



APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA E RESPONSABILIDADE PENAL: REFLEXOS DO JULGAMENTO DO HC 309.109/SC DO STJ E RHC 163.334/SC DO STF

Fernando Martins Xavier de ALMEIDA¹
Glauco Roberto Marques MOREIRA²

RESUMO: O presente artigo tem o objetivo a realização de uma análise crítica acerca da responsabilidade penal a partir do entendimento do Superior Tribunal de Justiça no HC 399.109/SC e do Supremo Tribunal Federal no RHC 163.334/SC, que criminalizaram a conduta omissiva calcada no não recolhimento do ICMS. Merecerá especial destaque a compreensão acerca do sujeito passivo tributário e a consequência trazida pelos referidos julgamentos, a partir de uma análise jurisprudencial e doutrinária.

Palavras-chave: Direito Penal Tributário. Crimes contra a Ordem Tributária. ICMS. Apropriação Indébita Tributária. Responsabilidade Penal.

1 INTRODUÇÃO

É cristalino que a cobrança de tributos consiste em uma das funções essenciais para o funcionamento do Estado e de todos os seus serviços públicos, bem como para o alcance do bem-estar dos seus cidadãos, por meio da prestação dos direitos sociais para o seu melhor desenvolvimento. Nessa perspectiva, o Estado passa a ser o sujeito ativo na cobrança dos tributos, conquanto os cidadãos figurem como contribuintes, e para lograr êxito no pagamento dos tributos pelos cidadãos, o Estado utiliza-se de medidas que forcem os contribuintes a cumprirem com suas obrigações, sob pena de multa e até criminalização de suas condutas omissivas.

¹ Discente do 10º termo do curso de Direito da Toledo Prudente Centro Universitário. Estagiário do Ministério Público do Estado de São Paulo (MP/SP), na 5ª Promotoria Criminal. Bolsista e Pesquisador do Programa Institucionais de Bolsas de Iniciação Científica (PIBIC) do CNPQ/Toledo. Membro Associado do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais (IBCCRIM) e Instituto Brasileiro de Direito Penal Econômico (IBDPE).

² Doutor e Mestre em Direito pela ITE (Instituição Toledo de Ensino de Bauru/SP); graduado em Direito pela Toledo Prudente Centro Universitário (1991); professor de Direito Penal da graduação e pós-graduação da Toledo Prudente Centro Universitário; atua principalmente nos seguintes temas: pena, Constituição, direitos fundamentais. Orientador do trabalho.

No cotidiano brasileiro existe diversos fatores que corroboram para a manutenção de uma cultura de inadimplemento tanto de pessoas físicas quanto de pessoas jurídicas. Dentre todos os motivos, como a falta de educação financeira, a diminuição de renda e a ausência de planejamento financeiro, a complexidade tributária toma a frente, haja vista que o governo brasileiro tem usado a complexa legislação tributária como um instrumento de política econômica, com o objetivo de evitar evasão fiscal.

Deste modo, a presente pesquisa tem como objetivo analisar a problemática que gira em torno da responsabilidade penal e a criminalização da conduta omissiva do contribuinte que deixa de recolher o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), a partir da Lei de Crimes contra a Ordem Tributária (Lei nº 8.137/1990), após importante decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no HC 309.109/SC e do Supremo Tribunal Federal (STF) no RHC nº 163.334/SC, que optaram por punir condutas que se consubstanciam no crime de apropriação indébita tributária, conforme os mandamentos da lei.

No tocante a metodologia de pesquisa, desenvolve-se a parte teórica a partir de levantamentos bibliográficos sendo a pesquisa descritiva e exploratória. Apresenta-se através de uma metodologia dedutiva, em virtude de partir da perspectiva geral, quanto a discussão sobre a interdisciplinaridade do Direito Penal e do Direito Tributário para chegar na solução da problemática, que consiste na discussão sobre a responsabilidade penal na prática da apropriação indébita tributária, bem como, indutiva, hipotético dedutiva, crítica, baseada em livros, revistas e posicionamentos jurisprudenciais, bem como serão utilizados artigos científicos e publicações da internet, voltados para os aspectos envolvidos no trabalho.

Portanto, o presente trabalho visa o melhor entendimento possível, objetivando colaborar com a solução da problemática e da complexidade que rodeia os assuntos aqui retratados.

2 ASPECTOS GERAIS DOS TRIBUTOS

A historicidade da tributação demonstra que o tributo acompanhou a própria evolução da sociedade. Se anteriormente era verdadeiro instrumento de opressão e condicionante da liberdade, na atualidade, em decorrência do Estado de Direito e

em atendimento aos ditames constitucionais, passou a ser legitimado e regulado por meio do Direito Tributário, o qual por meio de princípios, diretrizes, coíbe a arbitrariedade estatal sem perder de vista a prevalência do interesse público em relação ao interesse particular (SCHOUERI, 2023).

Neste diapasão, o Direito Tributário regula, sobretudo, a forma com que o Estado arrecada e fiscaliza a obtenção de tributos/recursos para cumprimento de sua finalidade precípua: a garantia da ordem e bem-estar social por meio da execução das políticas públicas, tais como segurança, educação, moradia, saúde. Isto implica dizer que o escopo da obtenção de receitas financeiras ou recursos públicos é o cumprimento das obrigações perante a população, bem como, garantir sustentação à existência da administração pública, direta e indireta. (CAVALCANTI, 2022).

Para que a máquina pública possa desempenhar suas funções faz-se necessária a contraprestação pelos indivíduos, externalizada pela natureza obrigacional compulsória de prestação pecuniária, ou seja, a obrigação de fornecer dinheiro independentemente de autonomia da vontade, ocupando os entes tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) o polo ativo da relação jurídica e o contribuinte (pessoas físicas ou jurídicas) o polo passivo (SABBAG, 2021).

A responsabilidade pelo pagamento pode ser vislumbrada por meio de uma sucessão de acontecimentos: a obrigação tributária ocorre quando a hipótese de incidência tributária (norma abstrata prevista em lei) for praticada pelo sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) instituindo-se assim o fato gerador (art. 114 do Código Tributário Nacional – CTN) o qual por sua vez, faz surgir o poder de o sujeito ativo exigir o crédito tributário por meio do lançamento tributário (NOVAIS, 2022).

Quanto ao responsável pelo pagamento, tem-se por tributo direito aquele custeado pelo próprio sujeito passivo da obrigação, o que dá causa à ocorrência do fato gerador é o mesmo quem sofrerá o impacto econômico-financeiro da cobrança; já na hipótese de tributo indireto, é aquele permite a transferência para pessoa diversa da legalmente instituída como sujeito passivo da obrigação – como ocorre com o ICMS (SCHOUERI, 2023).

Assim, com a subsunção do fato à norma, nasce a relação jurídico-tributária com a cobrança de tributo, que nos termos do art. 3º do CTN, é definido como “toda

prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966, não paginado). Do referido artigo extrai-se as características essenciais do tributo: é prestação pecuniária compulsória expressa em moeda; é obrigação e não sanção (natureza punitiva); é instituído por lei e cobrado por lançamento (CAVALCANTI, 2022).

Insta salientar que tributo é gênero que abrange – de acordo com a doutrina majoritária e pelo STF – 05 (cinco) espécies, o que ratifica a existência da teoria pentapartida dos tributos, a qual considera como espécie tributária, os impostos, as taxas, as contribuições de melhorias, os empréstimos compulsórios e as contribuições, cada qual com suas particularidades (SABBAG, 2021).

O cerne do presente artigo conduz a uma análise crítica acerca das consequências criminais decorrentes do não recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, comumente conhecido por sua sigla – ICMS – tornando-se indispensável a sua pormenorização.

2.1 DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS

Os impostos são tributos não vinculados, em que as circunstâncias impositivas de obrigatoriedade de recolhimento não guardam relação com a atividade estatal, independe de contraprestação do Estado (art. 16 do CTN); referem-se tão-somente ao âmbito privado do contribuinte, vinculada à presunção de riqueza com a incidência de pagamento sobre determinada coisa ou bem, tal como imóvel, renda, automóvel etc. (JÚNIOR, 2018). Daí decorre o princípio da capacidade contributiva, “segundo o qual a posse (ou o consumo) de riqueza vem a ser a causa última e imediata do dever do súdito de pagar o imposto, ou seja, a causa que emerge da lei” (SCHOUERI, 2023, p. 116).

Nesta senda encontra-se o ICMS, um dos principais impostos do Brasil, instituído pelos Estados e pelo Distrito Federal (art. 155, inciso II da Constituição Federal), sendo a principal fonte de receita desses entes, contando ainda com vasta participação do Senado Nacional, Congresso Nacional, Conselho Nacional de Política Fazendária, dentre outros órgãos, a fim de trazer equilíbrio nas relações. (JÚNIOR, 2018).

As hipóteses de incidência tributária, as respectivas bases de cálculo e a definição dos contribuintes estão previstas na Lei Complementar 87/1996, denominada de Lei Kandir, que será aplicada quando houver: a) prestação de serviços de comunicação e transporte; b) operações relacionadas à circulação de mercadorias (NOVAIS, 2022).

No que se refere ao contribuinte, será a pessoa física ou jurídica, ainda que sem habitualidade ou intuito profissional, importe bens de qualquer natureza; seja prestadora de serviço de transporte interestadual e intermunicipal; seja prestadora de serviços de comunicação; pratique procedimentos relativos à circulação de mercadorias (SABBAG, 2021).

Dentre as peculiaridades do ICMS, destaca-se a possibilidade de substituição tributária progressiva/para frente, estabelecida pelo art. 150, §7º da Constituição Federal, fenômeno em que um terceiro recolhe o tributo antes da ocorrência do fato gerador. Contudo, o trivial é a substituição regressiva/para trás, quando o fato gerador ocorre antes do pagamento do tributo, postergando-se o recolhimento em típico caso de diferimento (SABBAG, 2021).

À vista disso, diz-se que o imposto de natureza consumerista e indireta, uma vez que recai sobre toda a cadeia econômica, desde a produção ao consumo de bens e serviços no mercado, sendo o encargo financeiro transferido para o contribuinte de fato (consumidor) e não ao contribuinte de direito (CALIENDO, 2022), por simples conveniência do Fisco, que entende existir no responsável tributário maior aptidão para proceder o recolhimento, mesmo que não tenha realizado o fato gerador (SABBAG, 2021).

Feitas as considerações acerca da indispensabilidade do recolhimento dos tributos para controle e manutenção da ordem das finanças públicas, passa-se a expor a respeito da tipificação da apropriação indevida de verba destinada aos entes detentores de competência tributária para instituição, fiscalização e cobrança.

3 DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA À LUZ DO CÓDIGO PENAL

O crime de apropriação indébita encontra previsão no art. 168 do Código Penal, tipificando a conduta e punindo com pena de reclusão de um a quatro anos, e multa, aquele que se apropria de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção (BRASIL, 1940).

Ainda que não seja elemento constitutivo do tipo, trata-se de crime usualmente marcado pela quebra de confiança, em virtude da entrega espontânea pela vítima de um bem ao agente, que a primeira se compromete a restituí-lo, porém, sobrevém dolo posterior com a inversão do ânimo em relação ao objeto, passando a agir como se dono fosse (GONCALVES, 2023).

Note-se que há lícita entrega/transferência da posse ou detenção do bem, que deve ser feita de forma livre, espontânea e consciente, estando o autor do crime de boa-fé quando do recebimento, sem o *animus rem sibi habendi*, pois se a obtenção ocorresse de forma diversa, a título exemplificativo, com o emprego de violência ou fraude está-lo-ia incorrendo em outras figuras criminosas (CAPEZ, 2022), de modo que a consumação somente ocorre quando há a inversão da posse: chamado a devolver aquilo que lhe foi confiado, se recusa a fazê-lo (NUCCI, 2022).

O crime é classificado pela doutrina como: comum (pode ser praticado por qualquer pessoa); de forma livre (praticado por qualquer meio); material (resultado naturalístico – inversão do animo da posse); de dano (lesão ao bem jurídico tutelado); dolo específico (apodera-se definitivamente da coisa); instantâneo (resultado que não perpetua no tempo); monossubjetivo (admite concurso de pessoas) e plurissubsistente (*iter criminis* fracionado, salvo quando cometido por omissão – negativa de restituição) (ESTEFAM, 2023).

O objeto material do crime é a coisa alheia móvel, podendo ser divisível, indivisível, consumível, infungível, porém, quando referir-se à coisa fungível, necessária a verificação do desdobramento fático decorrente, já que existente a possibilidade da reposição imediata por outro da mesma espécie, qualidade e quantidade (GONCALVES, 2023), como na hipótese de mútuo, em que o mutuário adquire a propriedade do objeto, o que não ocorre com a retenção de valores correspondentes a tributos com recolhimento diferido, a saber (BITENCOURT, 2022).

3.1 DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA

A Lei nº 8.137/1990, definiu em seus artigos 1º e 2º os denominados crimes contra a Ordem Tributária, revogando de forma tácita os crimes de sonegação fiscal previstos na Lei nº 4.729/65 (HARADA; FILHO; POLIDO, 2014).

O crime comumente conhecido como de apropriação indébita tributária encontra regramento no art. 2º, inciso II do referido código, dispondo o legislador ser da mesma natureza do crime do art. 1º, isto é, praticado por particulares em detrimento ao erário público (BITENCOURT, 2023), constituindo ilícito penal “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” (BRASIL, 1990, não paginado).

A conduta típica corresponde à conduta omissiva “deixar de recolher”, se aperfeiçoando com a simples omissão, externada pelo descumprimento de recolhimento do tributo dentro do prazo estabelecido em lei em que o agente encontrava-se na posse precária de valor o qual deveria repassá-lo ao seu legítimo titular (cofres públicos) e não o fez, configurando crime omissivo próprio que não comporta tentativa e que independe de resultado naturalístico – mera conduta (HARADA; FILHO; POLIDO, 2014).

Observa-se que o bem jurídico tutelado é o patrimônio administrado pela Fazenda Pública, justificado pelas funções que os tributos desempenham, “para cujo efeito é necessário assegurar tanto o cumprimento das expectativas de ingresso quanto a boa gestão dos gastos” (BITENCOURT, 2023, p. 52), evidenciando-se, dessa forma, que o sujeito passivo do crime é a pessoa jurídica de Direito Público responsável pela administração proveniente da arrecadação, o titular da competência para instituir tributos e exigir o cumprimento da obrigação tributária (BITENCOURT, 2023).

Ao ocorrer o fato gerador da obrigação tributária, nasce ao ente tributante o poder de exigir a prestação pecuniária pelo contribuinte. Por conseguinte, o sujeito ativo, portanto, é a pessoa física que apresenta a condição de responsável pelo pagamento dos tributos diretos (atinente ao verbo nuclear tributo “descontado”) ou a pessoa física que em substituição tributária (atinente ao verbo nuclear “cobrado”), indiretamente vinculada ao fato jurídico tributário, é obrigada, ante expressa disposição legal, a cumprir a prestação exigida, incidentes sobre o consumo (HARADA; FILHO; POLIDO, 2014).

Realizadas as ponderações, passa-se a análise do recente entendimento dos Tribunais Superiores acerca deste dispositivo legal.

4 RESPONSABILIDADE PENAL A PARTIR DO ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA NO HC 399.109/SC E DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO RHC 163.334/SC

Em 22 de agosto de 2018, no julgamento do HC 399.109, a Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça unificou entendimento que para consumação do crime previsto no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, somente se faz necessário que o agente se aproprie do tributo dos contribuintes de fato, isto é, dos compradores dos produtos, deixando de recolhê-los, nos termos da ementa transcrita abaixo:

“HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS “DESCONTADO E COBRADO”. ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA. Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária – tal qual se dá com a apropriação indébita em geral – o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão “descontado ou cobrado”, o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que “descontam” ou “cobram” o tributo ou contribuição. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo “descontado” é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo “cobrado” deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito. É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal. Habeas corpus denegado”. (HC 399.109/SC, Rel. Ministro Rogerio Schietti Cruz, Terceira Seção, julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018)

Com efeito, a referida decisão ao definir que há consumação do crime descrito no art. 2º, II, da Lei 8.137/90 quando envolver ICMS próprio devidamente apurado e declarado pelo sujeito passivo, mas não recolhido, ocasionou verdadeira expansão da punibilidade do instituto, ampliando o sujeito ativo do crime.

Sob justificativa de repercussão econômica, a Corte reconheceu que caberia ao consumidor final arcar com o ônus do tributo, ensejando a apropriação quando o comerciante não realizasse o recolhimento do valor ao ente competente. Não obstante, na medida em que o contribuinte direto do ICMS, não atua como responsável tributário por substituição, tem-se que o referido tipo penal não deveria se sustentar, haja vista inexistência de relação jurídica tributária entre o consumidor final e o sujeito passivo da obrigação tributária. (BITENCOURT, 2023).

Tal controvérsia chegou até o Supremo Tribunal Federal por meio do RHC 163.334, o qual em 18 de dezembro de 2019 fixou a tese de que “o contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. (RHC) 163334, 2019). Com essa interpretação, os Tribunais Superiores incluíram todo e qualquer consumidor final na categoria de contribuinte, de modo que:

“[...] O consumidor final passa a ser tratado como contribuinte (de fato), para que, sob essa justificativa, o empresário ou comerciante, que atua no final da cadeia de circulação de mercadorias, seja visto, não mais como contribuinte direto do ICMS, em razão de operações próprias, mas, artificialmente, como responsável tributário por substituição” (BITENCOURT, 2023, p. 40).

Assim, observou-se que houve confirmação do entendimento proferido pelo STJ, porém com a inclusão de ressalvas, exigindo-se a contumácia do comportamento delituoso e a comprovação do dolo, o qual deverá ser apurado pelo Juiz, bastando apenas a verificação da vontade livre e consciente de não recolher o tributo aos cofres públicos.

Nota-se que a lógica adotada pelo STF é que o comerciante repassa o custo do ICMS no preço do produto, de modo que o consumidor arca com o pagamento do tributo, em verdadeira confusão de conceitos quanto aos verbos “descontado e cobrado” elementares do tipo previsto no inciso II do art. 2º da Lei 8.137/90, pois se referem à responsabilidade tributária e não aos impostos indiretos. Em suma, o

consumidor não é sujeito passivo da obrigação tributária, não podendo considerar que o valor do ICMS embutido no preço tenha sido descontado e cobrado deste. (BUENO; KUBRUSLY, 2021)

5 CONCLUSÃO

Resta concluir a partir de todo o exposto que o recolhimento de tributos se demonstra como um dos principais meios para manutenção do Estado, o qual por meio dessas receitas alcança com seus objetivos, quais sejam, a garantia do bem-estar social, a salvaguarda aos direitos fundamentais, tais como saúde, segurança, educação, dentre outros previstos na Constituição Federal.

Inobstante, nota-se que a cobrança deve ser feita de forma lícita e legítima, em estrito cumprimento às hipóteses de incidência tributária que por sua vez faz nascer o fato gerador e conseqüentemente o poder dos entes estatais em exigir o pagamento, atendendo-se ao disposto no Código Tributário Nacional, às legislações específicas, complementado pelos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais pertinentes.

Tamanha indispensabilidade quanto à prestação pecuniária fez surgir a necessidade de punir aquele que de algum modo infringe com seu dever perante o Fisco, comumente denominados de crimes contra a ordem tributária, previstos na Lei 8.137/90.

Dentre as condutas, destaca-se a apropriação indébita tributária, disposta no art. 2º, inciso II, do referido código, assim denominada por guardar vasta similitude com o art. 168 do Código Penal, posto que o contribuinte se apropria de verba, isto é, deixar de recolher, sabendo pertencer a outrem, no caso, o sujeito ativo da relação jurídico-tributária.

A priori, não haveria nenhuma irregularidade em punir o agente que infringe obrigação estatuída por lei, contudo, os julgamentos trazidos para análise neste trabalho, HC 399.109/SC do STJ e RHC 163.334/SC do STF, inovam de forma prejudicial não somente em relação ao próprio contribuinte, como também em relação ao próprio Direito.

Os Tribunais Superiores ao definirem que há consumação do crime descrito no art. 2º, II, da Lei 8.137/90 quando envolver ICMS próprio devidamente apurado e declarado pelo sujeito passivo, mas não recolhido, ampliara o sujeito ativo de forma

equivocada, posto que o dever jurídico-tributário que recai sobre o empresário-contribuinte nada tem a ver com o ônus econômico suportado pelo consumidor, que poderá nos termos das decisões, ser autor do tipo incriminador, o que parece violar não só o CTN, como também segmentos do Direito Penal, como o princípio da intervenção mínima e o princípio da proporcionalidade.

O consumidor dentro da cadeia mercantil é mero agente econômico, sendo o dever do recolhimento do ICMS sempre do comerciante, ainda que ao final tenha atribuído o encargo econômico ao adquirente do produto ou serviço por meio do preço, de modo que admitir a cobrança do tributo ao consumidor final que não possui nenhum vínculo com o fisco nessas situações é utilizar-se do Direito Penal como fonte de coação em razão da pena de detenção a ser aplicada.

Por meio dos julgados colacionados ao presente trabalho, nota-se que os Tribunais se excederam quanto à órbita de atuação, uma vez que se o legislador quisesse ampliar o rol de sujeitos passivos da obrigação tributária assim teria feito, o que por meio das normas, não se observa. Dessa forma, depreende-se por imprescindível uma melhor fiscalização pelos entes quanto ao pagamento dos tributos, utilizando das vias administrativas para obstar a ocorrência de não recolhimento, visto que o Direito Penal deve ser aplicado em *ultima ratio*.

REFERÊNCIAS

BITENCOURT, Cezar R.; MONTEIRO, Luciana de O. **Crimes contra a ordem tributária**. Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553626980. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626980/>. Acesso em: 23 ago. 2023

BITENCOURT, Cezar R. **Tratado de direito penal: parte especial: crimes contra o patrimônio até crimes contra o sentimento religioso e contra o respeito aos mortos - arts. 155 a 212**. v.3. Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786553622074. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553622074/>. Acesso em: 22 ago. 2023.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributários aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Brasil, DF: Diário Oficial da União, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em 19 ago 2023.

BRASIL. Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940. **Código Penal**. Brasil, RJ: Diário Oficial da União, 1940. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em 23 ago. 2023.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. **Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências**. Brasil, DF: Diário Oficial da União, 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm. Acesso em 25 ago. 2023.

BRASIL, **Supremo Tribunal Federal. (RHC) 163334**. Relator: Ministro ROBERTO BARROSO. julgado em 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754370634>. Acesso em: 24 ago. 2023.

BRASIL, **Superior Tribunal de Justiça. (HC) 399109/SC**. Relator: Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ. julgado em 22 de agosto de 2018. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28HC.clas.+e+%40num%3D%22399109%22%29+ou+%28HC+adj+%22399109%22%29.suce>. Acesso em: 24 ago. 2023.

BUENO, J. V. S; KUBRUSLY, T. C. **Breves considerações sobre o RHC 163.334: inconsistências teóricas e o desafio da irretroatividade da alteração jurisprudencial**. Migalhas: 2021. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/coluna/informacao-privilegiada/349829/breves-consideracoes-sobre-o-rhc-163-334>. Acesso em 24 ago. 2023.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 22 ago. 2023.

CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal: parte especial – arts. 121 a 212.** v.2. Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555596045. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596045/>. Acesso em: 22 ago. 2023.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz M. **Direito Tributário.** Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9786559646203. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559646203/>. Acesso em: 19 ago. 2023.

ESTEFAM, André. **Direito penal: parte especial (arts. 121 a 234-C).** v.2. Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553626928. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626928/>. Acesso em: 25 ago. 2023.

GONCALVES, Victor Eduardo R. **Direito Penal: Parte Especial.** Coleção Esquemático®: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553627345. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627345/>. Acesso em: 24 ago. 2023.

HARADA, K.; FILHO, Leonardo M.; POLIDO, Gustavo M. **Crimes contra a Ordem Tributária,** 2ª edição. Grupo GEN, 2014. E-book. ISBN 9788522493012. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522493012/>. Acesso em: 22 ago. 2023.

JÚNIOR, Anis K. **Curso de direito tributário.** Editora Saraiva, 2018. E-book. ISBN 9788553600250. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600250/>. Acesso em: 20 ago. 2023.

NOVAIS, Rafael. **Direito Tributário Facilitado.** Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9786559645282. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559645282/>. Acesso em: 24 ago. 2023.

NUCCI, Guilherme de S. **Curso de Direito Penal: Parte Especial.** Arts. 121 a 212 do Código Penal. v.2.: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9786559643721. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559643721/>. Acesso em: 22 ago. 2023.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial.** Grupo GEN, 2021. E-book. ISBN 9786559640317. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559640317/>. Acesso em: 19 ago. 2023.

SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário.** Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 19 ago. 2023.