

Receba os resultados dos principais julgamentos tributários no STF, no STJ e no Carf diretamente no seu e-mail no mesmo dia da decisão. [Conheça e assine o JOTA PRO!](#)

PENAL EM FOCO

## O STF e o RHC 163.334: uma proposta de punição da mera inadimplência tributária?

Interpretação do STJ afronta o princípio da legalidade penal e da proporcionalidade, bem como o Pacto de San José da Costa Rica

HELOISA ESTELLITA  
ALDO DE PAULA JUNIOR

10/12/2019 13:15



Plenário do STF / Crédito: Rosinei Coutinho/SCO/STF

Segundo decidiu o STJ no HC 399.109<sup>1</sup>, o contribuinte de ICMS que prestar todas as informações e declarações exigíveis relativamente à apuração deste tributo, mas

não efetuar o pagamento do montante devido incide nas penas do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, que tem a seguinte redação: “*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*”.

Desde 2018, quando proferida a decisão, até início de outubro de 2019, ao menos quarenta julgamentos daquela mesma Corte fazem referência ao precedente seguindo sua orientação. Por meio do RHC 163.334, a matéria foi levada ao STF e deve ser julgada no próximo dia 11 de dezembro, o que motivou este texto<sup>2</sup>.

Os principais argumentos que sustentaram a decisão no STJ são, de forma bastante simplificada, que é irrelevante se o ICMS é próprio ou não, pois “não haverá ônus financeiro para o contribuinte” em virtude da repercussão econômica no preço da mercadoria ou serviço (*argumento da falta de ônus financeiro*); que o STF decidiu que o ICMS não compõe a base de cálculo da PIS/COFINS (*argumento da base de cálculo do PIS e da COFINS*); que a ordem tributária tem dignidade para ser protegida por meio da tutela penal (*argumento da dignidade da arrecadação tributária*); e que haveria uma assimilação entre o tipo penal do art. 2º, II, Lei 8.137/90 e o do art. 168 do CP (*apropriação indébita*) (*argumento da assimilação*).

**+JOTA: Assine o JOTA e não deixe de ler nenhum destaque!**

Quanto ao *argumento da falta de ônus financeiro*, o voto condutor do HC 399.109 sustenta o entendimento de que o termo “descontado” se aplica aos tributos diretos, quando há responsabilidade tributária por substituição; já o termo “cobrado” se aplica aos tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), sendo irrelevante, neste caso, se o ICMS é próprio ou não, pois “não haverá ônus financeiro para o contribuinte”. O termo “descontado”, por sua vez, indica substituição e o termo “cobrado” indica contribuinte (operação própria).

Essa premissa está equivocada. Os termos “descontado” e “cobrado” referem-se às duas modalidades de repercussão *jurídica* da incidência do tributo, respectivamente *a retenção e o reembolso*, e aplicam-se tanto a tributos *diretos e indiretos*. Em outras palavras, esses termos não dizem respeito à repercussão *econômica* da tributação. A *repercussão jurídica* é aquela regulada juridicamente para viabilizar o atendimento à capacidade contributiva nos casos de *responsabilidade tributária*.

De acordo com o art. 121, do Código Tributário Nacional, o *sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*: o contribuinte ou o responsável. Enquanto o contribuinte é quem *manifesta a capacidade contributiva* (por exemplo, vendendo a mercadoria), o

responsável tributário não manifesta essa capacidade diretamente (não vende a mercadoria, para seguir no exemplo), mas é colocado na condição de sujeito passivo por uma opção legislativa, geralmente motivada pela facilitação da arrecadação dos tributos em favor do Fisco.

Por isso, o ordenamento jurídico lhe garante mecanismos de *repercussão jurídica do tributo* de modo que aquele que manifestou a capacidade contributiva (o contribuinte) seja *obrigado a aceitar a retenção* ou o *reembolso* do tributo (incidência jurídica). É uma relação jurídica: o *responsável* tem o *direito de repercutir juridicamente* a incidência do tributo e o *contribuinte* tem o *dever* de sujeitar-se a esta repercussão jurídica. Não fosse assim, o *responsável* se transformaria em *contribuinte* sem, contudo, ter praticado o ato que manifesta capacidade contributiva: em nosso exemplo, o responsável deveria tributar por uma venda de mercadoria que *não fez*. As expressões “descontado” ou “cobrado” se referem, assim, à repercussão *jurídica* e não à *econômica*, como muito bem colocado no voto vencido da Min. Maria Thereza de Assis Moura.

Ademais, se seguirmos à risca a posição firmada no STJ, HC 399.109, teremos de arcar com as seguintes consequências: se “cobrar” é embutir ou repassar custos (tributários) no preço de produtos ou serviços e o desvalor da conduta reside no fato de se receber esses valores do consumidor e, em momento ulterior, não satisfazer as dívidas que compõem o custo, seria necessário, então (a) que o preço de cada produto ou serviço pudesse ser decomposto em suas componentes de custos operacionais, custos tributários, custos trabalhistas, lucro etc.; (b) que, selecionada a parte dos custos tributários, fosse apurado se realmente foram embutidos integralmente no preço naquela específica operação de venda ou de prestação de serviço (pode haver abatimento, ou seja, o suporte do encargo total ou parcialmente pelo vendedor da mercadoria ou prestador de serviço, que abre mão de fazer a repercussão econômica do custo tributário no preço de suas mercadorias ou serviços); (c) comprovar que o consumidor efetivamente pagou o custo tributário antes da data de recolhimento do tributo.

Os obstáculos, quase intransponíveis, para a realização desse cálculo são conhecidos dos tributaristas<sup>3</sup>. Some-se a eles a necessidade de se fazer prova de cada um desses elementos no bojo do processo penal.

A seguir essa lógica, o art. 2º, II, aplicar-se-ia, na verdade, a todos os tributos desde que se possa provar sua repercussão *econômica* no preço<sup>4</sup>. Sendo rigorosos com a posição assumida no precedente, parece não haver fundamento nem sequer para restrição aos custos tributários, pois o fenômeno da repercussão econômica acontece com outros custos, como de energia, trabalhistas, operacionais etc.

No caso de inadimplemento destas outras dívidas, apesar do “reembolso” com o consumidor quando recebido o valor da mercadoria, o comerciante não estaria ameaçado pela pena, simplesmente porque o legislador teria decidido proteger apenas o patrimônio público (angariado por meio da arrecadação tributária), mas não o patrimônio privado, contra o mero inadimplemento. O que nos leva diretamente à indagação sobre se o patrimônio público é juridicamente mais importante do que o privado. O artigo 5º da CF não parece apontar nesse sentido.

Para se escapar da necessidade de ter de provar a repercussão econômica na formação dos preços e do pagamento pelo consumidor, a única saída seria presumir que o tributo foi incorporado ao preço e que o consumidor pagou totalmente o preço do produto ou serviço à vista e tempestivamente. Mas, com isso, surgem outras dificuldades: (a) a conduta perde totalmente o centro de desvalor eleito pelo relator do HC 399.109, pois independerá do fato de que não haveria “ônus financeiro para o contribuinte”; (b) disso decorreria que a conduta ameaçada com a pena seria o não pagamento do tributo devidamente autolancado na data legalmente prevista, ou seja, a mora tributária, a pura inadimplência; (c) do que decorreria, por fim, que seria necessário, em um primeiro passo, justificar (legitimar) o uso da sanção penal para punir a mora tributária, e num segundo, resolver o problema da dupla punição pela mesma conduta, pois há previsão de sanção tributária e de sanção penal para o mesmo atraso no pagamento.

---

## **Como se vê, os argumentos contrários à repercussão econômica como condicionantes da interpretação do tipo penal são sólidos e consistentes e, ficasse a discussão assentada apenas nestes pontos, a solução poderia ter sido diferente.**

Todavia, o que parece ter contribuído de forma decisiva para o reforço da confusão foi o argumento de que o Supremo Tribunal Federal teria confirmado tal interpretação ao decidir, em Repercussão Geral, que o ICMS não deve ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS, o que nos leva ao *argumento da base de cálculo do PIS e da COFINS*.

No ICMS, há a figura do responsável e do contribuinte. As figuras de *repercussão jurídica de retenção* (descontado) e *reembolso* (cobrado) têm lugar nos casos de

*responsabilidade tributária por substituição tributária para frente ou para trás* (diferimento). No ICMS próprio, o sujeito passivo é o contribuinte, pois é ele quem manifesta a *capacidade contributiva* escolhida como *signo presuntivo de riqueza* para incidência deste tributo (venda de mercadoria ou prestação de serviços). O fato de o imposto ser destacado na nota fiscal (e, circunstancialmente, incluído no preço) não o transforma em *agente de retenção* ou em *responsável tributário* de um tributo devido por um terceiro, no caso, o *consumidor*.

E logo vem a pergunta: mas o *encargo econômico* não é *transferido* para o *consumidor*? Pode ser que sim, pode ser que não, de qualquer forma se trata de repercussão econômica que não altera a natureza *jurídica* da relação subjacente.

A decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 574.706 (Repercussão Geral, Tema 69) não teria alterado tal cenário. Ao considerar “não ser possível incluir o valor do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, uma vez que não se trata de receita da empresa, a qual apenas faz o intermédio no repasse do imposto efetivamente cobrado do consumidor, que deve ser diretamente repassado ao Estado”, o que faz a decisão é dar relevância jurídica à repercussão econômica do ICMS próprio para interpretar a validade da incidência do PIS/COFINS. Isso não significa que, assim, o STF tenha transformado essa repercussão em *jurídica* ou que tenha alterado a natureza jurídica subjacente à identificação do que vem a ser tributo “descontado” ou “cobrado”.

Em primeiro lugar, o julgamento tem por objeto a definição da base de cálculo (jurídica) de tributos que têm por fundamento constitucional a incidência sobre “faturamento ou receita” (art. 195, I, b, CF/1988), ou seja, não estava em pauta o ICMS. Neste contexto, a *incidência econômica* foi tida pelo Tribunal como relevante porque o ICMS próprio *compõe o preço da mercadoria*.

O Tribunal entendeu que, *juridicamente*, o ICMS não pode compor a *receita* (base de cálculo) porque a União não deveria considerar como *manifestação econômica de riqueza* a parcela de um *tributo estadual*. O *destaque* do ICMS-próprio na nota fiscal de venda de mercadoria ou prestação de serviço pelo contribuinte seria um indicador da *repercussão econômica* ainda que o valor *efetivamente pago ao Estado* seja menor em decorrência do aproveitamento de créditos relativos à operação anterior, em observância do princípio da não-cumulatividade.

---

## O que estava em jogo, era, assim, a análise do conteúdo econômico do termo “receita”, que

## compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Por isso, essa decisão não pode ser considerada como fundamento para a transformação do ICMS-próprio em um *imposto por retenção* ou em *modalidade de responsabilidade tributária* de um tributo devido pelo adquirente (consumidor ou contribuinte de fato). Não se trata de *desconto* (retenção = descontado) decorrente da *repercussão jurídica* do tributo decorrente da relação jurídica tributária de responsabilidade, mas de *destaque* para fins de controle da mecânica da não-cumulatividade que, de novo, tem efeito *econômico* relevante para a base de cálculo do PIS/COFINS que tomam como manifestação de capacidade contributiva a *receita*. Não por outra razão, o tipo do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990 fala em “descontado ou cobrado” e não “destacado”.

E esses termos devem ser interpretados em conformidade com o sentido que lhes é atribuído pelas normas tributárias por uma série de razões que vão desde a pretensão de previsibilidade da incursão no âmbito da proibição penal a que faz jus o cidadão, até a pretensão de que os tributos e as obrigações que lhes são acessórias sejam definidos em lei anterior à prática do fato imponible (art. 150, I, CF)<sup>5</sup>, e não em uma decisão judicial. Não há que se descartar aqui a possibilidade de que haja uma violação do princípio da legalidade penal por meio da violação do princípio da legalidade tributária.

O próximo argumento empregado pelo STJ é o da *dignidade da arrecadação tributária*: a importância da tributação justifica o emprego a tutela penal. Nada mais correto, pois o uso da sanção penal implica restrição de direitos individuais fundamentais e uma norma com tais efeitos só está justificada quando for idônea, necessária e adequada para a consecução de um fim legítimo (proporcionalidade), sendo que a tutela penal da arrecadação tributária persegue um fim legítimo: em um modelo de Estado incumbido de tantas prestações sociais como o nosso, cuja principal receita é justamente a fiscal, não cremos que haja problemas em justificar o merecimento da proteção penal (consecução de um fim legítimo)<sup>6</sup>.

O problema, contudo, não está aí, mas em outro lugar: na idoneidade e na necessidade de recorrer à sanção mais grave do sistema para fazê-lo. O que pode (e deve) ser objeto de questionamento é a seleção das formas de agressão a esse bem jurídico (fim legítimo) contra as quais o legislador resolve sacar sua mais poderosa e devastadora arma: a sanção penal.

Punir com a sanção penal a pura e simples inadimplência, ainda que de uma prestação tão importante como a tributária, envolve o ônus de demonstrar que todas as outras medidas legais disponíveis ao Fisco são insuficientes e que a restrição à liberdade não só é adequada para a proteção dos interesses de arrecadação, como é proporcional à gravidade da lesão causada na liberdade individual daquele que recebe a pena. Só assim se legitimaria uma interpretação do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 consentânea com a Constituição Federal.

Isso não foi feito no voto condutor porque, salvo melhor juízo, ao proceder a uma aproximação entre esse crime e o de apropriação indébita, cuja legitimidade não se questiona, pode ter entendido desnecessária a justificação da restrição da liberdade individual pelo não pagamento de tributos.

Pode ser que, implicitamente, tenha sido formado um argumento *a fortiori* mais ou menos assim: *se é legítimo punir a apropriação indébita de patrimônio privado, com maior razão o será quando o patrimônio for público*. Esse tipo de argumento, porém, só é válido quando os casos postos em comparação divergem apenas e tão-somente quanto à característica graduável<sup>7</sup>, que aqui seria, talvez, a importância do patrimônio (privado ou público).

Porém, o crime de apropriação indébita do art. 168 do CP (“apropriar-se de coisa alheia móvel de que tem a posse ou detenção”) não difere da conduta do contribuinte devedor confesso que não honra o pagamento de tributos *apenas quanto à titularidade do patrimônio ofendido*. Há uma diferença anterior e essencial: no caso examinado, o contribuinte omite reduzir seu patrimônio na medida da quantia devida ao Estado; ele não acede à propriedade de um terceiro (privada ou pública), e, já por esta razão, o argumento não seria válido.

Disso decorre que o STJ não se desonerou do ônus de legitimar constitucionalmente (à luz da proporcionalidade) o uso da sanção penal para punir a mera inadimplência tributária relativamente à interpretação dada ao termo “cobrado” do art. 2º, II, Lei 8.137/90, o que nos leva a examinar o derradeiro argumento, o da *assimilação entre o crime do art. 2º, II, e o de apropriação indébita*.

Segundo o voto condutor do HC 399.109, parte da jurisprudência e da doutrina teria “atribuído” uma rubrica de “apropriação indébita tributária” ao crime do art. 2º, II, “assemelhando-o” ao crime do art. 168, CP, do que decorreria a “imposição” de incluir naquele elementares típicas deste.

## **A possibilidade da criação doutrinária e/ou jurisprudencial de uma nova figura penal a partir da fusão de elementares de normas incriminadoras em vigor para ampliar o espectro de incidência de uma restrição a direito fundamental é de duvidosa constitucionalidade (princípio da legalidade, art. 5º, XXXIX, CF).**

Mas há mais. A situação daquele que deve tributo como contribuinte e a daquele que se apropria de coisa alheia móvel de que tem a posse ou detenção (art. 168 CP) são essencialmente diversas, como visto.

A ocorrência do fato imponible (venda da mercadoria, prestação do serviço etc.) cria uma obrigação jurídica pecuniária para o contribuinte, que é a obrigação de entregar ao Fisco determinada quantia em dinheiro, obrigação de dar, portanto. Não há uma coisa móvel, mas um direito (de crédito)<sup>8</sup>, nem mesmo uma imediata “perda” da quantia correspondente do patrimônio do contribuinte em benefício do Fisco.

Por essa razão, a ocorrência do fato imponible não torna automaticamente “alheia” a quantia devida pelo contribuinte, apenas cria para ele a obrigação de entregar ao Fisco uma quantia em dinheiro e que é sua, tal qual ocorre, como decidiu o próprio STJ, com a dívida de corrida de táxi, que não pode ser considerada “coisa alheia móvel” (do taxista que prestou o serviço) (STJ, REsp 1.757.543).

Em outras palavras: a ocorrência de um fato gerador não tem por efeito expropriar o contribuinte da quantia devida a título de tributo, nem transforma, em passe de mágica, uma coisa sua em uma coisa “alheia”. Na hipótese que estamos examinando, como visto, o contribuinte omite reduzir o seu patrimônio na medida da quantia devida ao Estado; ele não acede à propriedade de um terceiro (do ente federativo tributante). Isso implica dizer que o objeto sobre o qual recai a conduta do contribuinte inadimplente e o objeto sobre o qual recai a conduta do agente do art. 168, é diversa: lá o patrimônio *próprio*, aqui o patrimônio *alheio*.

## **Pois bem, se esse valor não é alheio, mas próprio, como então assemelhar o não pagamento à apropriação de coisa *alheia*?**

O voto condutor sugere que essa assimilação se daria não na relação do contribuinte de ICMS com o Fisco, mas, sim, naquela estabelecida pelo contrato de compra e venda entre o contribuinte do ICMS e o consumidor final.

Como o custo econômico do ICMS poder ser embutido no preço da mercadoria vendida – tanto quanto podem o ser o custo de outros tantos tributos e despesas operacionais de qualquer atividade econômica –, quando o consumidor paga efetivamente pela mercadoria, a parcela correspondente ao tributo embutido no preço não pertenceria ao vendedor: seria “alheia”, apesar de o pagamento da mercadoria, com a tradição do dinheiro (bem fungível), ter transferido a propriedade do valor correspondente ao tributo ao vendedor.

Mas, então, agravam-se os problemas: porque ou a parcela que representa o custo do tributo, e que é dada pelo consumidor em pagamento pelo bem, não pertence ao vendedor, mas ao comprador, caso em que a vítima da apropriação indébita seria o consumidor e não o Fisco; ou a quantia é devida pelo consumidor ao Fisco e sua entrega ao vendedor é feita apenas para que a transmita a terceiro (o Fisco) por ordem do consumidor (*dominus*), caso em que seria necessário não só apontar que tributo é este devido pelo consumidor pela compra de mercadorias, como, ainda, superar o óbice acima exposto de que a ocorrência do fato gerador cria uma obrigação de dar dinheiro e não a perda de parcela do patrimônio do contribuinte em benefício do Fisco.

Ao levar a sério a posição do STJ, a verdade é que nos aproximamos perigosamente do emprego da sanção penal contra a inadimplência<sup>9</sup>, ainda que tributária, ponto este não examinado pelo tribunal, embora devesse tê-lo sido.

Porque, de forma consequente com a interpretação proposta no voto condutor ao termo *cobrado* do art. 2º, II, o contribuinte que embutir no preço de suas mercadorias e serviços o custo de sua carga tributária, vender esses produtos e serviços e receber o pagamento por eles, declarar tudo isso às autoridades tributárias de forma completa e temporânea, mas não efetuar o pagamento do tributo na data de vencimento, terá praticado o crime do art. 2º, II. O desvalor dessa

conduta – no que tange à relação contribuinte-Fisco – está integralmente centrado no não pagamento na data devida, ou seja, à inadimplência da obrigação de entregar ao Fisco determinada quantia em dinheiro (obrigação de dar).

---

## **E isso nos conduz à pergunta: há vedação de uso da sanção penal para a mera inadimplência (tributária)?**

A CF veda a prisão civil por dívida, salvo a alimentícia e do depositário infiel. Construir um argumento *a fortiori* aqui (“se nem a prisão civil, muito menos a penal”) demandaria algum esforço, pois a prisão civil tem características diversas da penal: não tem finalidades preventivas; não gera reincidência; não pressupõe a reprovabilidade social manifestada na imposição de penal; não exige trânsito em julgado de sentença impositiva; tem duração reduzida relativamente ao máximo da sanção penal etc. De qualquer forma, não só o óbice da proporcionalidade, acima indicado, mas também o de que o Pacto de San José da Costa Rica<sup>10</sup>, incorporado ao nosso ordenamento jurídico com força supralegal e infraconstitucional veda a prisão por dívida, sem qualquer qualificação (“ninguém deve ser detido por dívida”, art. 7, n. 7), parecem indicar que a prisão pelo mero inadimplemento, mesmo de débitos tributários, não encontra agasalho em nosso direito positivo.

---

**Por estas razões, parece-nos que a interpretação dada pelo STJ ao termo “cobrado” do art. 2, II, da Lei 8.137/90, no sentido de abarcar a mera inadimplência tributária do contribuinte, afronta o princípio da legalidade penal, o da proporcionalidade, ambos com residência constitucional, bem como o Pacto de San José da Costa Rica.**

E, para arrematar, a celeuma traz à mente o tema da aplicação retroativa da mudança jurisprudencial<sup>11</sup>, não sendo de se descartar uma importância digna de nota da ocorrência de erro no caso daqueles contribuintes que optaram pela via do

débito declarado e não pago na crença de que, assim, não estariam praticando conduta criminosa.

-----

<sup>1</sup> Terceira Seção, DJe 31/08/2018. Vários artigos publicados no **JOTA** discutem o tema, cf., ilustrativamente, <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-stj-o-icms-e-o-crime-contra-a-ordem-tributaria-12022019>; <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/e-mesmo-crime-destacar-icms-e-nao-pagar-19092018>; <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-crime-de-nao-recolhimento-de-icms-12052019>; <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/deixar-de-recolher-icms-proprio-e-crime-27062017>.

<sup>2</sup> Versão reduzida de um texto mais amplo em preparação.

<sup>3</sup> Há várias referências a isso no julgamento STF, RE 574.706, 2017, no qual, justamente, restou decidido que o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

<sup>4</sup> Isso aconteceu relativamente ao disposto no art. 168-A, § 1º, II, CP. Cf. ESTELLITA. Crimes previdenciários: arts. 168-A e 337-A do CP – aspectos gerais. Revista Brasileira de Ciências Criminais, v. 36, 2001, p. 329-330.

<sup>5</sup> Trata-se do tema da acessoriedade do direito penal econômico em geral e, especialmente, no âmbito do direito penal tributário. Sobre a amplitude dessa discussão, no direito penal econômico em geral, cf. WAGNER. Die Akzessorietät des Wirtschaftsstrafrechts. Zugleich ein Beitrag zu Begriff und Wesen des Wirtschaftsstrafrechts. Heidelberg: C. F. Müller, 2016, e no direito penal tributário, cf. GAEDE, K. Der Steuerbetrug. Baden-Baden: Nomos, 2016, p. 493-509, ambos com ulteriores referências.

<sup>6</sup> Cf. essa discussão em ESTELLITA. A tutela penal e as obrigações tributárias na CF. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

<sup>7</sup> PUPPE. *Kleine Schule des juristischen Denkens*. 3. ed. Göttingen: Vandenhoeck & Ruprecht, 2014, p. 189.

<sup>8</sup> Sobre este ponto, cf. LEITE. Interpretação, analogia e sentido literal possível: o exemplo da apropriação indébita de valores ou numerários (ou: Réquiem a Néson Hungria). In: BUSATO, Paulo César; SÁ, Priscilla Placha; SCANDELARI, Gustavo Britta

(Orgs.). Perspectivas das ciências criminais: coletânea em homenagem aos 55 anos de atuação profissional do Prof. Dr. René Ariel Dotti. Rio de Janeiro: LMJ. Mundo Jurídico, 2016, p. 250–281.

<sup>9</sup> Na AP 480, o STF considerou que o mero inadimplemento da obrigação de restituir, oriunda do desfazimento de negócio jurídico, configurava mero ilícito civil e não a conduta do art. 168, §1º, I, CP.

<sup>10</sup> Cf. QUANDT. A apropriação indébita previdenciária e a prisão por dívida. In: LOBATO, José Danilo Tavares; MARTINELLI, João Paulo Orsini; SANTOS, Humberto Souza (Orgs.). Comentários ao Direito Penal Econômico brasileiro. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017, p. 467-469.

<sup>11</sup> LEITE. Proibição de retroatividade e alteração jurisprudencial: a irretroatividade da jurisprudência constitutiva do injusto penal. In: Actas do colóquio – O direito penal e o tempo (31.10.2015). Coimbra: Instituto Jurídico, 2016, p. 43–88.

---

**HELOISA ESTELLITA** – Professora da FGV DIREITO SP, onde coordena a linha de Direito Penal Econômico do Mestrado Profissional. Doutora em Direito Penal. Bolsista de pós-doutorado da Fundação Alexander von Humboldt.

**ALDO DE PAULA JUNIOR** – Advogado. Professor da FGV DIREITO SP.