos humanos e, especificamente, dos direitos das mulheres (LAVIGNE, 2011, p. 65-66).

Por essa razão, não foram poucas as vozes femininas que sustentaram ser imprescindível a criação de ações estratégicas destinadas a delinear o anteprojeto de lei específica, como também a necessidade de articular modos de conduzir a questão no Sistema de Justiça brasileiro, o que, após muita luta, possibilitou a promulgação da Lei nº 11.340 de 2006. Como observam PIOVESAN e PIMENTEL:

A adoção da lei Maria da Penha permitiu romper com o silêncio e a omissão do Estado brasileiro, que estavam a caracterizar um ilícito internacional, ao violar obrigações jurídicas internacionalmente contraídas quando da ratificação de tratados internacionais. A tolerância estatal à violência contra a mulher perpetua a impunidade, simbolizando uma grave violência institucional, que se soma ao padrão de violência sofrido por mulheres, em total desprezo à ordem internacional e constitucional (PIOVESAN; PIMENTEL, 2011, p. 116).

Diante disso, não se pode desconsiderar o fato de que após grande esforço e luta das mulheres (v.g. movimento feminista, ONGs de mulheres, grupos e segmentos da sociedade civil formados para tratar sobre a temática, entre outras) para a elaboração, aprovação e implementação de uma legislação específica para o tratamento legal e enfrentamento das questões afetas a violência doméstica e familiar cometida contra elas, viu-se a publicação da tão almejada Lei Maria da Penha, a qual

representou (e ainda representa) a vitória legal da libertação sobre a opressão, da razão sobre a barbárie.<sup>10</sup>

Nesse sentido, CAMPOS expõe que:

A Lei Maria da Penha reflete a sensibilidade feminista no tratamento da violência doméstica. Ao desconstruir o modo anterior de tratamento legal e ouvir as mulheres nos debates que antecederam a aprovação da Lei 11.340/2006, o feminismo registra a participação política das mulheres como sujeitos na construção desse instrumento legal e sugere uma nova posição de sujeito no direito penal (CAMPOS, 2011, p. 9).

Com a entrada em vigor da Lei Maria da Penha, estabeleceu-se o tratamento a ser dado nos casos de violência doméstica e familiar; criou-se uma Política Nacional de combate à violência contra a mulher; estabeleceram-se medidas de proteção e prevenção às mulheres em situação de violência; garantiu-se assistência jurídica gratuita; previu-se assistência à mulher vítima dessa modalidade de crime; instituíram-se serviços públicos de atendimento multidisciplinar (integrada por profissionais especializados nas áreas psicossocial, jurídica e de saúde); criaram-se núcleos, delegacias, promotorias, varas e defensorias especializadas para o tratamento, processamento, julgamento e defesa dos casos de violência doméstica e familiar contra a mulher; entre outras medidas.

Com efeito, embora a Lei nº 11.340 de 2006 tenha representado uma grande conquista para a sociedade brasileira e, sobretudo, para as mulheres, após passados mais de dezessete anos da sua promulgação, ela custa a ter seus postulados de todo concretizados na práxis penal, posto que posturas reacionárias e conservadoras

---

<sup>10</sup> Sobre o caminho percorrido pelas mulheres na elaboração, aprovação e implementação da Lei 11.340 de 2006, ver os artigos: “O processo de criação, aprovação e implementação da Lei Maria da Penha”, de Myllena Calazans e Iáris Cortes (CALAZANS; CORTES, 2001, p. 39-63); “Avanços e obstáculos na implementação da Lei 11.340/2006”, de Wânia Pasinato (PASINATO, 2011, p. 119-142).

permanecem obstaculizando a sua efetivação no Sistema Jurídico brasileiro, bem como impossibilitando o tratamento político prioritário que deve ter.

Além disso, deve-se considerar o fato de que os instrumentos e serviços previstos na legislação especial não são uma realidade em todas as regiões do Brasil, posto que não fazem parte do planejamento governamental de muitos Estados e Municípios e, por isso, tendem a se concentrar nos grandes centros. Em muitas regiões do país não há o tratamento especializado para as situações de violência doméstica e familiar contra a mulher e, quando o tem, o atendimento carece de qualidade, falta capacitação da equipe, há carência de recursos financeiros para a execução dos serviços, não há delegacias especializadas, faltam funcionários e servidores para a prestação dos atendimentos multidisciplinares, não se instituíram ou estruturaram devidamente os Juizados de Violência Doméstica e Familiar contra a Mulher, e assim por diante (CALAZANS; CORTES, 2011, p. 61).

Nessa perspectiva, pode-se perceber que para a promoção e concretização dos direitos humanos e, como consequência, dos direitos das mulheres, ainda falta muito a se fazer. O jogo não acabou e a luta não terminou.<sup>11</sup> Para além da legislação, é preciso que se busque instrumentos e meios capazes de garantir a efetivação material dos seus postulados, a fim de que se possa conceber uma sociedade mais democrática, justa, humana e igualitária, sob pena de se permitir a naturalização e perpetuação das violações de direitos e garantias fundamentais das mulheres, bem como a realização de práticas inconstitucionais pelo Poder Público.

Como afirma STRECK:

---

<sup>11</sup> Nesse sentido, cabe considerar que após a promulgação da Lei Maria da Penha, foram instituídas importantes medidas de enfrentamento da violência doméstica e familiar contra a mulher, dentre as quais se destacam: a Lei 14.132 de 2021, a qual inseriu o artigo 147-A no Código Penal, conhecido como “crime de perseguição”, que tem como finalidade a tutela da liberdade individual, ameaçado por condutas que venham a constranger alguém invadindo de modo significativo sua privacidade e impedindo sua livre determinação e o exercício de liberdades básicas; o programa de cooperação “Sinal Vermelho” contra a Violência Doméstica – definido pela Lei nº 14.188 de 2021 – que, dentre outras coisas, criou o tipo penal de violência psicológica contra a mulher (artigo 147-B do Código Penal) e inseriu o § 13º ao artigo 129 do Código Penal (lesão praticada contra mulher por razões da condição do sexo feminino).

Não esqueçamos que, na contemporaneidade, além do princípio da proibição de excesso (*Übermassverbot*), que serve para proibir o Estado de punir com exageros, há também o princípio da proibição de proteção insuficiente (*Untermassverbot*), que obriga o Estado (legislador, judiciário, Ministério Público) a proteger os direitos fundamentais. Há hipóteses em que o Estado, ao não proteger o bem jurídico (inclusive via direito penal), estará agindo (por omissão) de forma inconstitucional. (...) Arriscaria dizer, na linha da aplicação do princípio da *Untermassverbot*, que determinadas interpretações (aplicações judiciais) da Lei podem ser consideradas inconstitucionais. Toda vez que o Poder Judiciário se negar a aplicar os rigores da Lei Maria da Penha – que, insista-se, são rigores para proteger a dignidade da mulher – estará incorrendo em inconstitucionalidade, tendo em vista que estará protegendo de forma insuficiente (deficiente) os direitos fundamentais da mulher. Por tais razões, não há qualquer inconstitucionalidade no fato de a Lei Maria da Penha estar dirigida à proteção da mulher. Estaríamos, pelo contrário, provavelmente, em omissão inconstitucional se a Lei não tivesse sido aprovada (STRECK, 2011, p. 100).

Como se pode notar, a Lei Maria da Penha estabeleceu uma significativa mudança conceitual e operacional na forma pela qual se concebia o tratamento das diferentes formas de violência praticadas contra as mulheres no Brasil. Por essa razão, mostram-se injustificáveis omissões e inadequações empregadas pelo Poder Público no enfrentamento dessas questões, sejam nos campos penal, processual penal, político-criminal, entre outros (CAMPOS; CARVALHO, 2011, p. 144).

Diante disso, como observa BUTLER, é preciso enfrentar a violência para praticar a não violência, pois, em suas palavras:

A reivindicação da não violência não apenas requer que as condições para que seja ouvida e registrada existam – não pode haver ‘reivindicação’ sem o seu modo de apresentação –, requer também que o ódio e a raiva encontrem igualmente uma maneira de articular essa reivindicação de forma que possa

ser registrada por outros. Nesse sentido, a não violência não é um estado pacífico, mas uma luta social e política para tornar a raiva articulada e efetiva” (BUTLER, 2017, p. 255-256).

Nesse aspecto, é preciso reconhecer que a violência de gênero é uma espécie de violência social e política empregada em diferentes esferas, como um instrumento de manutenção da condição de superioridade e dominação dado culturalmente ao homem em face da mulher. Como assevera FEIX: “*A autorização cultural para o ato violento contra a mulher seria o mecanismo utilizado para garantir relações de poder desiguais*”, motivo pelo qual a questão deve ser discutida primordialmente na esfera pública (FEIX, 2011, p. 202).

## **2 PERSPECTIVA E VIVÊNCIA DAS MULHERES SOBRE A VIOLÊNCIA DOMÉSTICA OU FAMILIAR E A LEI Nº 11.340 DE 2006**

Como já mencionado, a Lei nº11.340 de 2006 além de representar um considerável instrumento de proteção das mulheres, consiste em um importante mecanismo de enfrentamento as diferentes formas de violência contra elas praticadas, o que a torna um marco significativo para o ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que antes da sua promulgação, parte considerável dos casos de agressão contra a mulher eram tratados como infrações de menor potencial ofensivo, logo, processados e julgados pelos Juizados Especiais Criminais.

Entretanto, apesar da sua relevância, importantes estudos e pesquisas tem evidenciado o desconhecimento da lei por uma parcela grande da população feminina brasileira, o que acaba dificultando a sua aplicação prática. Um exemplo disso é a Pesquisa Nacional de Violência contra a Mulher – realizada no ano de 2023 –, a qual demonstrou que 75% (setenta e cinco por cento) das brasileiras afirmaram nada ou pouco conhecer sobre a lei, revelando uma significativa omissão do Poder Público no

tocante a execução de políticas públicas voltadas ao esclarecimento da população acerca dos direitos das mulheres, bem como dos instrumentos de proteção.<sup>12</sup>

Ademais, importa ressaltar o fato de que, das brasileiras entrevistadas, 51% (cinquenta e um por cento) acreditam que a Lei Maria da Penha protege parcialmente as mulheres contra a violência doméstica e familiar, 29% (vinte e nove por cento) acham que ela protege, e 19% (dezenove por cento) acreditam que ela não protege as mulheres contra a violência doméstica e familiar. No que se refere à pequena variação em relação às edições realizadas anteriormente, a pesquisa afirma não ser estatisticamente relevante. Em outras palavras, pode-se dizer que menos de 30% (trinta por cento) das entrevistadas confiam e acreditam nos mecanismos de proteção dispostos na Lei nº 11.340 de 2006.

No tocante ao nível de conhecimento acerca dos serviços que integram a rede de proteção à mulher, os dados demonstram um importante crescimento no número de mulheres que afirmaram conhecer as Delegacias Especializadas de Atendimento à Mulher (DEAMs). Conforme a edição realizada no ano de 2021, as unidades da Polícia Civil direcionadas à assistência a mulheres em situação de violência eram conhecidas por 82% (oitenta e dois por cento) das brasileiras e, na edição de 2023, esse índice aumentou para 95% (noventa e cinco por cento) das mulheres entrevistadas, o que sugere uma possível melhora na prestação do serviço, bem como nos canais de informação sobre atendimento especializado.

Por conseguinte, convém destacar a emenda realizada pela Lei nº 14.550 no mês de abril de 2023, a qual alterou o artigo 19 da Lei 11.340 de 2006, tendo como escopo dar maior eficácia à aplicação das “medidas protetivas de urgência”. Tal emenda, previu a possibilidade de implementação das medidas protetivas de urgência independentemente do registro de boletim de ocorrência, da instauração do inquérito

---

<sup>12</sup> Conforme mencionado na Pesquisa “O aumento no número de mulheres que afirmam conhecer muito sobre o instrumento normativo, por outro lado, sugere uma pequena melhora em relação aos índices encontrados no levantamento de 2021” (DATASENADO, 2023, p. 13).

policial e da propositura de qualquer ação<sup>13</sup>, tornando a proteção da vítima mais rápida e eficaz. Outra alteração importante foi a inserção do parágrafo 40-A, o qual dispôs que a aplicação da Lei Maria da Penha se dará a todas as situações dispostas no seu artigo 5º, independentemente da motivação ou causa dos atos de violência, assim como da condição do ofensor ou da vítima.

Por elementar, essas alterações representam um significativo avanço no que se refere à garantia de direitos e proteção das mulheres em situação de violência, na medida em que permite colocar o agressor para fora do ambiente de convívio ou de contato com a vítima, prejudicando a manutenção ou o aumento da violência já praticada, como também dificultando alegações por parte do agressor no sentido de buscar modos de justificação das práticas violentas perpetradas contra a mulher.

Nesse contexto, a pesquisa demonstrou que 68% (sessenta e oito por cento) das brasileiras entrevistadas, ao serem questionadas sobre o seu grau de conhecimento no que tange às medidas protetivas, afirmaram pouco conhecer, e 15% (quinze por cento) delas afirmaram nada saber sobre esse importante instrumento de proteção da mulher em situação de violência doméstica ou familiar (DATASENADO, 2023, p. 15).

Os dados da pesquisa realizada em 2023, revelam que o percentual das mulheres que afirmaram ser vítima de violência praticada por um homem foi estatisticamente equivalente ao percentual obtido no ano de 2021, levando-se em conta as margens de erro. Diante disso, calcula-se que mais de 25,4 milhões de mulheres brasileiras tenham sido vítimas de violência doméstica ou familiar provocada por homem em algum período da sua vida. Dessas mulheres, 22% (vinte e dois por cento) afirmaram que algumas dessas situações de violência aconteceram no período

---

<sup>13</sup> Nesse aspecto, destacam-se os seguintes parágrafos do art. 1º da Lei nº 14.550: § 5º “*As medidas protetivas de urgência serão concedidas independentemente da tipificação penal da violência, do ajuizamento de ação penal ou cível, da existência de inquérito policial ou do registro de boletim de ocorrência*”, bem como o § 6º “*As medidas protetivas de urgência vigorarão enquanto persistir risco à integridade física, psicológica, sexual, patrimonial ou moral da ofendida ou de seus dependentes.*”

equivalente aos últimos 12 meses, o que demonstra uma certa estabilidade no percentual no ano de 2023.

No que se refere ao tipo de violência sofrida pelas mulheres, a que teve um percentual maior em relação as outras foi a violência psicológica, em que 89% (oitenta e nove por cento) das entrevistadas declararam ter sido vítimas desse tipo de violência praticada por um homem. Na sequência, apareceu a violência moral, com 77% (setenta e sete por cento), e a violência física, que alcançou 76% (setenta e seis por cento). Quanto à violência física e sexual, os percentuais se mantiveram estáveis em relação a pesquisa realizada em 2021, considerando-se as margens de erro. Os demais tipos de violência apresentaram um aumento em comparação com a edição anterior (DATASENADO, 2023, p. 19), o que demonstra a permanência dessas diferentes formas de violências praticadas contra as mulheres brasileiras e, como consequência, as violações de muitos de seus direitos.

Relativamente ao vínculo da vítima com o agressor no período da prática da violência, 52% (cinquenta e dois por cento) das entrevistadas afirmaram que se tratava de seus esposos ou companheiros, e 15% (quinze por cento) declararam que foram agredidas por seus ex-esposos, ex-namorados ou ex-companheiros. As demais, disseram ser vítimas de seus pais ou padrastos 7(%), namorados (6%), irmãos ou cunhados (5%), tios ou primos (2%), filhos ou enteados (1%), entre outros (cerca de 10%). Como se pode notar, a maioria das mulheres vítimas de violência doméstica e familiar foram agredidas por homens que conviviam maritalmente com elas ao tempo da agressão, o que confirma a manutenção de uma estrutura patriarcal e machista que, dentre outras coisas, coloca as mulheres no lugar de propriedade dos homens, objetificando e fragmentando os seus corpos.

Das entrevistadas que sofreram violência praticada por seus parceiros íntimos, a pesquisa constatou que 20% (vinte por cento) ainda convivem com eles, sendo que 80% (oitenta por cento) delas residem com o agressor. Sobre as mulheres que foram vitimadas por seus esposos, 26% (vinte e seis por cento) declararam

permanecer casadas. Das que afirmaram ser agredidas por seus namorados, 94% (noventa e quatro por cento) colocaram fim ao relacionamento. Esses percentuais equivalem estatisticamente ao que foi identificado na pesquisa realizada no ano de 2021, demonstrando que a maioria dessas vítimas continuam conseguindo acabar com seus relacionamentos abusivos. Dentre elas, 90% (noventa por cento) acreditam que a violência sofrida motivou o término da relação. Ao ser questionado o estado psicológico do agressor no tempo da agressão mais danosa, a pesquisa constatou que havia no agressor a presença de ciúmes (49%), inconformismo com o término do relacionamento (46%), influência de álcool (40%), uso de drogas (17%), entre outros. (DATASENADO, 2023, p. 22-25).

Das mulheres que foram vítimas de violência doméstica ou familiar, 27% (vinte e sete por cento) afirmaram ter requerido medida protetiva em seu favor. Delas 48% (quarenta e oito por cento) declararam que a medida foi descumprida pela pessoa que realizou a agressão, e 49% (quarenta e nove por cento) afirmaram que a medida foi cumprida. Como se pode verificar nos dados fornecidos pela pesquisa, parte significativa das mulheres que sofreram violência (73%) não pediram medida protetiva para a sua proteção.

A conduta mais comum das mulheres vítimas de violência doméstica ou familiar, foi a busca de apoio da família após o sofrimento da última agressão (60%). Tal percentual é maior que o constatado no ano de 2021, o que indica que as vítimas têm falado mais para outras pessoas sobre a violência sofrida, assim como têm buscado mais a ajuda de terceiros. Outras condutas também apresentaram um aumento relevante em relação a pesquisa anterior, na medida em que 45% (quarenta e cinco por cento) afirmaram ter buscado ajuda da igreja, 42% (quarenta e dois por cento) o apoio de amigos, 31% (trinta e um por cento) comunicaram a violência a uma delegacia comum, e 22% (vinte e dois por cento) denunciaram a uma delegacia da mulher (DEAM). Nesse aspecto, importa considerar que a busca por atendimento especializado ocorreu em cidades com mais de 50.000 habitantes, indicando que a

falta de delegacia especializada pode obstacularizar o acesso ao serviço (DATASENADO, 2023, p. 26-27).

Outro dado relevante apresentado na pesquisa aponta que, quanto menor a renda das mulheres maior é o percentual de violência praticada. Das entrevistadas que afirmaram ter sofrido violência física, 64% (sessenta e quatro por cento) com renda superior a seis salários-mínimos declararam ter sido vítimas de violência física, ao passo que 72% (setenta e dois por cento) com renda superior a dois e inferior a seis salários-mínimos declararam ter sofrido esse tipo de violência, e 79% (setenta e nove por cento) das mulheres com renda de até dois salários-mínimos declararam ter sido vítimas de violência física. Em outras palavras, através dos dados é possível perceber que, embora a violência doméstica e familiar contra a mulher se encontre presente em diferentes níveis sociais, são as mulheres menos favorecidas economicamente as maiores vítimas desse tipo de crime. No tocante a violência mais grave sofrida por essas mulheres, 31% (trinta e um por cento) delas afirmaram ter recorrido a alguma forma de assistência física ou emocional à saúde (DATASENADO, 2023, p. 19-20), o que sugere que a maioria das mulheres não busca ajuda.

Para além dos dados fornecidos pela 10ª edição da “Pesquisa Nacional de Violência contra a Mulher”, merece destaque a plataforma denominada “Mapa Nacional da Violência de Gênero”, lançada em novembro de 2023, com o escopo de constituir o repositório nacional das bases de dados mais relevante do país, a fim de compreender a dimensão da violência contra a mulher no Brasil, assim como auxiliar no desenvolvimento de políticas públicas para a sua proteção.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> É uma plataforma interativa de dados públicos oficiais sobre violência contra as mulheres, que reúne as bases do Senado Federal, do Ministério da Justiça e Segurança Pública, do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) e do Sistema Único de Saúde (SUS). O projeto é uma parceria do Senado Federal, Instituto Avon e Gênero e Número, e tem como objetivo disponibilizar dados atualizados e abertos sobre a violência de gênero. Nos termos do que prevê a plataforma: “O Mapa é um legado permanente para o estado brasileiro, um compromisso da parceria com o enfrentamento à violência contra a mulher.” (SENADO FEDERAL, 2024). Disponível em: <<https://www9qs.senado.leg.br/extensions/violencia-genero-mashup/index.html#/inicio>>. Acesso em: 14 fev. 2024.

Conforme dados disponíveis na plataforma, 61% (sessenta e um por cento) das mulheres que sofreram violência no ano de 2023 não procuraram uma delegacia, o que demonstra uma subnotificação, vez que os números reais desse tipo de violência são maiores que os registros policiais, na saúde e na Justiça. Até outubro de 2023, 1.127 feminicídios foram registrados nas delegacias do país<sup>15</sup>, apontando uma grande incidência na prática deste tipo de infração penal.

Ademais, segundo números atualizados disponíveis na referida plataforma, 3.423 foram o total de mortes violentas ocorridas em 2022 (dados preliminares)<sup>16</sup>, 202.608 mulheres sofreram algum tipo de violência no ano de 2022 (dados preliminares)<sup>17</sup>, bem como 529.690 mulheres recorreram às medidas protetivas de urgência em 2023.<sup>18</sup>

Dessa forma, a partir da análise dos dados supracitados, se por um lado é perceptível que com a edição da Lei nº 11.340 de 2006 houve um avanço no ordenamento jurídico pátrio, no que se refere ao tratamento jurídico dado à temática, por outro fica evidente a ocorrência de muitos obstáculos no que se refere à efetivação da proteção das mulheres vítimas de violência doméstica e familiar, assim como na concretização dos mecanismos de enfrentamento à prática de crimes dessa natureza cometidos contra as mulheres.

Com isso, fica claro a importância de se manterem vivas as discussões sobre a temática nas diferentes esferas da vida (v.g. familiar, educacional, social, jurídica, política), bem como a luta das mulheres pelo reconhecimento, respeito e aplicação prática dos seus direitos, a fim de que se possa superar a estrutura patriarcal,

---

<sup>15</sup> Números do Sistema Nacional de Informações de Segurança Pública (Sinesp), o qual reúne boletins de ocorrência das Secretarias Estaduais de Segurança.

<sup>16</sup> Números do Sistema de Informações sobre Mortalidade (SIM), que coleta e armazena dados de declarações de óbito de cartórios de Registro Civil de todo o país.

<sup>17</sup> Dados do Sistema de Informação de Agravos de Notificação (Sinan), base alimentada por registros de saúde que devem ser compulsoriamente informados ao SUS.

<sup>18</sup> Informações da Base Nacional de Dados do Poder Judiciário (DataJud), sistema que armazena e centraliza todos os processos dos tribunais.

machista, sexista e misógina e se estabelecer uma sociedade mais democrática, humana, justa e igualitária.

## **CONCLUSÃO**

A partir da realização do presente estudo, pode-se concluir que a Lei nº 11.340 de 2006 foi uma conquista do movimento feminista, assim como um avanço no Sistema Jurídico brasileiro, uma vez que por ela se criou condições de possibilidade para a proteção da mulher vítima de violência de gênero, assim como se instituiu mecanismos de enfrentamento as diferentes formas de violência praticadas contra as mulheres.

Entretanto, ficou evidenciado que os instrumentos e serviços previstos na referida legislação não são uma realidade em todo o território nacional, na medida em que não estão no planejamento governamental de muitos Estados e Municípios e, por essa razão, o tratamento especializado não é fornecido para muitas mulheres vítimas de violência doméstica e familiar em muitas regiões do país. Quando o é, falta qualidade na prestação dos serviços (v.g. carência de recursos, falta de capacitação da equipe, falta de funcionários para os atendimentos multidisciplinares, inexistência de delegacias e Juizados especializados, entre outros), bem como informações para a população sobre essa temática.

Ademais, com a análise dos dados fornecidos pela “Pesquisa Nacional de Violência contra a Mulher” e pelo “Mapa Nacional da Violência de Gênero”, constatou-se a permanência nas violações de direitos humanos das mulheres por parte dos homens, como também uma significativa fragilidade do Poder Público no que se refere à consecução de políticas públicas capazes de fornecer informações, proteção e conhecimentos acerca dos instrumentos de proteção disponíveis para as mulheres vítimas das diferentes formas de violência.

Com isso, conclui-se que, para além da Lei nº 11.340 de 2006, é preciso que se busquem instrumentos e meios capazes de garantir a efetivação material dos seus postulados, a fim de que se possa conceber uma sociedade mais plural e democrática, como estabelece a Constituição de 1988, sob pena de se permitir a naturalização e perpetuação das violações de direitos e garantias das mulheres brasileiras, bem como a realização de práticas inconstitucionais pelo Poder Público em suas distintas esferas de atuação.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BASTERD, Leila Linhares. Lei Maria da Penha: uma experiência bem-sucedida de *advocacy* feminista. In: *Lei Maria da Penha comentada em uma perspectiva jurídico-feminista*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 13-37.

Rosane M. Reis

BUTLER, Judith. *Corpos em aliança e a política das ruas: notas para uma teoria performativa de assembleia*. 1. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2018.

\_\_\_\_\_. *Quadros de guerra: quando a vida é passível de luto?*. 3. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2017.

CALAZANS, Myllena; CORTES, Iáris. O processo de criação, aprovação e implementação da Lei Maria da Penha. In: *Lei Maria da Penha comentada em uma perspectiva jurídico-feminista*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 39-63.

CAMPOS, Carmen Hein de. Razão e sensibilidade: teoria feminista do direito e Lei Maria da Penha. In: *Lei Maria da Penha comentada em uma perspectiva jurídico-feminista*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 1-12.

\_\_\_\_\_; CARVALHO, Salo de. Tensões atuais entre a criminologia feminista e a criminologia crítica: a experiência brasileira. In: *Lei Maria da Penha comentada em uma perspectiva jurídico-feminista*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 143-169.

DATASENADO, Instituto de Pesquisa. *Pesquisa Nacional de Violência contra a Mulher*. 10. ed. Brasília: Senado Federal, 2023.

DECLARAÇÃO E PLATAFORMA DE AÇÃO. *IV Conferência Mundial sobre a Mulher*. Pequim, 1995. Disponível em: <[https://www.onumulheres.org.br/wp-content/uploads/2013/03/declaracao\\_beijing.pdf](https://www.onumulheres.org.br/wp-content/uploads/2013/03/declaracao_beijing.pdf)>. Acesso em: 14 fev. 2024.

FEIX, Virgínia. Das formas de violência contra a mulher – artigo 7º. In: *Lei Maria da Penha comentada em uma perspectiva jurídico-feminista*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 201-213.

LAVIGNE, Rosane M. Reis. Caso Fonaje: o ativismo de juízes integrantes do Fórum Nacional dos Juizados Especiais – Fonaje no processo de elaboração da Lei Maria da Penha. In: *Lei Maria da Penha comentada em uma perspectiva jurídico-feminista*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 65-92.

LUCENA, Kerle Dayana Tavares de; et al. Análise do ciclo da violência doméstica contra a mulher. In: *Journal of Human Growth and Development*, v. 26, n. 2, p. 1-8, 2016.

PASINATO, Wânia. Avanços e obstáculos na implementação da Lei 11.340/2006. In: *Lei Maria da Penha comentada em uma perspectiva jurídico-feminista*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 119-142).

PIOVESAN, Flávia; PIMENTEL Sílvia. A Lei Maria da Penha na perspectiva da responsabilidade internacional do Brasil. In: *Lei Maria da Penha comentada em uma perspectiva jurídico-feminista*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 101-118.

VIOTTI, Maria Luiza Ribeiro. Apresentação. In: *Declaração e plataforma de ação. IV Conferência Mundial sobre a Mulher*. Pequim, 1995. Disponível em: <[https://www.onumulheres.org.br/wp-content/uploads/2013/03/declaracao\\_beijing.pdf](https://www.onumulheres.org.br/wp-content/uploads/2013/03/declaracao_beijing.pdf)>. Acesso em: 14 fev. 2024.

SENADO FEDERAL. *Mapa nacional da violência de gênero*. Brasília, 2023. Disponível em: <<https://www9qs.senado.leg.br/extensions/violencia-genero-mashup/index.html#/inicio>>. Acesso em: 14 fev. 2024.

SILVA, Ana Fernanda Carnellosso; et al. Domestic violence against women: sociocultural context and mental health of the victim. In: *Research, Society and Development*, v. 9, n. 3, p. 1-17, 2020.

STRECK, Lenio Luiz. A Lei Maria da Penha no contexto do Estado Constitucional: desigualando a desigualdade histórica. In: *Lei Maria da Penha comentada em uma perspectiva jurídico-feminista*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 93-100.

## COMENTARIO À LEI Nº 8.397, DE 6 DE JANEIRO DE 1992

### MEDIDA CAUTELAR FISCAL ANOTADA

Valterlei da Costa<sup>1</sup>

#### Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992<sup>2-3</sup>.

Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências.

<sup>1</sup> Doutorando em Direito Tributário pela USP e em Direito do Estado pela UFPR, com intercâmbio junto à *Universidad Autónoma de Madrid* pela CAPES. Mestre em Direito do Estado e Bacharel em Direito pela UFPR. Ex-Técnico de Finanças e Controle lotado na Procuradoria da Fazenda Nacional. Membro-relator da Comissão de Direito Tributário da OAB/PR e líder do Grupo de Trabalho Tributos Federais. Membro do Instituto de Direito Tributário do Paraná. Professor de cursos de pós-graduação *lato sensu* em direito. Sócio do Costa & Costa Advogados em Curitiba/PR. E-mail: valterlei@costaecoataadvocacia.com.br

<sup>2</sup> Texto publicado no DOU em 07.01.1992 e retificado em 16.01.1992.

<sup>3</sup> Dúvidas podem ser levantadas sobre a constitucionalidade da medida cautelar fiscal, quer de ordem formal, quer material. Formalmente, pode-se questionar se não deveria o tópico do crédito tributário, em razão do art. 146, III, "b", da CF, ter sido tratado por lei complementar, em adendo ao CTN, especialmente ao tópico das "Garantias e Privilégios do Crédito Tributário". Sem embargo, em nossa opinião, a medida cautelar fiscal é tema de direito processual e, assim, nos termos do art. 22, I, da CF, de competência da União, a ser exercida pela via da lei ordinária. Materialmente, as objeções, principalmente, giram em torno da igualdade e do devido processo legal. Quanto à igualdade, pode-se indagar o porquê de a Fazenda Pública não empregar, como todos os demais, as medidas cautelares previstas no CPC, e sim precisar de lei própria, mais vantajosa, estando a comprometer o devido processo legal. Nada obstante, deve-se ter em conta que a Fazenda Pública, como polo processual, justifica a instituição de ações e procedimentos especiais, que se, pelo lado da política legislativa, podem não ser convenientes ou desejáveis, por outro, juridicamente, não configuram *per se* ofensa à igualdade, uma vez que se estaria resguardando com isso, ao menos em tese, não só o interesse do fisco, mas também o público, legitimando-se, assim, o tratamento desigual. Já quanto ao devido processo legal, pode-se questionar um ou outro dispositivo desta LMCF, mas não declarar sua inconstitucionalidade *in totum*, uma vez que, em princípio, são previstas medidas contra as quais a requerente poderá exercer o contraditório e, igualmente, a ampla defesa. De toda sorte, como registro e para cotejo, José DELGADO afirma ser "[...] desnecessária medida cautelar específica, com regramentos revestidos de privilégios que vão ao (sic) encontro de princípios da igualdade e de um relacionamento de confiança entre o poder tributante e o setor responsável pelas obrigações tributárias". Aspectos doutrinários e jurisprudenciais da medida cautelar fiscal, *in Ives Gandra MARTINS et al.* (org.). **Medida cautelar fiscal**, p. 78. Por sua vez, Aldemario Araujo CASTRO entende que "[...] a lei da cautelar fiscal não ofende o princípio constitucional do devido processo legal. [...] a lei da cautelar fiscal não ofende o princípio constitucional da ampla defesa". Medida cautelar fiscal: utilidade e constitucionalidade, *in Ives Gandra MARTINS et al.* (org.), **Medida cautelar fiscal**, p. 19.

**O PRESIDENTE DA REPÚBLICA** Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte lei:

Art. 1º O procedimento cautelar fiscal poderá ser instaurado após a constituição do crédito, inclusive no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias<sup>4-5</sup>.

Parágrafo único. O requerimento da medida cautelar, na hipótese dos incisos V, alínea “b”, e VII, do art. 2º, independe da prévia constituição do crédito tributário<sup>6-7</sup>.

---

<sup>4</sup> Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997. Redação anterior: “Art. 1º O procedimento cautelar fiscal pode ser instaurado antes ou no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias e dessa execução é sempre dependente”.

<sup>5</sup> A cautelar fiscal não difere das demais cautelares e, assim, “[...] o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora* devem figurar no mérito da ação cautelar, por serem requisitos do deferimento do pedido e não apenas da regularidade do processo ou da sentença”. Humberto THEODORO JÚNIOR, **Processo cautelar**, p. 79. Especificamente, a probabilidade do direito lastreia-se na constituição do crédito tributário (veja-se nota ao parágrafo único deste art. 1º) e o perigo da demora na ocorrência de uma das situações previstas no art. 2º desta LMCF (veja-se nota ao *caput* do art. 2º).

<sup>6</sup> Parágrafo único incluído pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997.

<sup>7</sup> Deve-se distinguir “constituição” do crédito tributário de sua “constituição definitiva”. Nesta, os recursos administrativos cabíveis já foram interpostos e julgados improcedentes, ou nem foram propostos, não estando o crédito tributário com a exigibilidade suspensa. Naquela, o que se tem é a somente a formalização em linguagem competente, podendo o crédito tributário ter, ainda, sua exigibilidade suspensa e, mesmo, ser alterado ou extinto pelas vias administrativas ordinárias. Feita essa distinção, como regra, não cabe ação cautelar se o crédito tributário não foi definitivamente constituído, a não ser no caso em que o sujeito passivo, notificado do lançamento, “põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros”. Posição, aliás, que vem sendo adotada pelo STJ: “TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO AINDA NÃO DEFINITIVAMENTE CONSTITUÍDO. HIPÓTESES. MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO. [...]”.

II - Somente mostra-se possível o deferimento da medida cautelar fiscal para acautelar crédito tributário ainda não constituído definitivamente quando o devedor busca, indevidamente, a alienação de seus bens como forma de esvaziar seu patrimônio, o qual poderia responder pela dívida; insuficiente para decretar a indisponibilidade dos bens do requerido o fundamento de que os débitos somados ultrapassam trinta por cento de seu patrimônio conhecido. [...]”.

STJ, AgInt no REsp 1876108/RS, Rel. Min. REGINA HELENA COSTA, Primeira Turma, julgado em 01/03/2021, DJe 05/03/2021.

Agora, se nem a constituição do crédito há, então não é possível o ajuizamento da cautelar fiscal e, assim, a mera notificação de instauração do procedimento de fiscalização não pode ser apresentada como verossimilhança das alegações do fisco.

Art. 2º A medida cautelar fiscal poderá<sup>8</sup> ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor<sup>9-10</sup>:

I - sem domicílio certo, intenta ausentar-se ou alienar bens que possui ou deixa de pagar a obrigação no prazo fixado;

II - tendo domicílio certo, ausenta-se ou tenta se ausentar, visando a elidir o adimplemento da obrigação;

III - caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens<sup>11</sup>;

---

<sup>8</sup> Esta LMCF utiliza “poderá”, o que causar alguma dificuldade, uma vez que, nos termos do art. 3º do CTN, a cobrança do crédito tributário é atividade administrativa plenamente vinculada. Assim, a melhor forma de interpretar este dispositivo é no sentido de que a Fazenda Pública “deverá” ajuizar a cautelar fiscal, mas, para tanto, deve-se criar regras de ordem interna para seus procuradores e instrumentos de acompanhamento eficazes, pois “[...] quando o sistema introduz [...] a figura da cautelar fiscal, cria para a Administração o encargo de apurar, junto a cada contribuinte, eventual causa geradora de prejuízo para a eficácia do processo de execução fiscal”. Paulo César CONRADO, A medida cautelar fiscal e o tempo da cobrança tributária, in Ives Gandra MARTINS *et al.* (org.), **Medida cautelar fiscal**, p. 151.

<sup>9</sup> Redação do *caput* dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997. Redação anterior: “Art. 2º A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, regularmente constituído em procedimento administrativo, quando o devedor:”.

<sup>10</sup> Uma das condições necessárias para o deferimento de medida cautelar é a presença do perigo da demora. E, para delinear o que seria esse perigo, pode-se empregar, por um lado, uma formulação conotativa, o que implica análise de caso a caso, dentro dos marcos gerais dados, ou, por outro, uma denotativa, quando, de antemão, já são dadas as situações particulares que configuram esse perigo da demora. De forma geral, na LMCF, o que temos é a opção pela denotação, pois, “[...] ao passo em que no processo cautelar normal inúmeras são as situações que configuram o *periculum in mora* [...], nesta lei estão elas detalhadamente expressas, vinculando o Fisco e o judiciário à sua constatação”. Franciso Vieira LIMA NETO, **Comentários à lei de medida cautelar fiscal**, p. 19. Todavia, não se pode esquecer do inciso IX, acrescido a este artigo, que rompe, claramente, com a taxatividade desta lista e adota como mecanismo subsidiário a conotatividade, formulando que também configura perigo da demora “outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito”.

De toda sorte, seria possível discutir se as hipóteses apontadas nos incisos deste artigo configuram hipóteses de presunção absoluta ou se seriam elas relativas, quando caberia ao requerido a prova de que, no caso concreto, mesmo com a ocorrência de uma das situações aqui elencadas, ainda assim não se faria presente o perigo da demora a ensejar o deferimento da medida cautelar. Essa é uma questão que deixamos em aberto, dado o propósito sumular deste trabalho, mas, por outro lado, não cremos que, em abstrato, possa ser já afastado alguns dos incisos deste artigo sob o argumento de que não configurariam desde sempre perigo da demora. Em sentido contrário, há quem defenda que “[...] algumas das hipóteses de cabimento do art. 2º, da Lei nº 8.397/92, não demonstram qualquer risco de não recebimento do crédito fiscal”. Marcelo DINIZ e Marília FELIZARDO, *Medida cautelar fiscal*, in Paulo de Barros CARVALHO (coord.), **30 anos da Constituição federal e o sistema tributário brasileiro**, p. 815.

<sup>11</sup> Redação do inciso dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997. Redação anterior: “III - caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens que possui; contrai ou tenta contrair dívidas extraordinárias; põe ou tenta pôr seus bens em nome de terceiros ou comete qualquer outro ato tendente a frustrar a execução judicial da Dívida Ativa;”.

IV - contrai ou tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio<sup>12</sup>;

V - notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal<sup>13</sup>:

a) deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade<sup>14</sup>;

b) põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros;

VI - possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido<sup>15-16</sup>;

VII - aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei<sup>17-18</sup>;

---

<sup>12</sup> Redação do inciso dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997. Redação anterior: “IV - notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal vencido, deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se garantida a instância em processo administrativo ou judicial;”.

<sup>13</sup> Redação do inciso e das alíneas dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997. Redação anterior: “V - possuindo bens de raiz, intenta aliená-los, hipotecá-los ou dá-los em anticrese, sem ficar com algum ou alguns, livres e desembaraçados, de valor igual ou superior à pretensão da Fazenda Pública”.

<sup>14</sup> O atraso no pagamento do crédito fazendário configura, na literalidade deste dispositivo, perigo da demora suficiente para o deferimento da medida cautelar, mas o caso merece contextualização, pois se deve apartar o simples atraso do contribuinte da hipótese de um devedor contumaz, sendo a razoabilidade uma das alegações possíveis de serem opostas pelo requerido meramente em mora, já que “[n]ão é razoável [...] que esse mecanismo seja utilizado como exclusivo instrumento de coação para forçar o contribuinte a pagar prematuramente determinada dívida [...]”. Sérgio FARINA FILHO, Luiz PEROBA e Andréa MASCITTO, Medida cautelar fiscal, *in* Andréa MASCITTO *et al.*, **Garantias judiciais no processo tributário**, p. 68.

<sup>15</sup> Inciso incluído pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997.

<sup>16</sup> Somente tem lugar a cautelar fiscal em razão de a dívida exceder a 30% do patrimônio conhecido do sujeito passivo se o crédito da qual decorre não estiver com a exigibilidade suspensa. Nessa linha, vem decidindo o STJ:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO AINDA NÃO CONSTITUÍDO DEFINITIVAMENTE. IMPOSSIBILIDADE. MULTA. CABIMENTO.

1. É pacífico nesta Corte superior o entendimento de que, enquanto suspensa a exigibilidade do crédito tributário, não se pode decretar a indisponibilidade dos bens do devedor ao fundamento exclusivo de que os débitos somados ultrapassam trinta por cento de seu patrimônio conhecido (art. 2º, VI, da Lei n. 8.397/1992). Precedentes. [...]”.

STJ, AgInt no AgInt no AREsp 939.120/PE, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, Primeira Turma, julgado em 10/10/2017, DJe 27/11/2017.

<sup>17</sup> Inciso incluído pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997.

<sup>18</sup> Se houver a alienação de bens ou direitos sem a devida comunicação ao órgão responsável, a medida cautelar pode ser deferida mesmo que o crédito fazendário esteja com a exigibilidade suspensa, pois essa suspensão, *per se*, não afasta o risco criado pela falta de comunicação da alienação para a efetividade da execução. Posição, aliás, de acordo com o que vem decidindo o STJ:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS. LEI 8.397/1992. EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO SUSPENSA. ALIENAÇÃO DE BENS SEM A COMUNICAÇÃO AO FISCO. HIPÓTESE QUE A LEI PERMITE TAL PROCEDIMENTO. ACÓRDÃO EM SINTONIA COM O POSICIONAMENTO DO STJ. [...]”.

VIII - tem sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário<sup>19</sup>;

IX - pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito<sup>20</sup>.

Art. 3º Para a concessão da medida cautelar fiscal é essencial:

I - prova literal da constituição do crédito fiscal<sup>21</sup>;

II - prova documental de algum dos casos mencionados no artigo antecedente<sup>22</sup>.

Art. 4º A decretação da medida cautelar fiscal produzirá, de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação<sup>23</sup>.

---

3. Na hipótese dos autos, muito embora os débitos estejam, de fato, parcelados, não há falar em descabimento da medida cautelar fiscal, porquanto houve a alienação de bens sem a comunicação ao Fisco, o que autoriza o procedimento adotado, conforme previsto no art. 2º, VII, da Lei 8.397/1992. [...]”. STJ, REsp 1825638/PR, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, julgado em 05/09/2019, DJe 11/10/2019.

<sup>19</sup> Inciso incluído pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997.

<sup>20</sup> Inciso incluído pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997.

<sup>21</sup> Deve-se entender crédito como crédito definitivamente constituído, a não ser nas hipóteses do art. 1º, parágrafo único, desta LMCF (veja-se nota ao artigo):

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO CAUTELAR FISCAL PROPOSTA COM FUNDAMENTO NO ART. 2º, VI, DA LEI 8.397/92. IMPOSSIBILIDADE DE DEFERIMENTO, EM RELAÇÃO A CRÉDITO TRIBUTÁRIO JÁ CONSTITUÍDO, MAS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa, AO TEMPO DO AJUIZAMENTO DA AÇÃO. PRECEDENTES DO STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO. [...]”.

III. A jurisprudência do STJ orienta-se no sentido de que, à exceção das hipóteses previstas nos incisos V, b, e VII, do art. 2º da Lei 8.397/92, não é possível a concessão de medida cautelar fiscal visando assegurar a satisfação de crédito tributário já constituído, mas com exigibilidade suspensa ao tempo do ajuizamento da ação. [...]”.

STJ, AgInt no AREsp 1322410/ES, Rel. Min. ASSUETE MAGALHÃES, Segunda Turma, julgado em 03/03/2020, DJe 10/03/2020.

<sup>22</sup> O dispositivo apenas aponta a necessidade de prova de uma das situações elencadas nos incisos do art. 2º desta LMCF, sem qualquer referência ao quando de sua ocorrência, mas, como se trata da prova de perigo da demora, é razoável entender que “[...] um pedido cautelar fiscal fundado em fatos ocorridos há anos não parece digno de proteção cautelar fiscal”. Marcelo DINIZ e Marília FELIZARDO, Medida cautelar fiscal, in Paulo de Barros CARVALHO (coord.), **30 anos da Constituição federal e o sistema tributário brasileiro**, p. 795.

<sup>23</sup> A indisponibilidade de bens e direitos via medida cautelar fiscal não pode ser decretada se são eles absolutamente impenhoráveis:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INDISPONIBILIDADE DE BENS. BEM DE FAMÍLIA. IMPENHORABILIDADE.

1. Para esta Corte Superior, seja com fundamento no art. 4º, § 2º da Lei n. 8.397/1992, seja com fundamento no art. 185-A do CTN, não é possível que a medida cautelar de indisponibilidade de bens proposta para garantir futura ou atual execução recaia sobre os bens de família do executado. [...]”.

STJ, AgInt no AREsp 1066929/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, Primeira Turma, julgado em 23/03/2020, DJe 31/03/2020.

§ 1º Na hipótese de pessoa jurídica, a indisponibilidade recairá somente sobre os bens do ativo permanente<sup>24</sup>, podendo, ainda, ser estendida aos bens do acionista controlador e aos dos que em razão do contrato social ou estatuto tenham poderes para fazer a empresa cumprir suas obrigações fiscais<sup>25</sup>, ao tempo:

<sup>24</sup> À época da promulgação desta LMCF, os ativos eram classificados como circulantes, realizáveis a longo prazo e permanente. Todavia, com a alteração promovido pela Lei nº 11.941/2009 na Lei nº 6.404/76, o que temos hoje são os ativos circulantes e ou não circulantes:

“Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos: I – ativo circulante; e II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível”.

Com essa nova demarcação, pode-se discutir se todo o ativo circulante poderia ser objeto de indisponibilidade ou se, *v.g.*, apenas alguma dessas contas, como o imobilizado, poderia estar sujeita às restrições desta LMCF. De toda sorte, como regra, o ativo circulante não pode ser alvo de indisponibilidade, uma vez que “[r]epresenta disponibilidade e direitos realizáveis a curto prazo (vencimento até o exercício seguinte). Normalmente subdivide-se em: A.1. Disponível [...]. A.2. Estoques [...]. A.3. Contas a receber [...]. A.4. Despesas Antecipadas [...]”. Lúaudio FABRETTI, **Contabilidade tributária**, p. 51-52. Agora, dizemos em regra, pois já se decidiu que, em situações excepcionais, seria possível a indisponibilidade do “ativo permanente”:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3/STJ. AGRAVO DE INSTRUMENTO EM MEDIDA CAUTELAR FISCAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. PLURALIDADE DE RÉUS. PRAZO RECURSAL CONTADO NA FORMA DO ART. 241, III, DO CPC. INDISPONIBILIDADE DE BENS QUE NÃO INTEGRAM O ATIVO PERMANENTE. EXCEPCIONALIDADE. PREMISSAS FÁTICAS FIRMADAS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO. [...]”.

5. Em situações excepcionais, quando não forem localizados no patrimônio do devedor bens que possam garantir a execução fiscal, o STJ admite a decretação de indisponibilidade de bens de pessoa jurídica, ainda que estes não constituam o seu ativo permanente. [...]”.

STJ, AgInt no REsp 1609767/SC, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, julgado em 21/09/2017, DJe 27/09/2017.

<sup>25</sup> De pronto, deve-se ter presente que não é qualquer sócio ou acionista que pode ter seus bens tornados indisponíveis no âmbito da cautelar fiscal, mas apenas aqueles que detinham poderes para adimplir a obrigação tributária. Assim, “[a]bsurda apresenta-se [...] decisão que determina a extensão da medida pela simples participação na sociedade”. André ELALI e Evandro ZARANZA, *Medida cautelar fiscal: requisitos e limites para seu deferimento*, in Ives Gandra MARTINS *et al.* (org.), **Medida cautelar fiscal**, p. 23. Posicionamento que, no mais, tem sido corroborado pelo STJ:

“PROCESSUAL TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. INDISPONIBILIDADE DOS BENS DOS SÓCIOS INTEGRANTES DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO. LEI 8.397/92. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE EXCESSO DE MANDATO, INFRAÇÃO À LEI OU AO REGULAMENTO. [...]”.

5. Consectariamente, a indisponibilidade patrimonial, efeito imediato da decretação da medida cautelar fiscal, somente pode ser estendida aos bens do acionista controlador e aos dos que em razão do contrato social ou estatuto tenham poderes para fazer a empresa cumprir suas obrigações fiscais, desde que demonstrado que as obrigações tributárias resultaram de atos praticados com excesso de

- a) do fato gerador, nos casos de lançamento de ofício;
- b) do inadimplemento da obrigação fiscal, nos demais casos.

§ 2º A indisponibilidade patrimonial poderá ser estendida em relação aos bens adquiridos a qualquer título do requerido ou daqueles que estejam ou tenham estado na função de administrador (§ 1º), desde que seja capaz de frustrar a pretensão da Fazenda Pública<sup>26</sup>.

§ 3º Decretada a medida cautelar fiscal, será comunicada imediatamente ao registro público de imóveis, ao Banco Central do Brasil, à Comissão de Valores Mobiliários e às demais repartições que processem registros de transferência de bens, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a constrição judicial<sup>27</sup>.

Art. 5º A medida cautelar fiscal será requerida ao Juiz competente para a execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública<sup>28</sup>.

---

poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (responsabilidade pessoal), nos termos do artigo 135, do CTN. [...]”.

STJ, REsp 722.998/MT, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 11/04/2006, DJ 28/04/2006, p. 272.

Um segundo tópico a ser considerado é que, no documento que prova a constituição do crédito tributário, também deve constar o responsável, no caso o sócio ou controlador, pois, em não sendo assim, o deferimento da medida de indisponibilidade ficará na dependência de que seja provada, na própria cautelar, as condições para a responsabilização desses terceiros. Assim, “[...] ausente prova de constituição do crédito tributário em face dos referidos terceiros, a Fazenda Pública terá o ônus de comprovar a ocorrência dos pressupostos previstos pelo artigo 135, do CTN [...]”. Marcelo DINIZ e Marília FELIZARDO, Medida cautelar fiscal, in Paulo de Barros CARVALHO (coord.), **30 anos da Constituição federal e o sistema tributário brasileiro**, p. 803.

Por fim, independentemente da existência de qualquer benefício de ordem presente no direito tributário material, deve-se ter a atenção para o fato de que a indisponibilidade de bens de terceiros somente tem lugar se não fizer frente à garantia da dívida o devedor originário, uma vez que “[...] não se pode admitir [...] que seja deferido provimento cautelar fiscal contra sócio [...] no caso em que se demonstre que a própria pessoa jurídica tem condições de efetuar o adimplemento da obrigação”. Marco CLEMENTINO, A medida cautelar fiscal e os sócios da pessoa jurídica, in Ives Gandra MARTINS *et al.* (org.), **Medida cautelar fiscal**, p. 144.

<sup>26</sup> Este dispositivo deve ser interpretado com temperanças, uma vez que a fraude à execução fiscal somente tem lugar quando o crédito já houver sido inscrito em dívida ativo. Tudo nos termos do CTN, com a redação dada pela LC nº 118/2005:

“Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa”.

<sup>27</sup> “[...] as Juntas Comerciais deverão ser comunicadas, apesar de inexistir expressa referência do legislador, dada a importância de que se revestem”. Carlos ABRÃO, **Da ação cautelar**, p. 88.

<sup>28</sup> A medida cautelar fiscal, mesmo que promova efeitos em outras áreas, como a criminal, deve ser processada e julgada pelo juízo da execução fiscal e não por qualquer outro:

Parágrafo único. Se a execução judicial estiver em Tribunal, será competente o relator do recurso.

Art. 6º A Fazenda Pública pleiteará a medida cautelar fiscal em petição devidamente fundamentada, que indicará<sup>29</sup>:

I - o Juiz a quem é dirigida;

II - a qualificação e o endereço, se conhecido, do requerido<sup>30</sup>;

III - as provas que serão produzidas;

IV - o requerimento para citação.

Art. 7º O Juiz concederá liminarmente a medida cautelar fiscal, dispensada a Fazenda Pública de justificação prévia e de prestação de caução<sup>31</sup>.

---

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NA MEDIDA CAUTELAR. EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI IURIS. AÇÃO CAUTELAR FISCAL. COMPETÊNCIA DO JUÍZO CÍVEL. PRÁTICA DE POSSÍVEIS ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. O Superior Tribunal de Justiça tem reconhecido a competência do juízo cível, e não do juízo criminal, para processar e julgar ação cautelar fiscal, proposta com fundamento na Lei 8.397/92. [...]”.

STF, AgRg na MC 20.954/ES, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, Primeira Turma, julgado em 03/12/2013, DJe 17/02/2014.

Sobre a competência para processar a execução fiscal, veja-se o art. 5º da LEF.

<sup>29</sup> Apesar de esta LMCF não dispor, há a necessidade de atribuir à causa valor, o qual deve ser o do crédito executado ou a ser executado, com todos os seus acréscimos:

“PROCESSUAL CIVIL. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. VALOR DA CAUSA. [...]”.

3. No caso de Medida Cautelar Fiscal, busca-se, como se sabe, a indisponibilização de bens do patrimônio do devedor suficientes para garantir a cobrança do crédito líquido e certo perseguido pela Fazenda Nacional. Neste caso, por haver vinculação entre o benefício patrimonial perseguido na Execução Fiscal (demanda principal) e na Medida Cautelar Fiscal, justifica-se, em regra, a correlação do valor da causa com o montante inscrito em dívida ativa. [...]”.

STJ, REsp 1667534/RJ, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, julgado em 13/06/2017, DJe 30/06/2017.

Sobre o valor da causa na execução fiscal, veja-se o art. 6º, § 4º, da LEF.

<sup>30</sup> Todos os intentos devem ser feitos para a citação do requerido em seu endereço e apenas em último caso deve ser realizada a citação por edital, quando “[s]uperado o prazo marcado para resposta, silente o requerido, ser-lhe-á nomeado Curador [...]”. Carlos ABRÃO, **Da ação cautelar**, p. 108.

<sup>31</sup> Ao despachar a inicial, pode o julgador determinar sua emenda ou mesmo indeferi-la e apenas estando presentes as condições da ação deve passar a apreciar o pedido de medida liminar, a qual deve ser pleiteada expressamente, sob pena de os bens do requerido somente se tornarem indisponível com a sentença. Em sentido contrário, defende Cleucio NUNES que: “Depois de distribuída a inicial o juiz apreciará o requerimento de liminar, podendo deferi-la, inclusive, de ofício [...]”. **Curso completo de direito processual tributário**, p. 556.

A justificativa prévia, como regra, é desnecessária, pois acostada à inicial devem estar a prova da probabilidade do direito e do perigo da demora, nos termos do art. 3º, I e II, desta LMCF. Todavia, a situação pode não ser de toda clara, principalmente quando envolva terceiros contra quem o crédito não foi diretamente constituído ou que haja alto grau de subjetividade para a apreciação do perigo da

Parágrafo único. Do despacho que conceder liminarmente a medida cautelar caberá agravo de instrumento<sup>32</sup>.

Art. 8º O requerido será citado para, no prazo de quinze dias, contestar o pedido, indicando as provas que pretenda produzir<sup>33</sup>.

Parágrafo único. Conta-se o prazo da juntada aos autos do mandado:

- a) de citação, devidamente cumprido;
- b) da execução da medida cautelar fiscal, quando concedida liminarmente.

---

demora, como nas hipóteses em que o devedor “intenta ausentar-se” do domicílio fiscal (art. 2º, I e II, desta LMCF). Nesses casos, não é vedada a designação de audiência, muito menos que a apreciação da liminar seja postergada para depois da contestação do requerido.

Por fim, não se pode condicionar o deferimento da medida liminar na cautelar fiscal à prestação de caução pela Fazenda Pública, uma vez que há, em favor dela, presunção absoluta de solvabilidade.

<sup>32</sup> Em sentido técnico, a medida liminar deferida não seria um despacho, mas sim uma decisão interlocutória contra a qual cabe agravo de instrumento por expressa disposição desta LMCF. Agora, no caso de seu indeferimento, qual o recurso cabível, já que, expressamente, o tema não foi enfrentado? De pronto, deve-se afastar qualquer tentativa de dizer que o julgador sempre seria obrigado a deferi-la, pois pode muito bem entender que não estão presentes os requisitos para sua concessão. Agora, uma vez indeferida, literalmente não caberia agravo de instrumento, quer porque não está prevista essa situação no art. 1015 do CPC, quer porque não está configurada nesta lei. Ponto que tem levado a doutrina a asseverar que “[a] liminar poderá não ser concedida e, neste caso, não caberá recurso [...]” Cleucio NUNES, **Curso completo de direito processual tributário**, p. 557. Todavia, não cremos ser essa a melhor interpretação, uma vez que decisões irrecorríveis, principalmente de primeira instância, devem ser tidas como exceções, pois destoam do devido processo legal. Assim, uma vez indeferida a liminar, pode a Fazenda Pública interpor agravo de instrumento, devendo ser interpretado este dispositivo em sentido extensivo, ou seja, do despacho que aprecia a liminar em medida cautelar cabe agravo de instrumento, quer seja quando a defere, quer quando a indefere.

<sup>33</sup> A ideia de processo envolve uma dialeticidade, pois, “[s]imetricamente ao direito fundamental de ação (art. 5º, XXXV, da CF) encontra-se o direito fundamental de defesa (art. 5º, LV, da CF)”. Luiz MARINONI, Sérgio ARENHART e Daniel MITIDIERO, **Novo curso de processo civil**, v. 2, p. 185. Nessa linha, deve ser concedida ao requerido a oportunidade de manifestar-se no processo, devendo ser citado para apresentar contestação, mas não se deve entender que haja, propriamente, uma obrigação de contestar, podendo o requerido quedar silente ou mesmo reconhecer o pedido da Fazenda Pública. No mais, enfatizando a literalidade do texto, o requerido é citado para contestar, não para apresentar defesa, questão que poderia oferecer alguma dificuldade segundo o CPC/73, mas não mais quando se toma o atual CPC/15. Isso porque, descartada desde logo a reconvenção, que não faria qualquer sentido na cautelar fiscal, a incompetência relativa deve ser arguida em preliminar da contestação, bem como a impugnação ao valor da causa (veja-se o art. 337 do CPC). Já as alegações de impedimento ou suspeição do julgador devem ser suscitadas em petição própria (veja-se o art. 146 do CPC), a qual, todavia, não pode ser considerada defesa. Isso porque não seriam propriamente exceções, mas sim objeções e, logo, “[s]endo tanto a suspeição como o impedimento matérias conhecidas de ofício, não tinha sentido continuar a chamar de exceção sua alegação pela parte. Ademais, sendo matérias alegadas por autor e réu não tinha qualquer sentido mantê-las como espécies de resposta do réu [...]”. Daniel NEVES, **Novo código de processo civil comentado**, p. 250.

Art. 9º Não sendo contestado o pedido, presumir-se-ão aceitos pelo requerido, como verdadeiros, os fatos alegados pela Fazenda Pública, caso em que o Juiz decidirá em dez dias.

Parágrafo único. Se o requerido contestar no prazo legal, o Juiz designará audiência de instrução e julgamento, havendo prova a ser nela produzida<sup>34</sup>.

Art. 10. A medida cautelar fiscal decretada poderá ser substituída, a qualquer tempo, pela prestação de garantia correspondente ao valor da prestação da Fazenda Pública, na forma do art. 9º da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980<sup>35</sup>.

Parágrafo único. A Fazenda Pública será ouvida necessariamente sobre o pedido de substituição, no prazo de cinco dias, presumindo-se da omissão a sua aquiescência<sup>36</sup>.

Art. 11. Quando a medida cautelar fiscal for concedida em procedimento preparatório, deverá a Fazenda Pública propor a execução judicial da Dívida Ativa no prazo de sessenta dias, contados da data em que a exigência se tornar irrecorrível na esfera administrativa<sup>37</sup>.

---

<sup>34</sup> Está LMCF visa à celeridade, mas, a depender da contestação, que pode levantar uma série de questões prejudiciais, especialmente quando venha acompanhada de documentos, é de bom tom a aplicação subsidiária do CPC, para que a requerente se manifeste sobre ela no prazo de 15 dias:

“Art. 436. A parte, intimada a falar sobre documento constante dos autos, poderá: I - impugnar a admissibilidade da prova documental; II - impugnar sua autenticidade; III - suscitar sua falsidade, com ou sem deflagração do incidente de arguição de falsidade; IV - manifestar-se sobre seu conteúdo. [...] Art. 437. O réu manifestar-se-á na contestação sobre os documentos anexados à inicial, e o autor manifestar-se-á na réplica sobre os documentos anexados à contestação. § 1º Sempre que uma das partes requerer a juntada de documento aos autos, o juiz ouvirá, a seu respeito, a outra parte, que disporá do prazo de 15 (quinze) dias para adotar qualquer das posturas indicadas no art. 436. [...]”

<sup>35</sup> O fim colimado pela cautelar fiscal é tornar os bens do requerido indisponíveis para que possam ser penhorados na execução fiscal. E, uma vez que haja a penhora, não tem mais utilidade a medida cautelar fiscal. Agora, pode ser que a penhora recaia sobre bem ou direito diverso daquele tornado indisponível pela cautelar fiscal. Nessa situação, “[c]aso a garantia seja efetivada por meio diverso da penhora dos bens já indisponíveis [...], a medida deve ser revogada, com a liberação destes [...]”. Hugo de Brito MACHADO SEGUNDO, **Processo tributário**, p. 320.

<sup>36</sup> Se a substituição for por dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, a Fazenda Pública não pode opor-se, mas “[...] não se equipara dinheiro à penhora do faturamento [...]. Também não é possível equiparar dinheiro a precatório [...]. E se a garantia da execução se der em dinheiro, tampouco é possível realizar a substituição por fiança bancária sem a concordância da Fazenda Pública [...]”. Valterlei da COSTA e Maurício Timm do VALLE, **Lei de execução fiscal anotada**, p. 68. Veja-se o art. 15, I, da LEF.

<sup>37</sup> A medida cautelar fiscal não tem autonomia e é dependente da ação de execução, mas pode ser preparatória. Nesse caso, uma linha geral seria a de que, sendo deferida a cautelar fiscal, liminarmente

Art. 12. A medida cautelar fiscal conserva a sua eficácia no prazo do artigo antecedente e na pendência do processo de execução judicial da Dívida Ativa, mas pode, a qualquer tempo, ser revogada ou modificada.

Parágrafo único. Salvo decisão em contrário, a medida cautelar fiscal conservará sua eficácia durante o período de suspensão do crédito tributário ou não tributário.

Art. 13. Cessa a eficácia da medida cautelar fiscal:

---

ou em sentença, então teria a Fazenda Pública 60 dias para o ajuizamento da execução fiscal. Contudo, pode não ser possível tal ato, especialmente se o crédito em questão estiver com a exigibilidade suspensa, o que ocorre, *v.g.*, quando há a interposição de recurso administrativo contra sua constituição. Nessa situação, então, “[n]ão é da efetivação da medida cautelar que se inicia o prazo para propositura da execução fiscal, mas do trânsito em julgado da decisão administrativa”. Leonardo da CUNHA, **A fazenda pública em juízo**, p. 244. E o mesmo pode ser dito das situações em que haja parcelamento:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 3/STJ. AGRAVO DE INSTRUMENTO EM MEDIDA CAUTELAR FISCAL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. FATO NOVO. ADESÃO AO PARCELAMENTO. COMPETÊNCIA DO JUÍZO A QUO. PREMISSA FÁTICA DO ACÓRDÃO RECORRIDO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. SUPERVENIENTE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. EFICÁCIA DA MEDIDA CAUTELAR CONSERVADA. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO. [...]”

4. A obtenção do parcelamento não influencia a existência de medida cautelar fiscal já deferida, visto que são institutos diversos submetidos a condições diversas em leis específicas, a teor do art. 12, parágrafo único, da Lei n. 8.397/92, que permite a coexistência da suspensão da exigibilidade do crédito tributário (parcelamento) e o deferimento anterior de medida cautelar fiscal. [...]”

STJ, AgRg no AREsp 828.242/SP, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, julgado em 16/02/2017, DJe 22/02/2017.

Veja-se o art. 12, parágrafo único, desta LMCF. No mais, há decisão entendendo que, sendo deferida medida cautelar contra quem não é parte da execução fiscal, então teria a Fazenda Pública o prazo de 60 dias para, na execução fiscal, pedir o redirecionamento:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. PERÍODO DE EFICÁCIA. TERMO INICIAL. INTIMAÇÃO DA FAZENDA. [...]”

2. Se a ordem alcança o patrimônio de corresponsáveis tributários não incluídos no polo passivo da execução fiscal, a eficácia da cautelar fica condicionada à apresentação do pedido de redirecionamento, no prazo de 60 dias, contado da data de intimação da Fazenda a respeito da decisão de indisponibilidade. [...]”

STJ, AgInt no REsp 1495307/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, Primeira Turma, julgado em 16/09/2019, DJe 20/09/2019.

Todavia, é possível questionar, não estando a dívida já imputada ao terceiro-requerido, se o correto não seria que as provas que autorizam o redirecionamento sejam apresentadas na própria cautelar fiscal, sob pena de, não sendo assim, estar ausente a probabilidade do direito. Veja-se nota ao art. 4º, § 1º, desta LMCF.

I - se a Fazenda Pública não propuser a execução judicial da Dívida Ativa no prazo fixado no art. 11 desta lei;

II - se não for executada dentro de trinta dias<sup>38</sup>;

III - se for julgada extinta a execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública;

IV - se o requerido promover a quitação do débito que está sendo executado.

Parágrafo único. Se, por qualquer motivo, cessar a eficácia da medida, é defeso à Fazenda Pública repetir o pedido pelo mesmo fundamento.

Art. 14. Os autos do procedimento cautelar fiscal serão apensados aos do processo de execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública<sup>39</sup>.

---

<sup>38</sup> A própria ação cautelar fiscal pode ser julgada improcedente, e não só perder eficácia a medida decreta, em face do abandono da causa, contudo, sem solução de mérito, nos termos do CPC:

“Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando: [...]III - por não promover os atos e as diligências que lhe incumbir, o autor abandonar a causa por mais de 30 (trinta) dias; [...]”.

<sup>39</sup> Para cada execução fiscal deveria ser ajuizada a respectiva cautelar fiscal, o que, todavia, iria na contramão da instrumentalidade e celeridade processual. Assim, uma única cautelar fiscal pode acobertar várias execuções fiscal, mesmo quando não estiverem apensadas:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO EVIDENCIADA. AFRONTA AO ART. 563 NÃO PREQUESTIONADA. AÇÃO CAUTELAR FISCAL. LEI 8.397/92. ALEGAÇÃO DE FALTA DE PROVA QUANTO À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NECESSIDADE DE REEXAME DE MATÉRIA-FÁTICA PROBATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. LEGITIMIDADE PASSIVA. FUNDAMENTO CONDUCTOR NÃO ATACADO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 283/STF. PRETENSÃO DE ASSEGURAR A TOTALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COBRADO TAMBÉM EM OUTRAS EXECUÇÕES FISCAIS DISTRIBUÍDAS A JUÍZOS DISTINTOS. POSSIBILIDADE EM FACE DO PODER GERAL DE CAUTELA CONFERIDO AO MAGISTRADO. ANÁLISE DE CAUSAS EXTINTIVAS (PRESCRIÇÃO) POSTERGADA PARA CADA JUÍZO DE EXECUÇÃO. NECESSIDADE EM RAZÃO DA MULTIPLICIDADE DE EXECUÇÕES. NATUREZA DA RESPONSABILIDADE DOS ENVOLVIDOS: SUCESSÃO EMPRESARIAL (ART. 132, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN) E DESVIO FRAUDULENTO DE ATIVOS PARA TERCEIROS (ART. 2º, V, b, DA LEI 8.397/92). [...]”.

6. É possível o ajuizamento de uma única medida cautelar fiscal para também assegurar créditos tributários cobrados em outras execuções fiscais distribuídas em juízos distintos. Isso porque a medida cautelar fiscal, como cediço, tem por escopo assegurar a utilidade do processo executivo mediante a decretação da indisponibilidade de bens dos requeridos. A efetividade desse medida, por óbvio, exige rápida resposta do Poder Judiciário, sob pena de imprestabilidade do provimento almejado. [...]”.

STJ, REsp 1190274/SP, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, julgado em 23/08/2011, DJe 26/08/2011.

Nesses casos, deve-se ter atenção à questão da competência, uma vez que se houver execuções fiscais distribuídas em mais de uma vara, então a cautelar fiscal que se refira a essas execuções deve ser distribuída e apensada àquela primeiramente ajuizada. Agora, sendo preparatória, é de perguntar-se, no caso de novas execuções fiscais, se todas elas, doravante, devem ser distribuídas por dependência, e não somente aquele visada pela cautelar fiscal, o que nos parece a medida mais adequada.

Art. 15. O indeferimento da medida cautelar fiscal não obsta a que a Fazenda Pública intente a execução judicial da Dívida Ativa, nem influi no julgamento desta, salvo se o Juiz, no procedimento cautelar fiscal, acolher alegação de pagamento, de compensação, de transação, de remissão, de prescrição ou decadência, de conversão do depósito em renda, ou qualquer outra modalidade de extinção da pretensão deduzida.

Art. 16. Ressalvado o disposto no art. 15, a sentença proferida na medida cautelar fiscal não faz coisa julgada, relativamente à execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública<sup>40</sup>.

Art. 17. Da sentença que decretar a medida cautelar fiscal caberá apelação, sem efeito suspensivo, salvo se o requerido oferecer garantia na forma do art. 10 desta lei<sup>41-42</sup>.

Art. 18. As disposições desta lei aplicam-se, também, ao crédito proveniente das contribuições sociais previstas no art. 195 da Constituição Federal.

Art. 19. Esta lei entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 20. Revogam-se as disposições em contrário.

---

<sup>40</sup> Com o CPC/15 (art. 503, § 1º), elaborou-se construção doutrinária no sentido de que decisões na cautelar fiscal poderiam ser tidas como resolução de questão prejudicial e, assim, formar coisa julgada a vincular na execução fiscal, especialmente no que tange à responsabilidade tributária: “[...] na cautelar fiscal, a cognição quanto à sujeição passiva tributária por solidariedade de pessoas ligadas ao devedor originário e integrantes em grupos econômicos formado para prática de fraudes fiscais estruturadas ostenta, mormente à luz do salutar diálogo das fontes, aptidão incontestada para a formação da coisa julgada sobre questão prejudicial consagrada no artigo 503, § 1º, do CPC/2015”. Rodrigo de QUEIROZ, Ação cautelar fiscal e coisa julgada prejudicial: a releitura da lei 8.397/1992 como pauta concretizadora do devido processo tributário e do combate a fraudes fiscais estruturadas, *in Estudos contemporâneos em direito tributário*, p. 160. Todavia, esse não parece ser o melhor entendimento, pois, por lei especial, está LMCF não se quedou revogada pelo CPC/15 naquilo que tem de próprio.

<sup>41</sup> Esta LMCF somente alude a requerido, mas não se pode ignorar que a requerente, ou seja, a Fazenda Pública, também possa ter seu pedido julgado improcedente por sentença e, nesse caso, a ela cabe, igualmente, o direito de apelar.

<sup>42</sup> Na cautelar fiscal, por sentença, a parte vencida deve ser condenada ao pagamento de honorários advocatícios e, sendo o caso, à devolução das custas, despesas e emolumentos: “PROCESSO CIVIL. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA. [...]”.

3. Os ônus sucumbenciais da cautelar fiscal, em se tratando de tributos federais, não estão englobados no encargo de 20% (vinte por cento) previsto no Decreto-lei nº 1.025/69. O referido encargo visa a remunerar tão-somente os custos ordinários de uma ação de cobrança de tributo. [...]”.

STJ, REsp 327.918/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, julgado em 02/12/2004, DJ 28/02/2005, p. 261.

Brasília, 6 de janeiro de 1992; 171º da Independência e 104º da República.

FERNANDO COLLOR

*Marcílio Marques Moreira*

## REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. Da ação cautelar fiscal e do arrolamento de bens. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CASTRO, Aldemario Araujo. Medida cautelar fiscal: utilidade e constitucionalidade. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André (org.). Medida cautelar fiscal. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 9-22.

CLEMENTINO, Marco Bruno Miranda. A medida cautelar fiscal e os sócios da pessoa jurídica. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André (org.). Medida cautelar fiscal. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 131-146.

CONRADO, Paulo César. A medida cautelar fiscal e o tempo da cobrança tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André (org.). Medida cautelar fiscal. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 147-152.

COSTA, Valterlei da; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Lei de execução fiscal anotada: segundo o novo Código de Processo Civil. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da. A Fazenda Pública em juízo. 8.ed. São Paulo: Dialética, 2010.

DELGADO, José Augusto. Aspectos doutrinários e jurisprudenciais da medida cautelar fiscal. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André (org.). Medida cautelar fiscal. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 69-114.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro; FELIZARDO, Marília do Amaral. Medida cautelar fiscal. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila (org.). 30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro. São Paulo: Noeses, 2018, p. 783-821. (XV Congresso Nacional de Estudos Tributários).

ELALI, André; ZARANZA, Evandro. Medida cautelar fiscal: requisitos e limites para seu deferimento. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André (org.). Medida cautelar fiscal. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 23-37.

FABRETTI, Láudio Camargo. Contabilidade tributária. Revisão e atualização de: Denise Fabretti, Dilene Ramos Fabretti e José Luíz Munhós. 16.ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FARINA FILHO, Sérgio; PEROBA, Luiz Roberto; MASCITTO, Andréa. Medida cautelar fiscal. *In*: MASCITTO, Andréa *et al.* Garantias judiciais no processo tributário: cenários, perspectivas e desafios. São Paulo: Blucher, 2018, p. 59-68.

LIMA NETO, Francisco Vieira. Comentários à lei de medida cautelar fiscal. Leme/SP: Editora de direito, 1998.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo tributário. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. Novo curso de processo civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum, v. 2. 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Novo código de processo civil comentado: artigo por artigo. Salvador: JusPodivm, 2016.

NUNES, Cleucio Santos. Curso completo de direito processual tributário. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

QUEIROZ, Rodrigo Cesar Falcão Cunha Lima de. Ação cautelar fiscal e coisa julgada prejudicial: a releitura da lei 8.397/1992 como pauta concretizadora do devido processo tributário e do combate a fraudes fiscais estruturadas. *In*: Editorial RT (org.). Estudos contemporâneos em direito tributário: teoria, processo e jurisprudência. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023, p. 145-168.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Processo cautelar. 20.ed. São Paulo: Livraria e Editora Universitária de Direito. 2002.