

A PROPOSITURA DA AÇÃO PENAL NO CRIME DE SUPRESSÃO OU REDUÇÃO DE TRIBUTO E A SÚMULA VINCULANTE 24

Revista Brasileira de Ciências Criminais | vol. 88/2011 | p. 189 - 200 | Jan - Fev / 2011
Doutrinas Essenciais de Direito Penal Econômico e da Empresa | vol. 5 | p. 341 - 373 | Jul / 2011
DTR\2011\1097

Hugo de Brito Machado

Professor Titular de Direito Tributário da UFC. Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

Área do Direito: Penal; Processual; Tributário

Resumo: O artigo trata da exigência do prévio exaurimento da via administrativa para a propositura da ação penal, a partir da consideração da supressão ou redução de tributo como crime material.

Palavras-chave: Crime tributário - Sonegação fiscal - Processo administrativo - Ação penal - Crime material.

Abstract: This article addresses the demand for the prior exhaustion of an administrative process before the proposal of criminal action based on the consideration of suppression or reduction of tax as material crime.

Keywords: Tax crime - Tax evasion - Administrative process - Criminal action - Material crime.

Sumário:

1.INTRODUÇÃO - 2.INTERPRETAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE 24 - 3.ADEQUAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE 24 - 4.CRIME MATERIAL OU DE RESULTADO

1. INTRODUÇÃO

Na aula inaugural do "VI Curso de Direito Penal Econômico Europeu" realizado pelo Instituto Brasileiro de Ciências Criminais – IBCCRIM, em São Paulo, tivemos oportunidade de conversar com colegas a respeito de diversas questões relativas aos crimes contra a ordem tributária. Entre elas se destacou a exigência do prévio exaurimento da via administrativa para a propositura da ação penal. Algumas objeções foram feitas à jurisprudência do STF, que se consolidou com a edição da Súmula Vinculante 24, a dizer que:

"Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1.º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo."

Há quem se oponha à exigência de prévio exaurimento da via administrativa para que o Ministério Público possa promover a ação penal por crime de supressão ou redução de tributo, ao argumento de que as instâncias administrativa e penal são independentes, e assim não seria razoável tal exigência que termina por colocar a instância administrativa em condição superior à judiciária. E mesmo depois de editada a Súmula Vinculante 24, há quem sustente que se a mesma encerra o propósito de impedir a apresentação da denúncia criminal antes do encerramento do processo administrativo tributário em que se discute o crédito tributário, o enunciado da Súmula não cumpre a finalidade visada e por isto as discussões em torno da exigência do prévio exaurimento da via administrativa irão continuar.¹

Essas divergências nos lembram que, segundo Radbruch, Goethe, em carta a Reinhar, depois da leitura duma história comparada dos sistemas filosóficos, escreveu:

"Ao ler esta obra, compreendi de novo aquilo que o autor muito claramente exprime, isto é: as diversas maneiras de pensar acham afinal o seu fundamento na diversidade dos homens e por isso será sempre impossível criar neles convicções completamente uniformes. Se chegarmos a saber de que lado estamos, já conseguiremos bastante; poderemos então ficar tranquilos com a nossa consciência e seremos mais tolerantes para com os outros."²

Na questão concernente à exigência de prévio exaurimento da via administrativa para que o Ministério Público possa promover a ação penal por crime de supressão ou redução de tributo sabemos de que lado estamos. Já escrevemos sobre o tema e, divergindo do que então era o entendimento do STF, preconizamos a necessidade de se exigir o prévio exaurimento da via administrativa.³ E de algum modo contribuímos, ainda que modestamente, para a formação do entendimento hoje consubstanciado na Súmula Vinculante 24.⁴

Estamos, portanto, tranquilos com a nossa consciência. E compreendemos perfeitamente as opiniões divergentes. Tanto que é em razão delas que vamos abordar mais uma vez o assunto, na tentativa de

demonstrar que a regra albergada pela Súmula Vinculante 24 consubstancia a melhor solução para a controvérsia, e que um possível defeito de redação não impede que a mesma cumpra a sua finalidade.

2. INTERPRETAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE 24

2.1 Referência a lançamento definitivo

Depois de transcrever a regra da Súmula Vinculante 24 (MIX\2010\2945), do STF, Kiyoshi Harada formula sua crítica nestes termos:

"Se a intenção dos doutos Ministros do STF era a de impedir a apresentação de denúncia criminal antes do encerramento do processo administrativo tributário em que se discute o crédito tributário, o enunciado da Súmula não cumpre a finalidade visada.

É que, por não existir lançamento provisório do tributo, reputa-se definitivamente constituído o crédito tributário com a notificação do lançamento referido no art. 142.

Notificado do ato do lançamento, o sujeito passivo pode efetuar o pagamento extinguindo o crédito tributário, ou pode apresentar impugnação dando nascimento ao processo administrativo tributário.

O procedimento administrativo do lançamento, normalmente a cargo de um agente fiscal, esgota-se com a notificação do lançamento. O processo administrativo tributário é julgado por outras autoridades administrativas em primeira, segunda e instância especial, conforme lei de regência da matéria de cada ente político que, se for o caso, por meio de decisão administrativa, desconstitui o crédito constituído pelo lançamento, tanto quanto uma decisão judicial.

Essas autoridades administrativas, dentre as quais os representantes dos contribuintes nos órgãos colegiados de julgamento, sequer em tese têm o poder de constituir o crédito tributário que é ato privativo do agente fiscal integrante do quadro próprio.

Logo, as discussões quanto à possibilidade ou não de formulação da denúncia antes do encerramento do processo administrativo fiscal irão continuar, pois notificado o sujeito passivo do ato do lançamento (art. 145 do CTN (LGL\1966\26)), constituído estará definitivamente o crédito tributário, possibilitando a apresentação de denúncia ao teor do enunciado da Súmula Vinculante 24. Só não será possível essa denúncia antes do lançamento tributário como sustentado pela digna Procuradoria Geral da República."

5

Essa crítica de Harada nos lembra que a maior parte das divergências doutrinárias resulta muito mais de questões de linguagem do que de questões relativas propriamente às teses jurídicas. Neste sentido é a lição de Carrió, a nos dizer que:

"La relación que existe entre aquellos desacuerdos y los problemas del lenguaje es muy grande; más de lo que de ordinario advertimos. Hasta se podría decir, sin pecar de exageración, que la mayor parte de las agudas controersias que, sin mayour beneficio, agetan el campo de la teoria jurídica, deben su origen a ciertas percularairades del lenguaje y a nuestra general falta de sensibilidad hacia ellas." ⁶

No caso de que se cuida, a crítica formulada pelo eminente jurista repousa simplesmente na expressão *lançamento definitivo*. Na verdade muitos são os que sustentam não existir lançamento provisório. Nem definitivo, portanto. Mesmo assim, parece-nos que a súmula questionada expressa, sim, o entendimento segundo o qual não se admite a propositura da ação penal antes da decisão final, definitiva, da Administração Tributária, a respeito do crédito tributário constituído mediante lançamento que tenha sido impugnado pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Embora se refira a lançamento definitivo, na verdade a regra consubstanciada na Súmula Vinculante 24 diz respeito ao lançamento que não pode mais ser questionado na via administrativa.

2.2 Os precedentes e a interpretação da regra sumulada

Realmente, na interpretação da Súmula de que se cuida, como na interpretação de qualquer enunciado jurisprudencial, temos de examinar os precedentes que levaram a sua formação.

Entre os precedentes mencionados como formadores do entendimento ao final consubstanciado na Súmula Vinculante 24, vamos examinar os acórdãos proferidos no HC 81.611/DF, julgado em 10.12.2003, e no HC 85.463-0/RJ, julgado em 07.06.2005, que são bastante expressivos do sentido da mencionada Súmula.

O acórdão proferido no HC 81.611/DF, do qual foi relator o Min. Sepúlveda Pertence, porta a seguinte ementa:

"I. Crime material contra a ordem tributária (Lei 8.137/1990, art. 1.º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo.

1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (MC na ADIn 1.571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1.º da Lei 8.137/1990 – que é

material ou de resultado –, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo do tipo.

2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (Lei 9.249/1995, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal.

3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo."

Já o acórdão proferido no HC 85.463-0/RJ, rel. Min. Carlos Britto, porta a seguinte ementa:

" *Habeas corpus*. Crime contra a ordem tributária. Alegação de que não há justa causa para a ação penal enquanto o lançamento do tributo estiver pendente de decisão definitiva no processo administrativo tributário.

O Plenário do STF, no julgamento do HC 86.611, fixou o entendimento de que para o oferecimento da denúncia por crime contra a ordem tributária é imprescindível o esaurimento da via administrativa.

Habeas corpus concedido para trancar a ação penal, sem prejuízo do oferecimento de nova denúncia após exaurida a esfera administrativa. Razão pela qual fica suspenso o curso do prazo prescricional."

Assim, considerados os precedentes que ensejaram a sua elaboração, dúvida não pode haver de que a Súmula Vinculante 24 (MIX\2010\2945) do STF, impede o recebimento de denúncia pelo crime de supressão ou redução de tributo, previsto no art. 1.º da Lei 8.137/1990, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo em que se discuta o lançamento tributário, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo do tipo.

Realmente, a referência feita pela mencionada Súmula ao *lançamento definitivo* deve ser entendida como referência à decisão definitiva, à palavra final da Administração Tributária, no processo administrativo em que o lançamento é questionado. Ainda que se considere inadequada a expressão lançamento definitivo, não há como se possa admitir o questionamento quanto ao significado da regra que o STF editou com a Súmula em referência, que veio especialmente para uniformizar o entendimento jurisprudencial a respeito do assunto.

Por outro lado, a regra segundo a qual a denúncia pelo crime de supressão ou redução de tributo só deve ser formulada depois de exaurida a via administrativa, vale dizer, depois da decisão definitiva no processo em que se questiona o lançamento tributário, é importante para a preservação da coerência do sistema jurídico e das garantias constitucionais em matéria de tributação, como a seguir será demonstrado.

3. ADEQUAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE 24

3.1 Coerência do sistema

A regra consubstanciada na Súmula Vinculante 24 (MIX\2010\2945) do STF, é de notável importância para manter a coerência do sistema, impedindo decisões conflitantes em torno da questão de saber qual o tributo é efetivamente devido. Impede que o juízo criminal condene alguém como autor de crime de supressão ou redução de tributo, enquanto a autoridade da Administração Tributária, competente para lançar ou para decidir sobre a legalidade do lançamento, considera não existir no caso tributo devido, ou não ter havido redução do tributo devido.

Não se venha dizer que a Súmula em questão confere poder excessivo às autoridades da Administração Tributária, permitindo a estas a palavra final sobre se uma conduta configura, ou não, um crime contra a ordem tributária. A lei estabelece expressamente que qualquer pessoa que tenha conhecimento de fato constitutivo de crime desta natureza pode comunicar tal fato ao Ministério Público.⁷ E este, tomando conhecimento do fato, pode e deve provocar a autoridade da Administração Tributária a se manifestar, explicando porque não fez o lançamento correspondente, e não ofereceu ao Ministério Público informações a respeito. Assim, se a autoridade administrativa continua inerte, ou se manifesta em divergência com o entendimento do Ministério Público, poderá este, se entender que a autoridade administrativa está descumprindo o seu dever de fazer o lançamento, pode e deve agir contra ela. Não poderá, porém, agir contra o suposto autor de crime deixando livre de qualquer responsabilidade a autoridade administrativa.

3.2 Preservação das garantias constitucionais

Outra virtude da regra consubstanciada na Súmula Vinculante 24 consiste na preservação de garantias constitucionais do contribuinte, que poderiam ser afetadas com a propositura da ação penal antes de

decisão definitiva da autoridade administrativa competente.

Realmente, a mencionada regra garante que a ameaça de pena criminal não vai funcionar como instrumento para compelir alguém a pagar tributo. Neste sentido, o STF já decidiu que:

"Não se tipificando crime tributário sem o lançamento fiscal definitivo, não se justifica abertura ou continuação de inquérito policial, nem de qualquer procedimento do Ministério Público, quando a autoridade administrativa haja declarado extinto o crédito tributário em razão da consumação da decadência." ⁸

Realmente, o que se tem visto é a constante utilização de procedimentos criminais como forma de intimidação do contribuinte, para o fim de constrangê-lo a fazer o pagamento de tributo, que pode ser indevido, sem que tenha oportunidade de questionar a legalidade da exigência.

A regra consubstanciada na Súmula Vinculante 24, portanto, empresta maior efetividade a garantias constitucionais do contribuinte, preservando seu direito à obediência ao princípio da legalidade tributária, dando efetividade às garantias de que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal, ⁹ e de que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a eles inerentes. ¹⁰

3.3 Direito à extinção da punibilidade

Registre-se, finalmente, que a regra da Súmula Vinculante 24 garante, também, o direito de ver extinta a punibilidade pelo pagamento do tributo que a Administração Tributária, em decisão final definitiva, considere efetivamente devido.

Realmente, fosse possível o procedimento criminal antes da decisão final da Administração Tributária, o contribuinte poderia ser compelido a pagar sem discutir qualquer quantia dele exigida a título de tributo, sob pena de ser constrangido com inquérito policial e até com ação penal por crime contra a ordem tributária.

4. CRIME MATERIAL OU DE RESULTADO

4.1 Supressão ou redução de tributo como crime material

Além de ser adequada, como já nos itens precedentes procuramos demonstrar, é teoricamente correta a regra segundo a qual no crime de supressão ou redução de tributo só pode ser tido como consumado com a decisão definitiva no processo administrativo em que se questiona o lançamento tributário.

Não se trata de condicionar a ação penal à representação formulada pela autoridade administrativa. O equívoco da tese que admite a ação penal por crime de supressão ou redução de tributo antes da decisão definitiva da Administração Tributária decorre da confusão entre a exigência de representação como condição da ação e a exigência de prévio esgotamento da via administrativa como uma questão prejudicial, que diz respeito ao direito material e não ao direito processual.

4.2 O tributo como elemento normativo do tipo

Realmente, a questão de saber se é, ou não, admissível ação penal por crime de supressão ou redução de tributo, é uma questão de direito material. Questão que diz respeito ao tipo penal de que se cuida, que conta com um elemento normativo: o tributo devido. Só se pode entender consumado o crime quando se tiver certeza de que ocorreu a supressão, ou a redução de um tributo devido.

Ocorre que em relação aos crimes em geral não se questiona a presença de elementos normativos. Entretanto, no crime de supressão ou redução de tributo este *elemento normativo* é de fundamental importância, e em nosso sistema jurídico compete privativamente à autoridade administrativa dizer da existência, e dimensionar economicamente a relação tributária. Em outras palavras, compete privativamente à autoridade administrativa lançar o tributo. ¹¹

Assim, a manifestação definitiva da autoridade da Administração Tributária é indispensável para que se possa ter como configurado o crime de supressão ou redução de tributo, ou fraude com esse fim praticado.

No dizer de Andrade Filho:

"(...) é livre de dúvidas que a consumação dos crimes contra a ordem tributária só poderá ser afirmada depois de esgotadas todas as instâncias administrativas de que dispõe o sujeito passivo para discutir a exação. Isto porque o lançamento tributário, como vimos, pode perfeitamente ser desconstituído, hipótese em que desapareceria o núcleo do tipo penal: a supressão ou redução ilegal do tributo ou contribuição." ¹²

4.3 Evolução da jurisprudência

No STF predominou o entendimento segundo o qual a ação penal seria possível independentemente do que ocorresse na esfera administrativa quanto à relação tributária. Sobre o assunto já escrevemos:

"A tese predominante na jurisprudência parece ter origem na lição de Manzini. Ao apreciar o Recurso de HC 50.523/SP, o STF de certa forma acolheu a doutrina italiana, citada no acórdão do Tribunal de Alçada Criminal do Estado de São Paulo, que invocou lição de Manzini, para concluir que: a) o juiz penal não está obrigado a aguardar a solução da instância administrativa, para permitir a movimentação da ação penal, e b) no julgamento do fato denunciado como sonegação fiscal não está vinculado à solução eventualmente dada pela instância administrativa. Isto é, pode o juiz penal condenar quando o contribuinte tenha sido liberado pela administração fiscal como absolvê-lo, na hipótese contrária.¹³ É interessante, portanto, o exame do Direito Penal Tributário italiano, a ver-se como foi ali tratada a questão.

Na Itália, a reforma do direito penal tributário, realizada em 1982, teve dois objetivos: um, a abolição da 'prejudicial tributária', considerada causa de retardamento da justiça penal em matéria tributária; o outro, a redefinição do crime, consequente à essa nova realidade processual.

Antes de 1982, a definição do tipo penal era centrada na evasão do imposto, isto é, sobre o evento de dano ao erário, exigindo para sua identificação o acerto da relação tributária. Com a reforma, foram redefinidos os tipos penais de sorte a que não mais fosse necessária tal acerto, podendo assim ser o julgamento confiado ao juízo penal, ainda que desprovido este de específica competência em matéria tributária.¹⁴

Na explicação de Tesouro, o princípio, para o imposto direto, segundo a lei de 1929, estendido ao IVA pelo decreto que o instituiu, era o de que a ação penal não podia ter curso se não tornado definitivo o lançamento do tributo. Entretanto, explica aquele mestre, constatou-se que tal princípio fez praticamente inoperante a eficácia intimidatória da sanção penal porque, dada a prolixidade do processo tributário, a ação penal podia iniciar-se só muito tempo depois do conhecimento do fato ilícito.

O princípio, todavia, tinha sua justificação lógica, porque o crime de evasão só podia ser afirmado depois que fosse determinado o imposto devido, donde resultava lógico que o juízo penal tivesse vez depois que o juízo tributário tivesse resolvido a controvérsia fiscal. Para abolir a prejudicial era condição indispensável a modificação da norma incriminadora, a qual agora, prevalentemente, não considera crime a evasão (omissão, incompleta ou infiel declaração), mas o cometimento de fato propiciador ou instrumental da evasão, ou outro fato cuja afirmação não implica resolver a questão de quantificação.¹⁵

Não obstante extremamente complexo, o Direito Penal Tributário italiano tem pontos importantes a serem observados, tais como: a) a relativa ligação entre o juízo penal e o tributário, tanto que, em regra, a sentença irrecorrível de condenação, ou de absolvição tem autoridade de coisa julgada no processo tributário no que concerne aos fatos materiais que foram objeto do juízo penal (art. 12, § 2.º, da Lei 516/1982); b) em consequência, a possibilidade de, com base nos fatos materiais afirmados pelo juízo penal, a Administração Tributária fazer lançamento, se não atingido tal direito pela decadência; c) o reconhecimento doutrinário de que a prevalência do juízo penal é justificada por uma disfarçada desconfiança do legislador em relação aos juízos tributários.¹⁶

De todo modo, a análise da doutrina italiana demonstra que, ali, a lei anterior definia como crime a evasão, por isto mesmo se considerava indispensável o prévio lançamento do tributo, ou, em outras palavras, a determinação da ocorrência da efetiva supressão, ou redução, de um tributo legalmente devido constituía uma circunstância prejudicial. Tinha-se a prejudicial tributária. E para afastá-la, a reforma penal alterou a definição do crime, que deixou de ser um crime material, de resultado, para tornar-se um crime de mera conduta, ou crime formal."¹⁷

Ocorre que no Brasil a evolução legislativa deu-se em sentido inverso. Tínhamos um crime formal, ou de mera conduta, na Lei 4.729/1965, e passamos a ter um crime material, ou de resultado, com a Lei 8.137/1990.

Realmente, a Lei 4.729, de 14.07.1965, definiu o crime de sonegação fiscal, cujo tipo descreveu em seu art. 1.º, mediante ações ou omissões todas elas relativas a obrigações tributárias acessórias, sem colocar o resultado como elemento integrativo do tipo, não obstante exigisse para a configuração deste, em qualquer caso, o dolo específico.

Já a Lei 8.137, de 27.12.1990, define o crime contra a ordem tributária de duas formas. A primeira, em seu art. 1.º, dizendo que: "Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as condutas", que indica em seus cinco incisos. E a segunda, em seu art. 2.º, dizendo que constituem crime da mesma natureza, condutas relativas a obrigações acessórias (incs. I e V); o não recolhimento de tributo cobrado ou descontado, que muitos denominam apropriação indébita de tributo (inc. II), além de reproduzir, com ligeira alteração, o tipo

que estava na lei anterior, de exigir, pagar ou receber percentagem sobre incentivo fiscal (inc. III), acrescido de outro, configurado pela conduta de deixar de aplicar ou aplicá-lo indevidamente (inc. IV).

Pode-se afirmar, assim, que a lei atual define a supressão ou redução de tributo como crime material, ou de resultado. Sua configuração exige que se defina a existência de um tributo devido, para que se possa afirmar sua supressão, ou redução, mediante uma ou mais das condutas descritas na lei.

É indubitável, portanto, que a invocação do Direito italiano não ampara a tese que vinha sendo adotada em alguns julgados, no Brasil. Pelo contrário, a análise do Direito italiano demonstra que, em nosso caso, sendo o crime de supressão ou redução de tributo um crime de resultado, não se pode afastar a questão prejudicial tributária.

1. Kiyoshi Harada, Crimes tributários – Alcance da Súmula Vinculante 24, *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas* 17/56-57.

2. Gustav Radbruch, *Filosofia do direito*. 5. ed. Trad. L. Cabral de Moncada, Coimbra: Arménio Amado, 1974. p. 59.

3. *Estudos de direito penal tributário*. São Paulo: Atlas, 2002. p. 152-168.

4. Veja-se voto-vista do Min. Sepúlveda Pertence, no HC 77.002-8/RJ.

5. Kiyoshi Harada, Crimes tributários... cit., p. 56-57.

6. Genaro R. Carrió, *Notas sobre derecho y lenguaje*. 5. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2006. p. 91.

7. Art. 16 da Lei 8.137/1990.

8. STF, 2.^a T., HC 84.555/RJ, rel. Min. Cezar Peluso, DJ 14.09.2007.

9. Art. 5.º, LIV, CF/1988 (LGL\1988\3).

10. Art. 5.º, LV, CF/1988 (LGL\1988\3).

11. Estabelece o Código Tributário Nacional (LGL\1966\26): "Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."

12. Edmar Oliveira Andrade Filho, *Direito penal tributário – Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 1995. p. 96.

13. STF, RTJ 65/62

14. Cf. Giovanni Fiadanca-Enzo Musco, *Diritto penale tributario*. Milano: Giuffrè, 1992. p. 1-3.

15. Cf. Francesco Tesauo, *Istituzioni di diritto tributario*. 4. ed. Torino: Utet, 1987. vol. 1, p. 288.

16. Cf. Augusto Fantozzi, *Diritto tributario*. Torino: Utet, 1994. p. 490.

17. Hugo de Brito Machado, *Estudos de direito penal tributário*. São Paulo: Atlas, 2002. p. 155-157.