

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

TAYNARA OLIVEIRA MENESES

**A BANALIZAÇÃO DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL COMO CAUSA DA
DESIGUALDADE ECONÔMICA NO BRASIL**

ARACAJU

2019

TAYNARA OLIVEIRA MENESES

**A BANALIZAÇÃO DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL COMO CAUSA DA
DESIGUALDADE ECONÔMICA NO BRASIL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como pré-requisito parcial de aprovação na disciplina TCC II do Curso de Bacharelado em Direito da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe - FANESE.

Orientador: Prof. Matheus Brito Meira

ARACAJU

2019

MENESES, Taynara Oliveira.

A Banalização Do Crime De Sonegação Fiscal Como Causa Da Desigualdade Econômica / Taynara Oliveira Meneses; Aracaju, 2019. 46p.

Monografia (Graduação) – Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe. Coordenação de Direito.

M541b

Orientador: Prof. Esp. Matheus Brito Meira

1. Sonegação 2. Desigualdade 3. Punibilidade 4. Imposto I. Título.

TAYNARA OLIVEIRA MENESES

**A BANALIZAÇÃO DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL COMO CAUSA DA
DESIGUALDADE ECONÔMICA NO BRASIL**

Monografia, apresentada como exigência parcial para obtenção do grau ou título de bacharel em Direito, na área de concentração Direito Tributário, à comissão julgadora da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe – FANESE.

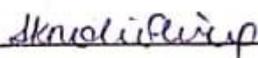
Aprovada em 12/06/2019

BANCA EXAMINADORA



Matheus Brito Meira

Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe



Ilmara Kelli Rocha de Oliveira

Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe



Marcos Fellipe Gomes de Carvalho

Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

ARACAJU

2019

AGRADECIMENTO

Agradeço a Deus pela saúde, coragem e força de vontade concedidas para que eu pudesse concluir este trabalho que foi árduo, porém recompensador. À minha família, pelo incentivo diário, aos meus amigos, pela compreensão de faltas necessárias aos encontros e reuniões e ao meu professor Matheus Brito Meira, pelo profissionalismo e comprometimento para com a orientação desta monografia.

ARACAJU

2019

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha mãe Ana Cristina Oliveira Meneses, por ser o motivo de toda a dedicação, persistência e força de vontade que me impulsionaram a concluir esta monografia com êxito, para quem eu devo a minha gratidão e a minha vida.

ARACAJU

2019

EPÍGRAFE

Só engrandecemos o nosso direito à vida
cumprindo o nosso dever de cidadãos do
mundo.

Mahatma Gandhi

ARACAJU

2019

RESUMO

Este trabalho trata da Sonegação Fiscal como principal causa da desigualdade econômica no Brasil, considerando os altos índices de tributos sonegados em valor expressivo que poderia ser revertido para políticas públicas sociais e tornar equiparado o capital de acordo com as mais variadas classes econômicas. Ele estabelece uma crítica ao sistema de punibilidade dos crimes econômicos em especial o de Sonegação Fiscal que provoca uma sensação de impunidade ao cidadão e em contrapartida torna este crime banal às vistas da sociedade. Essa banalização do crime fiscal tem consequência no aumento do número de sonegadores que veem neste crime uma forma facilitada de pagar menos impostos e driblar o controle do Fisco. Faz crítica à extinção da punibilidade deste crime e à redução do valor da dívida a ser paga após a sonegação, valor este que poderia ser destinado aos cofres públicos. No tocante aos sonegadores faz uma equiparação da carga tributária brasileira e a sonegação como forma consequencial. E indaga sobre a escala de carga tributária para impostos sobre o patrimônio em relação aos impostos sobre a renda e a sua relação com o crime de sonegação.

Palavras- chaves: Sonegação; Desigualdade; Punibilidade; Imposto.

ABSTRACT

This paper deals with taxation as the main cause of the economic debt in Brazil, considering the high taxes indices depleted in expressive values that could be reversed for public actions and becoming equated to capital according to the most varied economic classes. It is a critique of the system of criminal punishment of crimes in a system of tax evasion that makes an impunity of hearing to the citizen and in return makes this crime banal to the views of society. This trivialization of fiscal crime has the consequence of increasing the number of evaders who verify this crime a way to pay the taxes and the fiscalization of the Treasury. Criticism of the crime penalty and reduction of the value of debt and compensation for evasion, valorization of what could be done to public coffers. With regard to evicers, it is an equation of the Brazilian tax burden and a denial as a consequential form. And its inquiries about the scale of the tax burden of taxes on equity in relation to income taxes and their relation to the crime of evasion.

Keywords: Evasion; Inequality; punishment; Tax.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
2 DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	16
2.1 Da Sonegação Fiscal: Considerações Gerais.....	18
2.2 Dos índices de sonegação no Brasil.....	21
3 DA BANALIZAÇÃO DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL.....	25
3.1 Da indiferença por parte da sociedade.....	26
3.2 Da recorrência do crime.....	28
4 O IMPACTO NA SONEGAÇÃO PARA A DESIGUALDADE ECONÔMICA E SOCIAL DAS FAMÍLIAS BRASILEIRAS.....	30
5 DO INSTITUTO DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE.....	35
5.1 Dos efeitos da extinção da punibilidade do crime de sonegação com o pagamento da dívida.....	40
6 CONCLUSÃO.....	42
7 REFERÊNCIAS.....	44

1. INTRODUÇÃO

Este trabalho intenciona analisar o crime de sonegação fiscal que é um dos maiores problemas que os governos enfrentam no Brasil e está previsto na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Esta prática causa falta de recursos financeiros que conseqüentemente ocasiona desigualdades sociais impactando em deficiências em áreas como saúde e educação.

Os crimes contra a ordem tributária afetam não somente vítimas determinadas, mas também o funcionamento eficaz e planejado das políticas públicas de redistribuição da riqueza nacional. (AMARO, 2007).

A evolução do Crime de Sonegação Fiscal se dá através da banalização por parte da sociedade que se aproveita da elevação da carga tributária no Brasil para pagar menos impostos. Este trabalho visa ainda levantar dados que possam dar subsídio à pesquisa da causa da banalização do crime de sonegação fiscal por parte da sociedade brasileira destacando as conseqüências deste crime que são desconhecidas pela sociedade em geral, como por exemplo a má distribuição de renda e a falta de recursos para políticas públicas básicas em virtude do grande número de recursos perdidos.

A leitura desse trabalho acarreta no leitor a problemática da ocorrência da sonegação de impostos que desperta em quem lê o interesse em disseminar essas conseqüências na tentativa de reduzir o número de sonegadores e ainda fazer um questionamento quanto a falta de severidade nas penas bem como a extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida. A sonegação fiscal acontece quando o contribuinte age de forma consciente e deliberada com o intuito de se opor à lei fiscal.

O artigo 1º da lei 8.137/1990 diz que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, tais como omitir ou prestar informações falsas às autoridades fazendárias; fraudar a fiscalização tributária; alterar ou falsificar notas fiscais, entre outras. No entanto, apesar de constituir-se crime já previsto em lei, a sonegação fiscal é prática constante entre muitas empresas nacionais, como também entre muitos contribuintes, ou seja, pessoas físicas.

A conscientização dos impactos causados pelo crime de sonegação fiscal é de fundamental importância para que se percebam os prejuízos para a estrutura socioeconômica do país e os prejuízos para a administração e gestão dos governos municipais, estaduais e federal. O rombo deixado pela sonegação fiscal traz efeitos danosos para a sociedade. A diminuição do PIB (Produto Interno Bruto), com menos recursos para o investimento, a competição desleal entre as empresas que se beneficiam da sonegação fiscal e o imenso tamanho da economia informal são apenas alguns deles.

Em outras palavras, o trabalho se propõe a verificar em que medida o conjunto de iniciativas inovadoras na administração pública federal se ajustam no debate contemporâneo de modelos de gestão que consigam conscientizar seus cidadãos sobre a questão dos prejuízos sociais que causam a sonegação fiscal.

Segundo Pedro Cavalcanti e Marizaura Camões (2015) a gestão necessita de um ou mais interlocutores com os quais se dialoga com o intuito de interrogar e ter paciência em buscar respostas que possam auxiliar no desenvolver do sistema público no que se refere a trazer benfeitorias para os cidadãos através de seus impostos.

Sabe-se que o sistema público não funciona sem impostos. O poder público diz que é necessário que os cidadãos tomem ciência que cada benfeitoria pública, seja uma escola, uma creche, uma praça pública, aquisição de veículos públicos, hospitais públicos e o pagamento mensal de funcionários públicos, bem como o abastecimento dos hospitais, asilos públicos e escolas, depende dos impostos de cada cidadão, e sonegar é tirar esse direito.

Doravante, esta pesquisa foi desenvolvida de forma a entender os impactos da sonegação fiscal na sociedade organizada e objetiva entender de que maneiras ela pode acontecer. Com uma literatura vasta e com autores como ALEXANDRE, MACHADO, NÓBREGA, BRASIL, AMARO, entre outros como base de todo referencial teórico. Desta forma, é necessário entendermos que deve ser dada ênfase às ações dos governos para coibir as práticas de sonegação fiscal.

O Brasil vive nos últimos anos uma situação difícil no que diz respeito à sua economia e os preços da maioria dos produtos subiram bastante.

Com isso, a sonegação de impostos também acompanhou essa transformação. Sabe-se que para que o cidadão cresça sendo uma pessoa responsável em sociedade, que não cause danos à comunidade e ao governo, e siga o seu caminho na tranquilidade e sucesso social, muitas vezes é primordial que o Estado favoreça a esse cidadão todo apoio social. No entanto, estatísticas mostram que o Brasil está há alguns anos beirando as últimas colocações no retorno dos impostos pagos pelos cidadãos.

Saúde, educação e segurança são algumas das questões que mais acarretam reclamações de muitos brasileiros. Para completar, pesquisas realizadas recentemente apontam o Brasil como um País com a carga tributária mais elevada do mundo. O que seria uma tentativa do governo de se aumentar a arrecadação do país acabou tornando-se um problema, uma vez que grande parte dos contribuintes, em decorrência das altas taxas tributárias impostas a eles, deixa de pagar todos ou parte de seus impostos devidos. Como consequência de todo esse descontrole fiscal, decorrente da sonegação, nossa economia vai cada vez mais sendo fragilizada, criando uma situação preocupante para o nosso País.

De acordo com estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação - IBPT (2009), aproximadamente 26,84% das empresas brasileiras praticam algum tipo de sonegação, sendo que os principais tipos de fraude fiscal se dão pela venda sem nota fiscal, entre outros. A mesma pesquisa explica que com relação às pessoas físicas que sonegam impostos, boa parte delas reclamam que os mesmos impostos não estão retornando para a sociedade de forma correta, ou seja, com a suposta qualidade desejada.

Dentro desse contexto, a pesquisa também propõe outra análise, que é sobre a questão da gestão dos impostos por parte dos governos, atualmente. Para (BALEEIRO, 2010) não obstante os seus efeitos maléficos, a prática da sonegação no Brasil é tratada como “legítima defesa” e apoiada por parte da sociedade, sendo que os motivos para a ocorrência da evasão tributária seriam:

- a) Desonestidade pessoal;
- b) Discordância com o valor da dívida que lhe é imputada;
- c) A injustiça da lei;

- d) Discordância com os critérios de repartição das despesas públicas.
- e) Má aplicação dos dinheiros públicos;
- f) A falta de transparência na aplicação dos recursos públicos;
- g) Dificuldade de competição com os sonegadores;
- h) Alegação da impossibilidade de pagamento, em razão dos resultados empresariais;
- i) Excesso de obrigações tributárias acessórias;
- j) A extinção da responsabilidade penal pelo pagamento do tributo sonegado.

Essa pesquisa passou por algumas etapas, e dentre elas a etapa do planejamento. A pesquisa científica precisa ser bem planejada. O planejamento não assegurará, por si só, o sucesso da monografia, mas, com certeza, é um bom caminho para uma monografia de qualidade.

Entende-se por planejamento da pesquisa a previsão racional de um evento, atividade, comportamento ou objeto que se pretende realizar a partir da perspectiva científica do pesquisador. Como previsão, deve ser entendida a explicitação do caráter antecipatório de ações e, como tal, atender a uma racionalidade informada pela perspectiva teórico-metodológica da relação entre o sujeito e o objeto da pesquisa. A racionalidade deve-se manifestar através da vinculação estrutural entre o campo teórico e a realidade a ser pesquisada, além de atender ao critério da coerência interna. Mais ainda, deve prever rotinas de pesquisa que tornem possível atingir-se os objetivos definidos, de tal forma que se consigam os melhores resultados com menor custo (BARRETO; HONORATO, 1998, p. 59).

Quanto ao método de procedimento, a pesquisa se deu através de estudo bibliográfico no qual permitiu mediante a análise de casos isolados ou arquivos virtuais compreender determinados fatos. E ainda histórico, pois parte do princípio de que as atuais formas de vida e de agir na vida social, as instituições e os costumes têm origem no passado, por isso é importante pesquisar suas raízes para compreender sua natureza e função.

Quanto ao tipo, a forma de abordagem da pesquisa é quanti-qualitativa, pois considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-los e analisá-los. E ainda, considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito.

2. DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

A Lei nº. 8137/1990 foi criada objetivando elaborar as regras de conduta a serem seguidas pelo sujeito passivo da obrigação tributária, a fim de compelir e reduzir a ação nociva de possíveis infringentes. Os crimes contra a ordem tributária que estão previstos nesta lei englobam a supressão de tributos através de omissão, fraude, falsificação de nota fiscal, omissão de documentos obrigatórios, bem como apresentação de declarações falsas, dentre outros, viabilizando o não recolhimento do tributo ou o recolhimento menor que o devido. Segue abaixo os artigos 1º e 2º da Lei 8.137/1990, os quais determinam todas as ações que são consideradas crimes contra a ordem tributária:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. [...] Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer porcentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. [...].

A discussão em torno desse tema apresenta grande relevância jurídica, social e econômica, uma vez que trata da constitucionalidade de delito que visa combater a

sonegação fiscal, refletindo de forma direta na arrecadação de recursos para a manutenção do Estado, da Economia, e para promoção do bem-estar social.

No caso dos crimes sob estudo, considerou o legislador que a ordem tributária constitui um bem digno de proteção penal, tanto por sua relevância social quanto pela ineficácia das sanções de caráter civil, em sentido amplo, postas em sua defesa. (...) o legislador nacional, (...) erigiu a ordem tributária em bem jurídico fundamental, suscetível de proteção do direito penal. Assim procedeu, levando em conta também o desvalor social da conduta lesiva ou perigosa ao bem jurídico. (MACHADO, 2011).

Assim, é possível compreender que as condutas definidas na norma de 1990 não são dirigidas apenas aos casos de não pagamento de tributos, mas também aos atos praticados pelo contribuinte intencionando a sonegação de tributos devidos através de omissão, fraude, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias, falsificação ou alteração de nota fiscal ou fatura, dentre outras.

Os artigos 5º, 77 e 81 do Código Tributário Nacional, caracteriza os tributos classificando-os em cinco categorias que podem ser de competência Federal, Estadual ou Municipal, são elas: taxas, impostos, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. Esses tributos resultam de relações comerciais e monetárias e os valores arrecadados são definidos por meio de aplicação de uma alíquota (percentual que será aplicado para calcular o valor de um tributo), e fundamentando com base da Constituição Federal.

O artigo 1º da Lei nº. 8137/1990 prevê punição de 2 a 5 anos de prisão para as condutas de omissão de informação ou declaração falsa às autoridades fazendárias, bem como fraude tributária, falsificação ou alteração de nota fiscal, elaboração, distribuição, fornecimento, emissão ou utilização de documento que saiba ou deva saber falso e negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, porém, com o pagamento da debito devido, a punibilidade é extinta e o inquérito policial arquivado. Caso o infrator deseje parcelar a dívida, este terá sua punibilidade suspensa até o final do pagamento. É sabido que, em todos esses crimes, o bem jurídico protegido é a ordem tributária.

Com relação às condutas do artigo 1º desta lei, é sabido que para que o crime seja considerado consumado, é necessário o trânsito em julgado do processo administrativo fiscal, pois segundo a súmula vinculante 24 do STF não se tipifica crime

material contra a ordem tributária previsto neste artigo antes do lançamento definitivo do tributo.

Filho (2015) defende que a criação desta lei ainda não foi o bastante para o combate da prática da sonegação fiscal, afirmando que a referida lei “jamais chegou a cumprir seu desiderato de combater a sonegação fiscal, talvez por desídia do aparelho fiscal estadual”. O autor considera que o aparelho fiscal não funciona com eficácia pretendida, pois nunca chegou ao um consenso sobre contar com a receita, que representava multa ou despende recursos financeiros para processar os sonegadores.

2.1 Da Sonegação Fiscal: Considerações Gerais

Segundo Corrêa (1996), as leis são uma forma de expressão da moralidade, dos ideais e da cultura de um povo e, uma vez que estas não acompanhem as transformações sociais e econômicas desse povo, acabam por entrar em desarmonia com essas transformações e, por conseguinte, desmotiva o homem a cumpri-la.

Corrêa (1996) também defendia que, quando o poder militar assumiu o controle do poder constitucional e executivo após a Revolução de 1964, existia um grande descaso com relação aos meios de arrecadação, justificado pela insubmissão da legislação vigente da época.

O artigo 71 da Lei nº 4.502/64 define a sonegação fiscal como “toda ação ou omissão insidiosa realizada com a intenção de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento das autoridades fazendárias a respeito dos impostos devidos pelo contribuinte”. Assim, pode-se caracterizar a sonegação fiscal como a utilização de meios que infrinjam a lei e/ou o regulamento fiscal

Desse modo, surge a necessidade da criação da Emenda Constitucional nº 18 de 1 de dezembro de 1965, responsável por iniciar um processo de organização das leis tributárias objetivando disciplinar o sistema tributário nacional.

Os crimes de sonegação fiscal foram definidos pela Lei 4.729/65, que representou a etapa mais importante da evolução legislativa sobre crimes relacionados com o descumprimento de obrigação tributária,

iniciada em 1964, com a Lei no. 4.357, de 16 de julho daquele ano, que criou a forma equiparada de apropriação indébita de tributos, sempre que valores retidos pela fonte pagadora de rendimentos não fossem carreados para a Fazenda Pública. FILHO (1997).

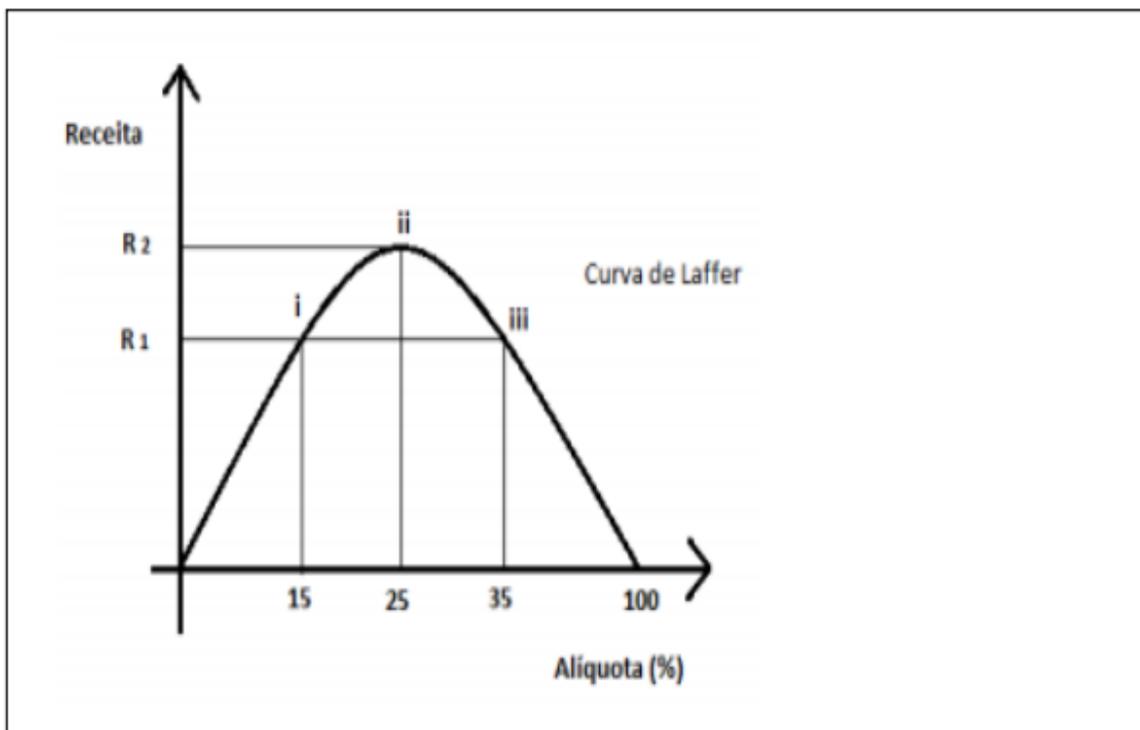
Sonegação fiscal ou evasão fiscal é a utilização consciente de procedimentos que violem a lei fiscal ou o seu regulamento. É a ação proposital do contribuinte em insurgir à lei. Atitude consciente e voluntária através da qual espera conseguir omitir o imposto devido. (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2013).

Além disso, há outras formas de sonegar tributos, como por exemplo, por meio de condutas ilícitas, que caracterizem uma condição que se ligam à pena pelo descumprimento da norma, violando o ordenamento jurídico. Assim sendo, as punições impostas ao infrator vão desde o ressarcimento do dano à aplicação de multa de natureza civil (CORRÊA, 1996).

O alto índice de sonegação fiscal no Brasil está diretamente relacionado à alta carga tributária. Mesmo sabendo que se trata de um crime contra a ordem tributária, muitas empresas recorrem a esta ação para crescer e se manter no mercado, por acreditarem que, seguindo e obedecendo minuciosamente a legislação, sofrerão danos e perdas que poderão dificultar ou até mesmo inviabilizar o seu negócio. Assim sendo, em algumas não raras situações, a sonegação fiscal pode contribuir para a existência e manutenção de empresas informais.

É percebido no Brasil uma constante tentativa de aumentar arrecadação com base no aumento dos impostos. Essa tentativa tem sido frustrada, visto que quanto mais se aumenta a carga tributária, a taxa de arrecadação diminui transformando a economia brasileira em um círculo vicioso.

Podemos comprovar a inefetividade do aumento constante de impostos no Brasil se aplicarmos a ela a curva de Laffer, desenvolvida pelo economista norte-americano Arthur Laffer, analisada pelos autores Giambiagi e Além (2000), os quais concluíram que existe uma relação dúbia entre o nível da alíquota e os aumentos das arrecadações do governo, observando que o aumento exorbitante da carga tributária gera um efeito antagônico aos resultados pretendidos pelo governo. A curva é demonstrada na figura abaixo:



FONTE: GIAMBIAGI E ALÉM (2000, P.41)

A curva de Laffer representa teoricamente a relação existente entre o valor arrecadado com um imposto a alíquotas distintas. A teoria defende que há um limite máximo que potencializa a receita do governo e que, ao ultrapassar esse limite, o nível deve começar a cair em função do descontentamento por parte do contribuinte e o consequente desestímulo para pagar os seus impostos. Sendo assim, uma consequência do aumento exagerado do valor fixo que será aplicado para o cálculo do valor do tributo será a prática evasiva, omissão fiscal e aumento da prática de atividades informais. Dessa forma, se o governo tenta elevar ainda mais essa carga tributária que já está muito alta, a arrecadação começa a cair, em vez de aumentar, como pretendido.

Na imagem apresentada, os autores expõem em situação hipotética em que o nível máximo de carga tributária que a receita pode cobrar é de 25% e, ultrapassada essa porcentagem, os números de arrecadação da receita teriam a tendência de cair a cada tentativa de aumento. Diante disso, é possível notar que um aumento exagerado dos impostos desestimula a produção e o consumo, que por sua vez diminuirá a quantidade produzida na qual incidiria impostos, aumentando ainda a prática criminosa da sonegação fiscal.

Para Silva (1998), apesar de a sonegação fiscal relacionar-se diretamente com a evasão, cada caso deve ser analisado de forma individual, uma vez que esses não possuem um fator de semelhança.

2.2 Dos índices de sonegação no Brasil

De acordo com o Painel Sonegômetro “Quanto Custa o Brasil?”, plataforma digital responsável por contabilizar em tempo real o quanto o Brasil está perdendo com a sonegação de impostos, apenas nos primeiros 10 dias de 2019 já haviam sido desviados mais de R\$ 14 bilhões dos cofres públicos apenas com essa prática.

Em valores, a sonegação de tributos federais é maior no setor industrial, seguido das empresas do comércio e das prestadoras de serviços. Por atividade econômica, a sonegação de ICMS é maior no setor do comércio, seguido das empresas industriais e das prestadoras de serviços. (IBPT, 2018).

Um estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributo (IBPT) sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras, considerado os dados de 2006, 2007 e 2008, e utilizando como base de dados os balanços de fiscalização da Receita Federal do Brasil, do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, das Secretarias de Fazenda dos Estados, das Secretarias de Finanças das Capitais e ainda a análise 9.925 autos de infração lavrados contra empresas, de todos os portes e de todos os setores, a sonegação das empresas brasileiras nesse período, apesar de entrar em tendência de queda, ainda correspondia a 25% do seu faturamento.

O estudo atribuía a queda na sonegação de impostos ao método de cruzamento de informações, aliado a retenção de tributos, juntamente a fiscalização mais efetiva. Além disso, apontou que a Contribuição Previdenciária (INSS), naquele período, era o tributo mais sonegado, seguida do ICMS e do Imposto de Renda.

Os resultados desse estudo detectaram fortes indícios de sonegação fiscal em cerca de 26% das empresas pesquisadas, sendo que, a pesquisa de 2002 e 2005 apresentaram respectivamente 27 e 29%. Para determinar deste índice foi

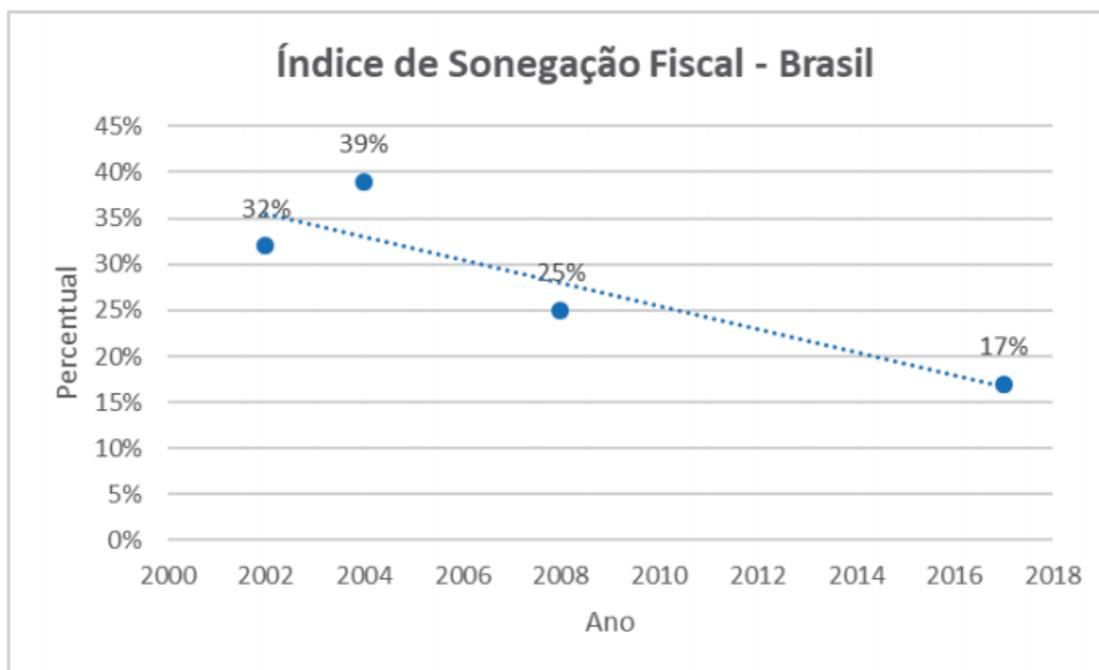
considerada a relação de faturamento e recolhimento de tributos dos diversos setores da economia.

Com relação aos setores da economia, o industrial é o que apresenta o maior número de empresas que praticam algum tipo de sonegação, devido ao fato de este possuir o maior faturamento da economia brasileira. Em seguida tem-se o setor comercial apresentando um índice de 29,02%, seguido pelo setor de serviços que apresentou 24,22%. Segue abaixo imagem para melhor entendimento:

INDÍCIOS DE SONEGAÇÃO - % QUANTIDADE DE EMPRESAS	
COMÉRCIO	29,02%
INDÚSTRIA	30,77%
SERVIÇOS	24,22%

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (2009).

Já no ano de 2018, IBPT realizou um novo estudo sobre índice de sonegação no Brasil, o qual apontou que, apesar de os números relativos à sonegação fiscal de empresas serem altos, esse índice vem diminuindo no Brasil e com tendência de diminuir ainda mais. De acordo com o estudo, em 2002 o índice de sonegação era de 32%, crescendo para 39% em 2004 seguido de queda considerável em 2009 para 25%. Atualmente, de acordo com a apuração, correspondendo a 17% do faturamento das empresas nacionais. Estes dados podem ser analisados na imagem a seguir:



Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (2018).

O estudo ainda aponta para um dado interessante. Segundo ele, o aprimoramento e criação de novos sistemas de controles fiscais, fizeram com que o Brasil chegasse, atualmente, a conseguir alcançar o menor índice de sonegação empresarial da América Latina. Além disso, o estudo prevê que em um prazo de três anos, este índice esteja na média dos países desenvolvidos.

De acordo com o mesmo estudo, no ano de 2017 houve um crescimento de 26,56% na quantidade de auditorias externas, em relação ao ano de 2016, totalizando 11.812 auditorias externas. A consequência desse crescimento é a geração de um crédito tributário de R\$ 199,35 bilhões aos cofres públicos. Com relação revisão de declarações, foram contabilizados 378.381 procedimentos, gerando um crédito tributário de R\$ 5,63 bilhões. Ao todo, os dois procedimentos juntos contabilizaram um total de R\$ 204,99 bilhões em um crédito tributário, levando a um crescimento de 67,81% em relação ao ano de 2016, conforme exposto na imagem a seguir:

Tipo de Procedimento	2017		2016		Variação	
	Qtd	Crédito (R\$)	Qtd	Crédito (R\$)	Qtd	Crédito (R\$)
Auditorias Externas	11.812	199.350.226.828	9.333	117.719.192.351	26,56%	69,34%
Revisão de Declarações	378.381	5.636.263.677	335.919	4.438.067.806	12,64%	27,00%
Total Geral	390.193	204.986.490.505	345.252	122.157.260.157	13,02%	67,81%

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação.

Ambos os estudos apontam para uma queda no índice de sonegação fiscal no Brasil. Entretanto, o estudo de 2009 revelou que o INSS, era o tributo mais sonegado, apresentando índice de 27,75%. Já no estudo de 2018, ICMS era o imposto mais sonegado, sendo que, “no o ano de 2016 foram lavrados pelos fiscos estaduais 232.320 autos de infração de ICMS, em todo o País, o que representou mais de R\$ 98,7 bilhões em autuações fiscais”.

3. DA BANALIZAÇÃO DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL

Apesar dos índices mostrarem uma diminuição da prática de sonegação fiscal ao longo dos anos, esta ainda atinge atualmente níveis altíssimos no Brasil. Nas ruas, nas redes sociais e nos noticiários é possível perceber que há uma banalização crescente da prática sonegatória, justificada sob os mais diversos argumentos, dentre eles, a elevação indiscriminada da carga tributária nacional e negligência por parte do Estado em dar o retorno desse tributo em recursos e investimentos sociais.

Este problema se configura como algo bastante nocivo, não exatamente quando analisado sob a ótica da diminuição da arrecadação do governo, mas principalmente por fazer imperar uma injustiça generalizada no mercado, tendo em vista que, a empresa que sonega imposto automaticamente passa a ter seus custos diminuídos, tornando-se bem mais competitiva que seu concorrente, fazendo com que este tenda a adotar a mesma prática sonegatória em muitas situações visando a sobrevivência da empresa e, conseqüentemente, causando uma espécie de “efeito dominó” na economia.

Partindo deste pressuposto, pode-se deduzir que as empresas que trabalham de forma correta, obedecendo toda a legislação tributária e pagando lealmente a parcela de tributos altíssimos devida à fazenda, acabam sendo penalizadas com uma concorrência desleal no mercado, uma vez que concorrerem com grande desvantagem econômica com aquelas que têm melhores condições de apresentar custos bem mais baixos em virtude da sonegação.

Com relação a este aspecto de concorrência desleal, Fábio Ulhoa Coelho (2002) pontua:

A concorrência desleal advém do abuso de poder econômico daquele que ilicitamente consegue vender os seus produtos por um preço baixo, obtido à custa da sonegação fiscal dos tributos que são de sua responsabilidade, ou seja, está mais do que caracterizado por esse ato a prática de evasão fiscal que fere a ordem econômica e o mercado em geral. Levando-se em consideração ainda, a elevada carga tributária existente no Brasil, o que acaba por desestimular o empreendedor de cumprir com suas obrigações tributárias.

Dessa forma, são identificadas as chamadas infrações concorrenciais, definidas como situações em que ocorre a concorrência desonesta na qual, as

empresas que cumprem leal e assiduamente com suas obrigações tributárias e, que, por esta razão, devem apresentar custos mais elevados do seu produto, são bastante prejudicadas devido à prática insidiosa daqueles que sonegam os tributos e vendem o seu produto a um preço muito inferior.

Deste modo, é possível verificar que, devido às altas cargas tributárias e a ausência da mínima intenção de diminuir essas cargas, o empresário utiliza da prática sonegatória como via de escape para evitar uma possível falência da sua empresa ou mesmo aumentar os seus lucros, levando assim, outras empresas concorrentes a adotarem esta prática como forma de sobrevivência e prejudicando as que não a adotam. Este contexto acarreta dois grandes impactos na economia: A concorrência desleal entre as empresas com a conseqüente alteração no ciclo normal da lei da oferta e da procura e a diminuição cada vez maior da arrecadação de tributos pelo Estado. Este cenário evidencia uma situação bastante preocupante de banalização do crime de sonegação fiscal.

3.1 Da Indiferença por Parte da Sociedade

A prática da sonegação de tributos é tão prejudicial para uma sociedade que, ao mesmo tempo que possui a capacidade de gerar uma destruição potencial da situação fiscal de uma nação, apresenta ainda uma grande responsabilidade no aumento exponencial da desigualdade, principalmente em países subdesenvolvidos, levando a uma série de problemas econômicos que, em situações extremas, podem levar à falência de toda uma nação.

A procuradoria da Fazenda Nacional geralmente apresenta os números de sonegação fiscal entre 400 e 500 bilhões de reais, sendo que os números mais recentes podem chegar até a 900 bilhões de reais sonegados no país. Mesmo sem um número exato, é possível notar que uma quantia tão alta poderia resolver boa parte da crise fiscal que o Brasil vem enfrentando ao longo dos anos, além de solucionar muitos dos problemas na educação, saúde e infraestrutura através de investimento público.

Entretanto, o cidadão brasileiro faz pouquíssima ideia da gravidade e dos agravantes da prática da sonegação fiscal no país. Apesar da grande divulgação, das

recorrentes discussões nas mídias sociais a respeito do assunto, quando ocorre algum escândalo de uma multinacional famosa ou figuras públicas que foram descobertas e indiciadas por sonegação fiscal, o cidadão reage com indiferença por concluir que este é um problema que afeta apenas à empresa ou figura envolvida e o órgão fiscal, desconsiderando que isto possa lhe afetar direta ou indiretamente.

A sonegação fiscal, por ser uma infração cometida com maior recorrência por empresas de todos os portes e pessoas dos mais altos escalões sociais é um crime bastante negligenciado pela sociedade, principalmente pelas camadas mais baixas. Entretanto, este tipo de crime e suas consequências devem ser algo de conhecimento geral, uma vez que o cidadão comum é talvez o mais afetado desta situação, tendo em vista que é ele quem paga direta ou indiretamente os seus impostos, recebe pouco ou nenhum retorno desse investimento e, o pagamento do débito resultante da sonegação recai sob o bolso dele.

De todos os danos que a sonegação de tributos pode causar à sociedade, o principal é a supressão insidiosa e criminoso de recursos para que o Estado possa realizar o retorno desse tributo em recursos para a melhoria dos serviços públicos. Sonegação de tributos significa menos escolas, menos professores qualificados, diminuição na qualidade do ensino público em virtude da falta de recursos, mais filas nos hospitais, mais pessoas morrendo na fila, mais superlotação nos hospitais pela falta de recursos para a construção de outros para suprir a demanda, maior proliferação de doenças em virtude da diminuição de recursos para oferecer saneamento básico nas regiões mais pobres, além de menor qualidade e menor quantidade de transportes.

Dessa forma, a sonegação de tributos se configura como um crime cujo alvo principal é a sociedade e esta é quem, de fato, paga o imposto, por exemplo, quando adquire produtos e serviços, o cidadão paga o tributo que está incluso no valor da mercadoria. O valor é repassado para o empresário, o qual deve entregar esse recurso ao poder público para que este seja revertido em benefícios para a sociedade. Quando esse repasse não ocorre, seja por corrupção ou sonegação, o prejuízo recai sobre o cidadão, evidenciando a necessidade de a sociedade compreender e combater a sonegação fiscal.

Sendo assim, uma excelente forma de o cidadão comum ajudar a diminuir a sonegação fiscal é exigindo, na hora da realização de qualquer compra, a emissão da nota fiscal do produto ou serviço, visto que, a partir da emissão da nota fiscal, o fisco poderá comprovar que a compra foi realizada e registrada na contabilidade do empresário encarregado de entregar o tributo e se este foi repassado aos cofres públicos

3.2 Da Recorrência do Crime

Como já foi observado, o rombo causado pelos crimes de evasão e sonegação fiscal no Brasil traz inúmeros danos a toda uma sociedade. A diminuição do PIB que automaticamente gera uma diminuição de recursos para os investimentos no país, a competição desleal entre as empresas que pagam assiduamente os seus tributos e as que se beneficiam da sonegação fiscal e rápida proliferação da economia informal são alguns deles.

Apesar de a sonegação fiscal ser um tema bastante discutido no Brasil, dificilmente há uma inovação nesse debate, visto que há certo desinteresse por parte dos legisladores em aumentar a punição para este tipo de crime. Em geral, protestam por maior fiscalização das empresas, propõem penas mais severas para os sonegadores, questionam as cargas tributárias altíssimas, porém, pouco se questiona a respeito da estrutura do sistema tributário do país, sendo que, quando há esse questionamento, a discussão adquire um clima de lamentação e derramamento de palavras de descontentamento, sem apresentar nenhuma proposta para a melhoria desse problema, deixando de lado uma análise crítica e intelectual responsável a partir da qual, existe uma maior possibilidade de gerar resultados positivos.

Dessa forma, pode-se evidenciar a grande complexidade operacional do sistema tributário brasileiro, considerando o grande número de impostos que incidem sobre os mais diversos produtos e serviços, como um dos maiores causadores da recorrência do crime de evasão fiscal. Além disso, essa complexidade do sistema tributário resulta em um fator ainda mais agravante desse crime, o qual, quanto maior for essa complexidade, mais estímulo e maiores possibilidades para evitar as cobranças de impostos por meio da sonegação ou evasão fiscal.

É sabido que, um dos principais fatores que contribuem para o agravamento deste problema é o aumento desordenado da carga tributária nacional, ocasionando um quadro alarmante de desobediência civil. Sendo assim, quanto maior a elevação da alíquota de um tributo, menor é a relação entre esta elevação e o aumento de arrecadação, uma vez que, quando ocorre a elevação da alíquota, as empresas, quando não são empurradas à informalidade, tendem à inadimplência e até mesmo optam pela prática sonegatória. Em qualquer uma das hipóteses, a expectativa de geração de receita é totalmente frustrada, uma vez que, ocorre uma diminuição da base de arrecadação.

4. O IMPACTO NA SONEGAÇÃO PARA A DESIGUALDADE ECONÔMICA E SOCIAL DAS FAMÍLIAS BRASILEIRAS

O Brasil é um país continental e com muitas realidades distintas em cada região. Portanto, não é muito difícil de encontrar desigualdades no Brasil, e quando se leva em conta que o país ainda está se desenvolvendo percebe-se que a pobreza é uma realidade dura em todas as regiões do Brasil. A necessidade da população em ter benefícios sociais, com isso, é cada vez maior. E esses benefícios sociais, em sua grande maioria, só podem chegar às famílias pobres por meio da arrecadação de impostos por parte do Estado brasileiro, e sonegá-los é retardar esse desenvolvimento contribuindo para o aumento da pobreza.

Com isso, também é sabido que a sonegação fiscal acaba impactando na falta de serviços públicos para as famílias brasileiras que ficam sem educação, segurança, saúde, assistência e outros benefícios públicos de qualidade muitas das vezes em razão dessa prática. Saúde, educação e segurança são alguns dos serviços públicos que o Estado oferece gratuitamente para a população em troca do recolhimento dos impostos. Ou seja, como ainda é um país pobre, o Brasil precisa destes serviços para se desenvolver, como diz Kuznets em sua reflexão sobre a pobreza em alguns países do mundo

[Os países subdesenvolvidos] não possuem classes “médias”: há um contraste agudo entre a proporção preponderante da população cuja renda média está bem abaixo da média nacional, e um pequeno grupo no topo com um excesso relativo de renda muito grande. Os países desenvolvidos, por outro lado, são caracterizados por um aumento muito mais gradual das frações baixas às altas, com grupos substanciais recebendo mais do que a alta média nacional e os grupos no topo assegurando frações menores. (KUZNETS, 1955, p. 22)

Kuznets (1955) já alertava sobre a crescente desigualdade social em muitos países. Hoje essa realidade ainda é muito presente no Brasil, país que ainda concentra grande parte dos seus recursos nas mãos de uma pequena elite, enquanto grande parte da população sobrevive de poucos recursos muitas vezes fornecido pelo estado e grande parte deles de má qualidade. Para amenizar esse tipo de situação, as pessoas precisam ter a consciência de que sonegar é crime, mas precisam entender que sonegar impostos pode causar consequências ruins para o indivíduo em

particular, que vai ter que ressarcir o Estado, além de ser um ato que prejudica todo o País e contribui para a desigualdade social, ainda tão presente na vida dos brasileiros das regiões mais pobres.

O recolhimento de tributos afeta diretamente a família brasileira e a economia de uma nação, visto que, esses recursos cumprem um papel fundamental no financiamento do Estado, o qual, por sua vez, deve prover a melhoria, criação e manutenção de bens públicos para a população. Assim, quanto maior for o Estado, maior será a necessidade da arrecadação de recursos junto à população. Dessa forma, na medida que há uma maior ineficiência na prestação de serviços do setor público, ocorrerá um aumento no custo que sairá do bolso do trabalhador para manter a estrutura estatal. Ou seja, sonegar impostos, além de prejudicar o Estado na aquisição de bens públicos, também contribui para que a parte mais pobre do País acabe pagando mais impostos, e impostos cada vez mais altos.

A sonegação fiscal traz males para a sociedade, como visto, principalmente econômicos. Mas essa desigualdade não fica somente no campo da economia, mas também, na moral das pessoas. As pessoas que ficam desassistidas por falta de recursos públicos, também sofrem com o abandono e indiferença de quem tem uma situação financeira melhor, como lembra Parsons

Houve um deslocamento do fardo da prova. As desigualdades constitutivas de um sistema de estratificação anteriormente tendiam a ocupar o centro das atenções, com a institucionalização de igualdades sendo interpretada como manifestação da necessidade de conter os excessos da desigualdade. Agora a tendência é enfatizar os aspectos em que unidades societárias, em especial pessoas, são e devem ser tratadas como iguais, e exigir o fardo da prova não apenas quanto à explicação, mas acima de tudo quanto à justificativa dos componentes da desigualdade. O princípio mais geral parece claro, isto é, que os termos da justificativa devem referir-se às necessidades funcionais dos diversos sistemas de ação que são objeto de análise. (PARSONS, 1970, p. 19)

Ou seja, sonegar impostos causa consequências diversas, sofridas principalmente no seio das famílias mais carentes e de quem precisa dos recursos públicos para sobreviver. Nesse sentido, é possível deduzir que um povo que não sonega impostos tem muito mais chances de ter o seu Estado suficientemente eficiente, isso é algo desejável para a família carente, afinal de contas, um Estado

eficiente se limitaria a um conjunto específico de funções que seriam exercidas com sucesso, provendo à população bens públicos acessíveis de boa qualidade.

Isso afeta as famílias brasileiras, em sua origem. Vale lembrar que a família é a primeira e a mais importante instituição a qual homens e mulheres frequentam, sendo os pais os responsáveis natos a apresentarem o mundo, transmitindo-lhe regras de conduta para frequentar outras instituições sociais. Para (LIMA, 2010, p. 76), a família é o local mais importante para o início da construção social, afetiva, educacional e até mesmo profissional para qualquer pessoa. Para que o cidadão cresça sendo uma pessoa respeitável em sociedade, que não cause danos à comunidade e siga o seu caminho na tranquilidade e sucesso social, é primordial que o Estado dê assistência às famílias para que elas favoreçam a esse cidadão todo apoio familiar que uma pessoa deve ter, e isso só pode ser construído através dos impostos. (HIRIGOYEN, 2006, p. 67).

Para Parolim (2005) a família é o local mais importante para o início da construção social, afetiva, educacional e até mesmo profissional para qualquer pessoa. Ela é o local mais importante da vida das pessoas e a partir dela é que a sociedade é construída, pois, a família forma seus filhos para a vida. No entanto, sem a assistência do Estado, isso se torna difícil.

Pereira (1988) afirma que uma família que experimenta a convivência do afeto, da liberdade, da veracidade, da responsabilidade mútua, haverá de gerar um grupo não fechado egoisticamente em si mesmo, mas sim voltado para as angústias e problemas de toda a coletividade. O Estado que consegue dar um passo relevante à correção das injustiças sociais partindo das famílias, é um Estado que tem em sua população a segurança de que a mesma não sonega impostos.

Muito tem se falado que uma família desassistida pelo Estado, está propensa a criminalidade. Essa é uma fala falsa e generalista, visto que muitos cidadãos de bem nascem e crescem em comunidades pobres. Mas é sabido que sem a assistência do Estado, as famílias e indivíduos tendem a protestar contra quem está no topo da pirâmide, como alega Lipset, em sua reflexão sobre democracia, injustiças sociais e desigualdades sociais

A maior riqueza [nacional] está causalmente relacionada ao desenvolvimento da democracia não apenas pela mudança nas condições sociais dos trabalhadores, mas também pelos seus efeitos

sobre o papel político da classe média, pois altera o formato da estrutura de estratificação de uma pirâmide alongada, com uma grande base de classe baixa, para um losango com uma classe média crescente. [. . .] Quanto mais pobre um país, e quanto mais baixo o padrão de vida das classes baixas, maior a pressão sobre os estratos superiores para tratá-las como seres aquém dos limites da humanidade, vulgares, inferiores, uma casta baixa. [. . .] Os estratos superiores tendem a encarar a concessão de direitos políticos para os estratos inferiores, em especial o direito de compartilhar o poder, como essencialmente absurda e imoral. (LIPSET, 1959, p. 83–84)

Portanto, hoje há uma preocupação social com relação à desigualdade social. A sociedade, com um tempo, passou a observar mais o comportamento das pessoas, desde o berço. Carbonera (1998) diz que a família é um fenômeno social que produz inúmeros efeitos no cotidiano das pessoas, cria divergências sociais que impelem o mundo sociológico, caminhando sempre à frente das normas e convenções sociais, e buscando seu próprio espaço, criando soluções para sua evolução.

No entanto, a entidade familiar além de se constituir em peça importante da sociedade, ainda depende da assistência do Estado, seja em educação, saúde, transporte, moradia, segurança e assistência social, pois, com a desigualdade, viver em sociedade, principalmente no modelo capitalista, tornou-se muito difícil. Em sua *Pedagogia do Oprimido*, Freire (1988) conta que quando o assunto é entender o papel da família, é preciso ter em mente que a mesma é formada por seres humanos, com suas necessidades, angústias, busca incessante da felicidade, e conquista de regras sociais que a apoiem no atingimento de todas as variáveis que abrangem essa instituição e a sua afetividade.

A Barão Vermelho, banda popular dos anos de 1980 no Brasil, já dizia em uma de suas famosas músicas: “A gente não quer só comida, a gente quer comida, diversão e artes”. Ou seja, isso é apenas uma manifestação artística de que para assistir as famílias, o Estado precisa arrecadar impostos suficientes para ofertar bens públicos em todas as áreas para a população.

Com isso,

A visão fundamental de Parsons requer a afirmação sistemática e repetida da importância de se olhar para o mundo social em relação ao seu código moral. E Parsons faz isso incessantemente. Apesar disso, as diferenças que ele observa entre a realidade e a moralidade

nunca o perturbam e certamente nunca o deixam indignado; elas são, para ele, sempre discrepâncias temporárias, aberrações secundárias, desvios marginais sem consequências para o grande esquema das coisas. Parsons é uma criatura rara: o moralista contente. (GOULDNER, 1970, p. 289–290)

O autor escancara a falta de perspectiva em razão da falta de recursos financeiros para as políticas públicas e sociais, consequência, em boa parte das vezes, da sonegação de impostos. Com isso, percebe-se que o que gera desigualdade é, muitas vezes, ser um sonegador. Pois sendo assim, o Estado social de direito não será eficiente e efetivo, mas vai sempre deixar de fornecer as políticas públicas eficientes, pois para tanto é preciso que o Estado tenha recursos financeiros. Importante ressaltar que com recursos o Estado poderá fazer da família, contemplada pela visão social, repleta de direito e no cumprimento das exigências legais para realizarem o seu maior objetivo: manifestar o seu lado social e ser feliz.

5 DO INSTITUTO DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

Fazendo uma análise bastante sucinta do histórico das legislações pregressas, é possível verificar que o Direito Penal Tributário tende a dar uma importância maior a política arrecadatória. Isso pode ser observado em situações em que o contribuinte que cometeu um crime tributário é beneficiado. Dessa forma, as legislações previram a suspensão punitiva, ou a extinção da punibilidade de crimes cometidos contra a ordem tributária.

As inúmeras discussões doutrinárias e jurisprudenciais geradas pela extinção e a suspensão da punibilidade nos crimes tributários, mesmo sendo reascendidas a cada reunião legislativa sobre o tema, se encontravam bastante ausentes desde a edição da Lei 10.684/03.

Ao realizar a análise da Lei 10.684/03, a Corte Constitucional chegou à conclusão que a punibilidade do crime de sonegação fiscal é extinta a partir da realização do pagamento do crédito tributário, além de entender que, ao realizar o parcelamento deste crédito, a pretensão punitiva do Estado será suspensa, independente da data na qual o pagamento foi realizado ou negociado.

A Lei n. 4.729/1965, antiga lei que caracterizou os crimes de sonegação fiscal no Brasil, foi a primeira lei a prever a possibilidade da extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária. O artigo 2º desta lei exigia que o pagamento do débito tributário antes do início da ação fiscal própria na esfera administrativa. Poucos anos depois, o art. 182 do Decreto-Lei n. 157/1967, aumentou o prazo para o pagamento do tributo, ou seja, o débito deveria ser quitado até a comunicação do julgamento administrativo em primeira instância.

Reza artigo citado na íntegra:

Art. 18. Nos casos de que trata a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, também se extinguirá a punibilidade dos crimes nela previstos se, mesmo iniciada a ação fiscal, o agente promover o recolhimento dos tributos e multas devidos, de acordo com as disposições do Decreto-lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, ou deste Decreto-lei, ou, não estando julgado o respectivo processo depositar, nos prazos fixados, na repartição competente, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro, as importâncias nele consideradas devidas, para liquidação do débito após o julgamento da autoridade da primeira instância.

No ano de 1990, a partir da divulgação da atual Lei n. 8.137/1990, que caracteriza os crimes contra a ordem tributária e as relações de consumo, a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária passou a ser pautada e disciplinada no art. 14 dessa lei. Esse artigo renunciou que a punibilidade do possível infrator seria excluída com o pagamento do débito tributário até a data do recebimento da denúncia criminal.

Institui o artigo que:

Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Todavia, um ano depois, as leis citadas anteriormente foram devidamente revogadas pelo art. 98 da Lei n. 8.383/1991. Com a promulgação dessa lei, por um brevíssimo período, o ordenamento jurídico brasileiro resolveu que a extinção da punibilidade decorrente do pagamento dos tributos a partir da data daquela publicação, seria anulada.

Reza referido artigo:

Art. 98. Revogam-se o art. 44 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, os §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, o art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.060, de 21 de outubro de 1969, os arts. 13 e 14 da Lei nº 7.713, de 1988, os incisos III e IV e os §§ 1º e 2º do art. 7º e o art. 10 da Lei nº 8.023, de 1990, o inciso III e parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990 e o art. 14 da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Entretanto, a anulação da extinção da punibilidade do crime de sonegação fiscal com o pagamento da dívida durou um tempo muito curto, uma vez que, posteriormente, em 1995, com a promulgação da Lei n. 9.249/1995, extinção da punibilidade nos crimes tributários volta a ser admitida com o pagamento da dívida, nos termos do art. 34 desta lei. Porém esta impunibilidade será garantida somente sob a condição de que o pagamento do débito tributário fosse realizado antes do recebimento da denúncia.

Reza referido artigo:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou

contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

No dia 10 de abril do ano de 2000, foi publicada a lei 9.964 que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal (Refis). O programa foi criado no intuito de “promover a regularização dos créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000”. (PORTAL TRIBUTÁRIO).

Após a utilização da nomenclatura REFIS passou ser aplicada a outros programas de recuperação fiscal, o REFIS criando em 2001 passou a ser denominado “REFIS 1”. Assim, no decorrer dos anos, foram criados o REFIS 2 ou PAES, instituído pela Lei 10.684/2003, que decretou o parcelamento especial de débitos em até 180 meses para todos os débitos para com a Fazenda Nacional, constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União; o REFIS 3, ou PAEX, cuja medida provisória 303/2006 instituiu parcelamento especial de débitos em até 130 prestações que deveriam ser pagas mensalmente e sucessivas para os débitos de pessoas jurídicas junto aos órgãos de recolhimento, o REFIS 4 ou como ficou conhecido "REFIS da Crise" ou, em 2014 “REFIS da copa” instituído pela lei A Lei 11.941/2009 permitia o parcelamento de dívidas tributárias federais vencidas até 30 de novembro de 2008, sendo que posteriormente, houve prorrogações e reaberturas de prazos até o ano de 2014. (PORTAL TRIBUTÁRIO).

Além desses, ainda foram criados os REFIS das Autarquias e Fundações, instituído pelo o artigo 65 da Lei 12.249/2010, o qual estipulou parcelamento dos débitos administrados pelas autarquias e fundações públicas federais e os débitos de qualquer natureza, tributários ou não tributários, com a Procuradoria-Geral Federal, o REFIS dos Bancos, instituído pelo artigo 39 da Lei 12.865/2013, que fala sobre o parcelamento de débitos do PIS e COFINS em até 60 parcelas, com descontos de multa e juros e o REFIS dos Lucros no Exterior, instituído pelo artigo 40 da Lei 12.865/2013, trata do parcelamento de débitos do IRPJ e CSLL de lucros oriundos no exterior, em até 120 parcelas, com descontos de multa e juros. (PORTAL TRIBUTÁRIO).

Entretanto, vale salientar que nos Programas de Recuperação Fiscal, a suspensão e a extinção da punibilidade entrariam em vigor somente caso decisão de optar pelo Programa tivesse sido tomada antes do recebimento da denúncia.

No dia 30 de maio de 2003 foi criada houve uma edição na Lei Federal 10.684, a qual dispôs sobre uma forma Parcelamento Especial de débitos junto à Procuradoria da Fazenda Nacional, Secretaria da Receita Federal e Instituto Nacional do Seguro Social. (CONJUR, 2013).

A legislação determinou a suspensão da pretensão punitiva do Estado enquanto houver a pessoa jurídica incluída no regime de parcelamento. Além disso, instituiu que, após a realização do pagamento integral do débito devido, a punibilidade estará extinta. Dessa forma, assim como era feita com o Refis, a pessoa que optou pelo parcelamento, durante o tempo em que esta estiver incluída nele, não poderia sofrer qualquer punição persecução penal.

Reza referido artigo:

Art. 9º: É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento. § 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. § 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.”

Todavia, diferente do que ocorria no Programa de Recuperação Fiscal, no qual a descontinuação e extinção da punibilidade se concretizavam somente se tivesse sido feita a adesão ao Programa antes do recebimento da denúncia, a partir do momento da instituição do Parcelamento Especial, o prazo anteriormente estipulado foi ignorado e a lei passou a não dispor sobre qualquer restrição relacionada ao momento da adesão ao parcelamento, ou seja, bastaria apenas a formalização do parcelamento para a que a pretensão punitiva do Estado fosse suspensa e com o pagamento quitado, haveria a extinção da punibilidade.

Além disso, o fato de o agente quitar o pagamento, é considerado como causa da extinção da punibilidade mesmo após o recebimento da denúncia, não estabelecendo limites temporais para o pagamento e permitindo que o pagamento do tributo seja realizado mesmo quando a sentença penal condenatória tiver sido transitada em julgado sem maiores prejuízos aos devedores.

Com base no que estabelece a decisão do HC 36 24 78/SP.

HABEAS CORPUS. IMPETRAÇÃO EM SUBSTITUIÇÃO AO RECURSO CABÍVEL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO REMÉDIO CONSTITUCIONAL. VIOLAÇÃO AO SISTEMA RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

1. A via eleita revela-se inadequada para a insurgência contra o ato apontado como coator, pois o ordenamento jurídico prevê recurso específico para tal fim, circunstância que impede o seu formal conhecimento. Precedentes.

2. O alegado constrangimento ilegal será analisado para a verificação da eventual possibilidade de atuação ex officio, nos termos do artigo 654, § 2º, do Código de Processo Penal.

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. CONDENAÇÃO TRANSITADA EM JULGADO. PAGAMENTO DO TRIBUTO. CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ARTIGO 9º, § 2º, DA LEI 10.684/2003. COAÇÃO ILEGAL CARACTERIZADA. CONCESSÃO DA ORDEM DE OFÍCIO.

1. Com o advento da Lei 10.684/2003, no exercício da sua função constitucional e de acordo com a política criminal adotada, o legislador ordinário optou por retirar do ordenamento jurídico o marco temporal previsto para o adimplemento do débito tributário redundar na extinção da punibilidade do agente sonegador, nos termos do seu artigo 9º, § 2º, sendo vedado ao Poder Judiciário estabelecer tal limite.

2. Não há como se interpretar o referido dispositivo legal de outro modo, senão considerando que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado.

3. Como o édito condenatório foi alcançado pelo trânsito em julgado sem qualquer mácula, os efeitos do reconhecimento da extinção da

punibilidade por causa que é superveniente ao aludido marco devem ser equiparados aos da prescrição da pretensão executória.

4. Habeas corpus não conhecido. Ordem concedida de ofício para declarar extinta a punibilidade do paciente, com fundamento no artigo 9º, § 2º, da Lei 10.684/2003.

4.1 Dos efeitos da extinção da punibilidade do crime de sonegação com o pagamento da dívida

Logo após a edição da Lei 10.684/03, Estellita (2003) publicou um artigo no qual defende que a leitura e análise do dispositivo apresentado para extinguir a punibilidade com o pagamento da dívida não devem ser feitas de forma apressada, pois este diz muito mais do que pode ser entendido em uma leitura sucinta. No entender da autora, este dispositivo abre margem para uma interpretação tendenciosa e que afeta, inclusive, a questão da igualdade, uma vez que o mesmo dá a entender que, sempre que houver pagamento, independente do momento, a punibilidade estará extinta e o recebimento da denúncia não irá mais inviabilizar o efeito jurídico-penal do pagamento integral do tributo, concluindo que se o parcelamento feito a qualquer momento pode suspender a punibilidade do agente devedor que será extinta ao cabo do parcelamento, com maior razão, essa mesma regra de extinção deve abranger também aquele que opta por pagar o débito integralmente num só ato.

Essa interpretação se assenta em dois fundamentos. Primeiro deles: na disciplina anterior (do Refis), o § 3º expressamente atrelava a extinção da punibilidade ao pagamento das parcelas do parcelamento, verbis: Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal. A nova disciplina é bem diferente sob este aspecto, confira-se: Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios (artigo 9º, § 2º). O segundo deles reside na questão da igualdade: se o agente pode, a qualquer momento, parcelar o débito, suspendendo a punibilidade que, ao cabo do parcelamento, será extinta, com maior razão a mesma extinção deve atingir aquele que opta por, num só ato, pagar integralmente o débito. (ESTELITTA, 2003).

Dessa forma, faz-se necessário definir como a legislação atualmente deverá ser aplicada para atingir uma base fixa no regramento relacionado à suspensão da pretensão punitiva ou da extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal. Para tal, é imprescindível determinar se ocorreu apenas a formalização do parcelamento, sem a quitação da dívida; se houve o parcelamento procedido de realização do pagamento integral; ou se ocorreu o pagamento direto e integral dos tributos. Além disso, de extrema relevância saber o pagamento e/ou o parcelamento ocorreu se antes ou depois do recebimento da denúncia e a data da consumação do crime tributário. (AMORIM, 2016).

Além disso, a Lei 10.684/03, que trouxe a lume a política de Parcelamento Especial, não determinou qual parcelamento tem o poder de suspender a pretensão punitiva do Estado, tampouco deixou claro que o pagamento que leva à extinção da punibilidade deverá ser aquele referente ao pagamento das parcelas inclusas no regime de parcelamento, ou seja, esta lei nunca chegou a restringir seu âmbito de aplicação; ao invés disso, foi abrangente sobremodo. (CONJUR, 2013)

Assim sendo, ao simplesmente determinar que o pagamento integral (Lei 10.684/03) ou a formalização do pagamento (Lei 9.249/95) extinguem a punibilidade, deixando de mencionar e especificar que esse pagamento deve ser efetuado de maneira específica e/ou após certas condições, as legislações deixaram margem para a possibilidade de entendimento que qualquer modalidade de pagamento integral ou apenas a promoção do pagamento tem a capacidade de operar a causa extintiva da punibilidade. (CONJUR, 2013).

6. CONCLUSÃO

Como visto, a sonegação fiscal é um processo delicado e que causa impacto em diversos processos sociais e trazer esse debate à tona é algo totalmente fundamental para que o cidadão consiga entender que sonegar impostos pode prejudicar a sua própria vida. Como visto e citado por alguns pensadores nesse estudo, muitas instituições já perceberam essa realidade – a de que é necessário difundir os dados relacionados a arrecadação e como esses recursos são utilizados pelo estado para entender melhor o que acontece para que o cidadão não consiga se desenvolver socialmente – e isso tem feito as legislações e normas serem reavaliadas e adaptadas para esse tipo de situação.

Porém, como foi visto, muitas vezes os cidadãos não conseguem obter o retorno necessário do pagamento de seus impostos. Por outro lado, alguns dos pensadores citados aqui nesse estudo revelam que é preciso criar um debate acerca desse tema onde seria fundamental retirar um certo olhar ‘preconceituoso’ com relação aos impostos. Isso porque, é preciso entender que muitas famílias carregam o que lhes foram passados por seus pais antigamente e, hoje, eles só estão repassando o que lhes foi ensinado, ou seja, as pessoas muitas vezes só criticam o tributo arrecadado, sem perceberem muitos benefícios que o mesmo proporcionou.

Porém, de fato, todos podem concordar que o sistema de governo do país precisa ‘adentrar’ nas famílias, conversar e mostrar para algumas delas o real papel dos impostos.

O primeiro objetivo específico da pesquisa refere-se a caracterizar fatores, dimensões e conceitos necessários a apreensão do significado da sonegação fiscal e todos os conceitos e contextos que perpassam por esse assunto.

A pesquisa aproxima-se da literatura revisada para construção do referencial teórico. Existe ligação entre Qualidade de Vida e como os governos fazem para retornar os impostos aos cidadãos. Essa conexão reflete mais uma vez o que consta na literatura. De acordo com os sujeitos, são indissociáveis, dependendo sempre um do outro, uma vida com qualidade interfere de forma direta em quem paga o imposto e quem fornece os serviços públicos.

O segundo objetivo específico foi identificar as consequências da sonegação fiscal. Já atrelando ao terceiro objetivo que diz respeito à concepção de direitos públicos inegáveis aos cidadãos, que somente com os impostos arrecadados é que os governos conseguirão desenvolver essa dinâmica de garantia de direitos fundamentais, obras e serviços públicos.

Quanto aos fatores que influenciam na qualidade de vida dos cidadãos, foram consideradas algumas dimensões para entender como está às condições de vida das pessoas nas cidades. Sonegar imposto se torna inadequado para a execução do serviço público. Outra dimensão a ser destacada, é o quantitativo de casos acompanhados pelos governos de sonegação de impostos. Nesse quesito é insuficiente uma vez que todos os cidadãos que sonegam afirmam que os governos muitas vezes não retornam os impostos arrecadados, dificultando a vida em sociedade.

No que se refere à dimensão “esclarecimento social com relação a sonegação de impostos”, os governos não fazem campanha para os cidadãos e esclarecem a necessidade de arrecadação de impostos. Quando questionados acerca de como se sentiam no que se refere ao retorno de seus impostos, muitas vezes os cidadãos sentem realmente desvalorizados.

Vale ressaltar dessa forma que todos os objetivos foram devidamente alcançados. Partindo do pressuposto que a qualidade de vida na sociedade além de contribuir para uma maior produtividade, interfere diretamente na vida de cada pessoa, acredita-se que há espaço e necessidade para interlocuções empíricas para consolidar o entendimento dos elementos influenciadores da sonegação fiscal, bem como, as teorizações que serviram de fundamento para a investigação do campo empírico e os resultados deste estudo permitirão o avanço do saber sobre as prováveis motivações para a sonegação fiscal, e de discussão de diferentes aspectos de modo a contribuir com a melhoria de práticas de gestão e produtividade especificamente na área pública que conscientizem a população de que sonegar imposto é sonegar um bem maior para a sociedade.

Enfim, como visto, o tema é importante para toda a sociedade e trás dados que mostram a realidade da sonegação fiscal no Brasil.

7. REFERÊNCIAS

AMORIM, Fernanda. **Críticas à extinção da punibilidade dos crimes tributários em razão do pagamento do tributo**. Boletim Científico ESMPU, Brasília, a. 15 – n. 48, p. 95-127 – jul./dez. 2016.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 3ª Ed. São Paulo, 2009.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 2010, p. 699.

BRASIL: **Código Tributário Nacional**. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASIL. **Dos Crimes Contra a Ordem Tributária**. Lei 8.137/90. Institui a Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária. Brasília/DF, 27 de dezembro de 1990.

BARRETO, Alcyrus Vieira Pinto; HONORATO, Cezar de Freitas. **Manual de sobrevivência na selva acadêmica**. Rio de Janeiro: Objeto Direto, 1998..

CONJUR. **CRIMES TRIBUTÁRIOS - Lei 12.382 alterou extinção e suspensão de punibilidade**. 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jan-25/cicero-lana-lei-12382-alterou-extincao-punibilidade-crime-tributario>. Acesso em 23/04/2014

COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002. Vol. 1.

DWECK, Denise. **Lucro depois do escândalo**. 2005. Disponível em:<<http://exame.abril.com.br/revista-exame/edicoes/0835/noticias/lucro-depois-doescandalo-m0051443>> Acesso em: 07/04/2019.

ESTELLITA, Heloisa. **Pagamento e parcelamento nos crimes tributários: a nova disciplina da lei n. 10.684/03**. Boletim IBCCRIM. São Paulo, v.11, n.130, p. 2-3, set. 2003.

FREIRE, Paulo. **Pedagogia do Oprimido**, Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987.

FILHO. Andrade e OLIVEIRA Edmar. **Direito Penal Tributário - Crimes Contra A Ordem Tributária Contra Previdência Social**. 7ª ed. São Paulo, Atlas, 2015.

GARCÍA, Jesus Nicasio. **Manual de dificuldades de Aprendizagem: linguagem, leitura, escrita e matemática.** Porto Alegre: Artes Médicas, 1998.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil.** 2ª ed. revista e atualiza Rio de Janeiro: Campus, 2000.

GOULDNER, A. W. *The coming crisis of Western sociology.* Nova York; Londres: BasicBooks, Inc, 1970.

HIRIGOYEN, Marie-France (2006), “A violência no casal: da coação psicológica à agressão física.” Rio de Janeiro: Bertrand Brasil.

IBPT – **Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário.** Estudo sobre Sonegação fiscal das Empresas Brasileiras, 2009.

IBPT – **Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário.** Carga Tributária/PIB X IDH, 2014.

LIMA, Fausto Rodrigues de; Santos, Claudiene (2010), “Violência doméstica: vulnerabilidades e desafios na intervenção criminal e multidisciplinar.” 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris.

LIPSET, S. M. Some social requisites of democracy: economic development and political legitimacy. *The American Political Science Review*, v. 53, n. 1, p. 69–105, 1959.

KUZNETS, S. *Shares of Upper Income Groups in Income and Savings.* Nova York: National Bureau of Economic Research, 1953.

KUZNETS, S. Economic growth and income inequality. *The American Economic Review*, v. 45, n. 1, p. 1–28, 1955.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 25. São Paulo: Malheiros, 2004. P 46.

NÓBREGA, J.L. **artigo Reforma Tributária: do que as empresas precisam.** Disponível em http://www.nobregaempresarial.com.br/noticias_artigosp05.asp. Acesso em 28/02/2019.

PARSONS, T. Equality and inequality in modern society, or social stratification revisited. *Sociological Inquiry*, v. 40, n. 2, p. 13–72, 1970.

PORTAL TRIBUTÁRIO. Sonegação, Fraude e Crimes Contra a Ordem Tributária. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/noticias/conceitode_sonegacao.htm> Acesso em: 30/03/2019.

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA GOVERNO FEDERAL. **Gastos Diretos por tipo de despesas, 2014.** Disponível em <http://www.portaltransparencia.gov.br/PortalComprasDiretasPrincipal2.asp>. Acesso em 02/02/2019.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Refis - Programas De Parcelamentos De Débitos Tributários Federais.** Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/guia/refis.html>. Acesso em 24/04/2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária do Brasil 2013**, dezembro de 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais**, dezembro 2014.

VALLAR, Carlos A.; KROEF, Felipe. **Resumo do Caso Eron**. 2011. Disponível em: <<http://www.youtube.com/watch?v=70XnlrwO7U4>> Acesso em: 07/04/2019.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA- STJ. HC 362478/SP 2016/0182386-0. Relator Ministro Jorge Mussi (1138). DJ: 14/09/2017. **Jus Brasil**, 2017. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=362478&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em 28. abr. 2019.