



O CUSTO SOCIAL DA EVASÃO FISCAL: UMA ANÁLISE ECONÔMICA DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA AO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Vitor Coimbra Mayon Tovil

Graduado pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Advogado.

Resumo – a jurisprudência fixou critério objetivo para a aplicação do princípio da insignificância ao crime de evasão fiscal, ao condicionar a tipicidade material do crime ao interesse de agir do Fisco em sede de execução fiscal. Este trabalho tem por objetivo compreender e criticar os fundamentos da orientação dos tribunais, bem como avaliar a possibilidade de fixação de um critério alternativo baseado em um juízo de eficiência que atenda o objetivo político criminal do direito penal tributário. A questão é contextualizada em seu campo normativo e dogmático. Distingue-se o crime de evasão fiscal do mero descumprimento de obrigação tributária, com o fim de justificar a sua tutela penal sob o princípio da subsidiariedade. Ademais, diferencia-se o custo social da sonegação fiscal, delimitado pelo objeto jurídico do crime tributário, do custo privado suportado pela Fazenda Pública, determinante da sua opção político-administrativa pelo não ajuizamento de execução fiscal. Conclui-se que a regra fixada pela jurisprudência para aplicação do princípio da insignificância ao crime tributário é insuficiente para a tutela adequada da ordem tributária como bem jurídico.

Palavras-chave – Direito Penal. Direito Tributário. Princípio da insignificância. Ordem tributária. Evasão fiscal.

Sumário – Introdução. 1. O direito penal tributário face ao princípio da subsidiariedade do direito penal. 2. O custo social da evasão fiscal como conteúdo da lesividade penal à luz da teoria do bem jurídico. 3. Os limites da economicidade na repressão penal à evasão fiscal. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

Este artigo avalia o critério empregado pela jurisprudência para delimitar a incidência do princípio da insignificância aos crimes contra a ordem tributária praticados por particulares, em especial aqueles previstos no Capítulo I, Seção I, da Lei nº 8.387/90. Esses crimes, que serão tratados sob a rubrica geral de “evasão” ou “sonegação” fiscal, recebem tratamento peculiar da jurisprudência.

O Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça, em precedentes de caráter vinculante, condicionaram a tipicidade material da evasão fiscal ao interesse da Fazenda Pública para a execução fiscal do crédito correspondente. Há, assim, a adoção de um critério



explicitamente econômico ao direito penal, o que tem implicações teóricas e práticas para a tutela penal da ordem tributária.

O primeiro capítulo analisa a jurisprudência que informa a aplicação do princípio da insignificância à evasão fiscal. Para isso, apresenta as normas jurídicas relevantes e contextualiza o debate jurisprudencial, tanto em sede tributária quanto penal. Com isso, esclarece a distinção entre a infração penal, por meio da análise de sua tipicidade formal, e o mero descumprimento de obrigação tributária, de forma a criticar o fundamento das decisões com base nos princípios que regem o direito penal.

Superada a discussão dos fundamentos de sua adoção pela jurisprudência, o segundo capítulo analisa a regra de aplicação do princípio da insignificância. Para isso, investiga a tipicidade material do crime de sonegação fiscal, abordada por meio da teoria do bem jurídico, à luz de uma perspectiva funcional. A identificação do bem jurídico protegido permite analisar o seu conteúdo econômico. Isso é relevante para a avaliação de um critério quantitativo de lesividade penal, pois permite a diferenciação entre o custo privado e o custo social da sonegação fiscal.

O terceiro capítulo discute o papel da economicidade no sistema de justiça penal, por meio da apresentação de suas virtudes e das suas dificuldades. Avalia-se a viabilidade de construção jurisprudencial de critérios quantitativos eficientes para o direcionamento da persecução penal. Feitas essas considerações, é possível avaliar as consequências práticas do critério jurisprudencial de aplicação do princípio da insignificância ao crime tributário para a proteção do bem jurídico.

O método empregado é o hipotético-dedutivo, pois a pesquisa analisará proposições hipotéticas sob o crivo de argumentos jurídicos. O objetivo é sustentar ou refutar essas proposições por meio de argumentação. Para alcançá-lo, a pesquisa adotará uma abordagem qualitativa, com base na revisão da bibliografia acadêmica, bem como no exame das normas e da jurisprudência pertinentes. A abordagem será interdisciplinar; embora predominantemente jurídica, a argumentação será auxiliada por conclusões derivadas da aplicação da teoria econômica aos institutos jurídicos estudados.



1. O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO FACE AO PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE DO DIREITO PENAL

O princípio da insignificância é uma causa supralegal de exclusão da tipicidade material do crime¹ derivado do princípio da proteção dos bens jurídicos². A conduta formalmente típica é penalmente insignificante quando for ínfima a lesão ao bem jurídico. A aplicação prática desse princípio encontra dificuldade na delimitação do que pode ser considerado ínfimo – o julgador, diante de um caso concreto, pode contar, no máximo, com vetores interpretativos solidificados pela jurisprudência.

O juízo de tipicidade material do fato torna-se mais objetivo quando ele tem expressão econômica. Nesse caso, o juiz dispõe de uma referência quantitativa, ainda que aproximada e não correspondente à totalidade, para avaliar a extensão do dano. Alguns crimes, como o furto³, têm parâmetros definidos pela jurisprudência, o que facilita a aplicação da insignificância. Ainda assim, o juiz guarda certa flexibilidade para avaliar o caso concreto, com base nos elementos objetivos do fato e, ainda, de características do agente, como a reiteração criminosa⁴.

Nos crimes contra a ordem tributária, contudo, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, não sem controvérsia, direciona-se para a adoção de um critério objetivo para uma classe de crimes em especial: os crimes contra a ordem tributária praticados por particular. Adota-se o valor estabelecido pela Fazenda para a execução fiscal⁵, que

¹ BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte geral. São Paulo: Saraiva Jur, 2024, 4 v., p. 182.

² GRECO, Luís. Breves reflexões sobre os princípios da proteção de bens jurídicos e da subsidiariedade no direito penal. **Revista no Ministério Público de Mato Grosso**, Cuiabá, v. 2, n. 3, p. 249-275, jul.-dez. 2007.

³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3. Seção). **Recurso Especial 2.062.375/AL**. RECURSO ESPECIAL ADMITIDO COMO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. JULGAMENTO SUBMETIDO À SISTEMÁTICA DOS RECURSOS REPETITIVOS. FURTO. [...] Relator: Min. Sebastião Reis Júnior, 25 de outubro de 2023. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=ACOR&livre=2062375&O=JT>. Acesso em: 20 mar. 2024.

⁴ A título de exemplo, BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3. Seção). **Recurso Especial 2.083.701/SP**. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. DESCAMINHO. DISCUSSÃO ACERCA DA POSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO DA ATIPICIDADE MATERIAL DA CONDUTA (PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA) NA HIPÓTESE DE REITERAÇÃO DA CONDUTA DELITIVA. IMPOSSIBILIDADE. CONTUMÁCIA DELITIVA APTA A INDICAR CONDUTA MAIS REPROVÁVEL E DE PERICULOSIDADE SOCIAL RELEVANTE. [...] Relator: Min. Sebastião Reis Júnior, 28 de fevereiro de 2024. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&termo=REsp%202083701>. Acesso em: 20 mar. 2024.

⁵ Esse artigo não faz uma retrospectiva histórica da jurisprudência acerca do tema, que passou por diferentes fases até se consolidar no sentido apresentado. Para uma apresentação detalhada desse processo, v. FIDÉLIS, Michelle de Medeiros; FIDÉLIS, Monique de Medeiros. O princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária. **Revista do CNMP**, Brasília, v. 9, p. 321-350, 2021.



varia de acordo com o ente com capacidade tributária ativa, como parâmetro; se o valor do tributo sonegado for inferior àquele, a conduta é penalmente insignificante.

No âmbito federal, esse parâmetro é de vinte mil reais, conforme norma do Ministério da Fazenda⁶. Execuções de valores inferiores a esse limite não seriam economicamente justificáveis, pois o gasto com a fiscalização e movimentação da máquina judiciária seria superior ao valor eventualmente recuperado⁷.

Em âmbito estadual e municipal, por sua vez, não havia norma geral que fixasse critério objetivo. Em 2024, contudo, o Supremo Tribunal Federal⁸ alterou entendimento anterior para considerar que falta interesse de agir na execução fiscal de baixo valor, de modo que seu ajuizamento depende da adoção de providências extrajudiciais prévias. A mudança de posição fundamenta-se na Lei nº 12.767/2012, que incluiu a certidão de dívida ativa como título passível de protesto: se o Fisco tem outros instrumentos menos custosos de promover a satisfação do crédito, ele não poderia se valer, como primeira medida, da execução fiscal.

Esse precedente tem evidente caráter econômico, consciente do custo de cada execução fiscal e do volume de execuções no Poder Judiciário. Cita o relatório do CNJ “Justiça em Números”, de 2023, que identifica a execução fiscal como 34% dos casos pendentes, e 64% das execuções pendentes, com taxa de congestionamento de 88,4%⁹. Por mais que a possibilidade de protesto da certidão de dívida ativa seja relevante para justificar a superação do precedente anterior, o fundamento determinante da decisão é a otimização da administração tributária, como garantia de eficiência administrativa.

⁶ BRASIL. **Portaria MF nº 75 de 22 de março de 2012**. Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2012. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=37631>. Acesso em: 20 mar. 2024.

⁷ FIDÉLIS, Michelle de Medeiros; FIDÉLIS, Monique de Medeiros. O princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária. **Revista do CNMP**, Brasília, v. 9, p. 321-350, 2021, p. 328.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 1.355.208 /SC. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL DE BAIXO VALOR POR FALTA DE INTERESSE DE AGIR [...]**. Relatora: Min. Carmen Lúcia, 19 de dezembro de 2023. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur499362/false>. Acesso em: 20 abr. 2024.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **ADI 4.273. EMENTA PENAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. REFIS. LEI N. 11.941/2009, ARTS. 67, 68 E 69. LEI N. 10.684/2003, ART. 9º, §§ 1º E 2º. [...]**. Relator: Min. Nunes Marques, 15 de agosto de 2023. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur485791/false>. Acesso em: 20 mar. 2024.

⁹ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2023**. Brasília: CNJ, 2023, p. 234-238.



O Conselho Nacional de Justiça, então, editou a Resolução nº 547 de 22/2/2024, em que determinou a extinção das execuções fiscais em valor inferior a dez mil reais¹⁰. Assim, uniformizou o critério de aferição do baixo valor da execução para estados e municípios. O *leading case* que motivou essa discussão, ressalte-se, tratava-se de execução fiscal promovida por município.

Essa discussão em matéria tributária influenciou o tratamento dado pela jurisprudência aos crimes contra a ordem tributária. O Supremo Tribunal Federal, em decisões de órgão fracionário acerca de crimes de evasão fiscal de tributos federais^{11,12}, aplicou o valor mínimo para ajuizamento de execução fiscal como critério para aferição da relevância penal da conduta formalmente típica. A Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em julgamento sob a técnica de julgamento de recursos repetitivos¹³, que cria padrão decisório vinculante, adequou sua jurisprudência ao entendimento ao esposado pelo Supremo Tribunal Federal. Na mesma sessão, estendeu-o ao crime de descaminho¹⁴, a que, em julgado, ressalvou a aplicação no caso de reiteração delitiva¹⁵.

¹⁰ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução nº 547 de 22 de fevereiro de 2024**. Institui medidas de tratamento racional e eficiente na tramitação das execuções fiscais pendentes no Poder Judiciário, a partir do julgamento do tema 1184 da repercussão geral pelo STF. Brasília: Conselho Nacional de Justiça, 2024. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/5455>. Acesso em: 20 abr. 2024.

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Habeas Corpus 155.347/PR**. Penal. Crime de descaminho (CP, art. 334). Trancamento da ação penal. Pretensão à aplicação do princípio da insignificância. Incidência. Valor inferior ao estipulado pelo art. 20 da Lei nº 10.522/02, atualizado pelas Portarias nº 75 e nº 130/2012 do Ministério da Fazenda. Preenchimento dos requisitos necessários. [...]. Relator: Min. Dias Toffoli, 17 de abril de 2018. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur384442/false>. Acesso em: 20 mar. 2024.

¹² Esse critério não se aplica a tributos estaduais e municipais, tendo em vista a diferença da capacidade de arrecadação e do orçamento desses entes. FIDÉLIS, Michelle de Medeiros; FIDÉLIS, Monique de Medeiros. O princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária. **Revista do CNMP**, Brasília, v. 9, p. 321-350, 2021, p. 332-337.

¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3. Seção). **Recurso Especial 1.688.878/SP**. RECURSO ESPECIAL AFETADO AO RITO DOS REPETITIVOS PARA FINS DE REVISÃO DO TEMA N. 157. [...] Relator: Min. Sebastião Reis Júnior, 22 de fevereiro de 2018. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=REsp+1.688.878&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>. Acesso em: 20 mar. 2024.

¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3. Seção). **Recurso Especial 1.709.029/SP**. RECURSO ESPECIAL AFETADO AO RITO DOS REPETITIVOS PARA FINS DE REVISÃO DO TEMA N. 157. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA AOS CRIMES TRIBUTÁRIOS FEDERAIS E DE DESCAMINHO, CUJO DÉBITO NÃO EXCEDA R\$ 10.000,00 (DEZ MIL REAIS). [...] Relator: Min. Sebastião Reis Júnior, 22 de fevereiro de 2018. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201702518799&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 20 mar. 2024.

¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3. Seção). **Recurso Especial 2.083.701/SP**. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. DESCAMINHO. DISCUSSÃO ACERCA DA POSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO DA ATIPICIDADE MATERIAL DA CONDUTA (PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA) NA HIPÓTESE DE REITERAÇÃO DA CONDUTA DELITIVA. IMPOSSIBILIDADE. CONTUMÁCIA DELITIVA APTA A INDICAR CONDUTA MAIS REPROVÁVEL E DE PERICULOSIDADE SOCIAL RELEVANTE. [...] Relator: Min. Sebastião Reis Júnior, 28 de fevereiro de 2024. Disponível



O fundamento determinante da decisão do Supremo Tribunal Federal é a subsidiariedade do direito penal. A Corte entende que, se o direito penal é subsidiário, não se pode punir uma conduta que sequer seria sancionada administrativamente. Uma vez que própria Fazenda Pública não deseja executar o crédito tributário considerado de pequeno valor, tampouco haveria interesse na persecução penal desse crime.

O princípio da subsidiariedade, contudo, não justifica esse tratamento excepcional conferido ao crime tributário. Se o crime de evasão fiscal dependesse apenas do descumprimento de obrigação tributária, a infração penal não seria mais do que uma infração administrativa a que se comina pena privativa de liberdade. Isso violaria o princípio da proporcionalidade em sua dupla vertente, pois o direito penal tributário seria simultaneamente excessivo (como acessório da administração tributária) e insuficiente (como instrumento de tutela penal).

O crime tributário, em seu aspecto formal, se diferencia da infração tributária porque não se consuma com a mera infração de dever, isto é, com o descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória¹⁶, mas com o emprego de meio fraudulento¹⁷. A conduta formalmente típica, portanto, envolve um grau de reprovabilidade maior do que a infração administrativa. Além disso, o ardil dificulta a tomada de conhecimento do descumprimento da obrigação pelo Fisco e, por consequência, a tomada de qualquer providência administrativa ou judicial. O direito penal tributário, portanto, já se limita à repressão apenas às lesões mais graves ao bem jurídico, que, em razão da fraude, dificilmente seriam adequadamente enfrentadas pelo direito administrativo. Desse modo, já estão satisfeitos o princípio da subsidiariedade¹⁸ e seu corolário, a fragmentariedade¹⁹.

O próprio Supremo Tribunal Federal, ao julgar se os crimes contra a ordem tributária configurariam hipótese de prisão civil por dívida, reforçou que esses crimes não se limitam “ao

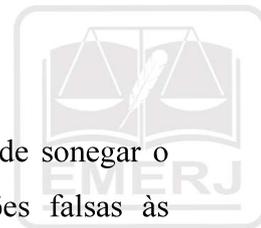
em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&termo=REsp%202083701>. Acesso em: 20 mar. 2024.

¹⁶ BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal econômico**: volume 1. São Paulo: Saraiva Jur, 2016, *E-book*.

¹⁷ PANOEIRO, José Maria; LOPES, Henrique de Sá Valadão. Limites imanentes ao direito penal econômico e empresarial nos crimes tributários: política criminal e interpretação jurisprudencial. **Revista Científica do CPJM**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 6, 2023, p. 64.

¹⁸ Entendido em seu sentido tradicional, de acordo com a seguinte fórmula: “como o direito penal representa a intervenção mais gravosa na liberdade dos cidadãos, o Estado só está legitimado a recorrer ao direito penal quando não dispuser de outro meio menos grave para coibir a prática de determinados comportamentos”. GRECO, Luís. Breves reflexões sobre os princípios da proteção de bens jurídicos e da subsidiariedade no direito penal. **Revista no Ministério Público de Mato Grosso**, Cuiabá, v. 2, n. 3, p. 249-275, jul.-dez. 2007, p. 266.

¹⁹ Segundo o qual “o direito penal não promove uma tutela global de bens jurídicos contra toda forma de agressão, mas seleciona fragmentos do injusto dotados de especial gravidade para erigi-los à categoria de injustos penais”. *Ibid.*



não pagamento de tributos, mas aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido, consubstanciados em fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e outros ardis”²⁰. Nesse acórdão, o Supremo Tribunal Federal aponta para a diferença entre os dois ilícitos, corroborada pela independência entre as instâncias administrativa, cível e penal.

A análise da ofensividade do crime de evasão fiscal, com o fim de balizar a aplicação do princípio da insignificância, deve buscar seu fundamento nos fundamentos do próprio direito penal e em seus objetivos de política criminal. A crítica à adoção das razões administrativas como limitadoras da justiça criminal, entretanto, não significa fechá-la à economicidade que orienta a Fazenda Pública, nem ao diálogo com outros ramos do direito

2. O CUSTO SOCIAL DA EVASÃO FISCAL COMO CONTEÚDO DA LESIVIDADE PENAL À LUZ DA TEORIA DO BEM JURÍDICO

A repressão penal à evasão fiscal depende da identificação do bem jurídico protegido. O princípio do bem jurídico limita e justifica a criminalização, ao restringir seu escopo à tutela de “circunstâncias reais dadas ou finalidades necessárias para uma vida segura e livre”²¹. Ele fundamenta não só a criminalização primária – isto é, a definição das condutas proibidas –, mas também a criminalização secundária – a efetiva persecução penal –, pois condiciona a tipicidade no caso concreto à efetiva e relevante lesão ao bem jurídico.

Os crimes contra a ordem tributária, segundo a visão tradicional da literatura, tutelam o patrimônio público²². A dogmática funcionalista ampliou o escopo do bem jurídico tutelado para

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Agravo em Recurso Extraordinário 999.425/RS. CONSTITUCIONAL. CRIMES PREVISTOS NA LEI 8.137/1990. PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA. OFENSA AO ART. 5º, LXVII, DA CONSTITUIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.** [...] Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 2 de março de 2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral9023/false>. Acesso em: 20 mar. 2024.

²¹ ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 18.

²² ZIEMBOVICZ, Rodrigo Luís. **Crimes tributários: extinção da punibilidade e sonegação.** São Paulo: Alamedina Brasil, 2020, p. 112, que critica essa visão puramente patrimonialista (e privatista) do bem jurídico como insuficiente para justificar a “justificar o alcance, a gravidade e os fundamentos das incriminações penais tributárias, que vão muito além do prejuízo patrimonial”.



abranger toda a ordem tributária²³ ou, ainda, o sistema econômico²⁴, tendo em vista as funções fiscais e extrafiscais da tributação e considerando a destinação dos recursos arrecadados na execução das atribuições do Estado²⁵.

Identificado o bem jurídico tutelado pelo crime tributário, percebe-se que ele não se confunde com mero prejuízo à Fazenda Pública decorrente do descumprimento de obrigação tributária. Para que uma conduta seja objeto de tutela penal, ela deve ser suficientemente relevante para que se justifique a imposição das sanções mais graves de que dispõe o Estado, bem como ser insuficientemente repelida por outros instrumentos jurídicos. A distinção entre crime tributário e a infração tributária não é meramente formal.

Essa distinção pode ser elucidada pela contextualização do crime em seu viés econômico. O não pagamento de um tributo gera um custo privado para a Fazenda Pública, que dispõe de instrumentos administrativos e judiciais para cobrar os seus créditos. Já a sonegação fiscal propriamente dita importa em um custo social, que leva em consideração os efeitos agregados da conduta tipificada, e não apenas o custo privado suportado pela vítima. O direito penal, nessa perspectiva, se destina a “minimizar o custo social do crime, que equivale à soma do dano que ele causa e o custo de sua prevenção”²⁶.

Ainda que o não pagamento de um tributo represente um custo privado para a Fazenda, este não necessariamente se reflete em um custo social, pois os recursos que o Estado deixa de arrecadar não são destruídos. Não há, em princípio, um dano²⁷, isto é, um prejuízo líquido, pois o valor ‘perdido’ pela Fazenda é compensado pelo valor ‘ganhado’ pelo particular que deixou de recolher o tributo²⁸. Do ponto de vista estritamente econômico, a tributação, considerada

²³Conceituada como a “tributação organizada e aplicada à luz de princípios como o da capacidade contributiva e o da capacidade colaborativa, da igualdade e da solidariedade, para, respeitadas as decisões políticas estampadas na legislação tributária quanto à distribuição da carga tributária e a participação de cada qual, prover os recursos necessários para que o estado realize as políticas públicas”. PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal brasileiro**. São Paulo: Saraiva Jur, 2024, p. 10.

²⁴ ZIEMBOVICZ, **Crimes tributários**: extinção da punibilidade e sonegação. São Paulo: Alamedina Brasil, 2020.

²⁵ *Ibid.*

²⁶ COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Law & Economics**. Boston: Addison-Wesley, 2012, p. 474, tradução livre.

²⁷ SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. **Taxing Ourselves**: A Citizen’s Guide to the Debate Over Taxes (Fifth Edition). Cambridge, MA: The MIT Press, 2017, *E-book*.

²⁸ Em geral, crimes envolvem apenas a transferência (forçada) de valor de uma pessoa a outra, e o custo social dessa transferência leva em conta não o valor total perdido pela vítima, mas o valor líquido destruído pela transação, além dos recursos gastos pelo Estado e por outras pessoas para reprimirem ou protegerem-se de crimes como esse COOTER; *op. cit.*, p. 474.



isoladamente, não é uma transação que gera valor, mas apenas a transferência de recursos de um particular ao Estado, o que não garante, por si só, a sua alocação eficiente²⁹.

O custo social representa as consequências do prejuízo ao financiamento do Estado, bem como a sua repercussão negativa na economia. A sonegação é penalmente relevante porque “afeta tanto o custo dos recursos para arrecadar impostos quanto a distribuição do ônus fiscal”³⁰. A sonegação, por si só, gera custos de eficiência. O contribuinte que deseja sonegar dispende recursos para se esquivar do pagamento do tributo³¹. A Fazenda, por sua vez, incorre em custos maiores de fiscalização³².

Além disso, em larga escala, importa em uma carga tributária maior aos contribuintes regulares, imposta para compensar o valor que deixou de ser arrecadado. Essa distorção do ônus fiscal viola a isonomia e coloca os agentes em conformidade com a lei em desvantagem no mercado, o que tem efeito anticoncorrencial³³. Esses efeitos criam um incentivo para atividades econômicas em que a possibilidade de evasão seja maior, o que aprofunda distorções econômicas que prejudicam a alocação eficiente de recursos pelo mercado³⁴.

Por esses motivos, a lesão ao bem jurídico – isto é, seu custo social – é transindividual, o que é admitido mesmo por quem adota a posição patrimonialista para definição do bem jurídico³⁵. Com isso, pode-se perceber a inadequação da subordinação da tutela penal à atuação administrativa da Fazenda Pública. A questão não é apenas de interesse teórico; tem consequências para a política criminal já identificadas pela literatura.

Ao considerar insignificantes os crimes tributários de expressão econômica inferior a vinte mil reais (ou dez mil reais, no caso de estados e municípios), a jurisprudência estabelece um critério muito mais leniente do aplicado à criminalidade comum, não econômica, a que não aplica a bagatela se o prejuízo atinge frações do salário-mínimo³⁶. A diferença de tratamento entre esses

²⁹ Isto é, a alocação de recursos que maximiza o valor. POSNER, Richard A. **Economic Analysis of Law**. Boston: Little, Brown and Company, 1986, p. 12.

³⁰ SLEMROD, Joel. Tax Compliance and Enforcement. **Journal of Economic Literature**, Pittsburgh, v. 57, n. 4, p. 904-954, 2019, p. 906.

³¹ *Ibid.*

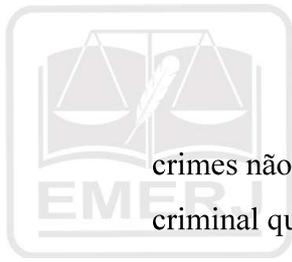
³² *Ibid.*

³³ PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal brasileiro**. São Paulo: Saraiva Jur, 2024.

³⁴ SLEMROD, *op. cit.*, p. 906.

³⁵ A visão patrimonialista não nega o caráter transindividual do bem jurídico, mas lhe confere um caráter apenas mediato, sendo a lesão imediata aquela sofrida pelo patrimônio público. BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal econômico**: volume 1. São Paulo: Saraiva Jur, 2016, *E-book*.

³⁶ Em recurso especial de 2023, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, o STJ afastou a aplicação do princípio da insignificância a crime de furto cujo valor do bem subtraído excedeu dez por cento do salário-mínimo vigente à época



crimes não está justificada, pois é incoerente com o restante do sistema e com o objetivo político-criminal que o orienta.

A aplicação do princípio da insignificância não é a única instância de subordinação da tutela penal da ordem tributária ao interesse e atuação específica da administração tributária. Outro exemplo é a Súmula Vinculante nº 24, que subordina a tipificação do crime material contra a ordem tributária ao ato administrativo do lançamento. Ademais, com respaldo na lei, a jurisprudência aplica uma série de institutos despenalizadores a esses crimes, como a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo³⁷ a qualquer tempo³⁸, e a suspensão da ação penal pela adesão a programa de parcelamento tributário.

O estabelecimento de um critério tão exigente para a verificação da tipicidade material do crime de sonegação fiscal, somado às demais medidas despenalizadoras previstas em lei e ampliadas pela jurisprudência, reduz o poder de dissuasão da norma penal. A redução do âmbito de incidência da norma a fatos formalmente típicos de valor considerável, no mínimo, não dissuade o sonegador potencial. Pelo contrário, a certeza de que ele não poderá ser processado criminalmente ou, se o for, poderá extinguir a punibilidade pelo pagamento, serve como um incentivo perverso para a evasão³⁹.

Com efeito, a dogmática critica o tratamento conferido pela jurisprudência à sonegação porque ela, em casos como esse, cria limitações não previstas em lei à decisão político-criminal de repressão à criminalidade econômica⁴⁰. Desse modo, agrava-se o quadro de insegurança jurídica, decorrente da violação da unidade do direito penal como sistema⁴¹. Assim, verifica-se que a

dos fatos. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3. Seção). **Recurso Especial 2.062.375/AL**. RECURSO ESPECIAL ADMITIDO COMO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. JULGAMENTO SUBMETIDO À SISTEMÁTICA DOS RECURSOS REPETITIVOS. FURTO. [...] Relator: Min. Sebastião Reis Júnior, 25 de outubro de 2023. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=ACOR&livre=2062375&O=JT>. Acesso em: 20 mar. 2024.

³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **ADI 4.273**. EMENTA PENAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. REFIS. LEI N. 11.941/2009, ARTS. 67, 68 E 69. LEI N. 10.684/2003, ART. 9º, §§ 1º E 2º. [...]. Relator: Min. Nunes Marques, 15 de agosto de 2023. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur485791/false>. Acesso em: 20 mar. 2024.

³⁸ É importante destacar que a jurisprudência do STJ e do STF sobre esse tema baseia-se em leis federais que conferem tratamento privilegiado aos crimes tributários, com o objetivo de aumentar a arrecadação, consideradas constitucionais pela Suprema Corte em sede de controle de constitucionalidade concentrado.

³⁹ ZIEMBOVICZ, Rodrigo Luís. **Crimes tributários**: extinção da punibilidade e sonegação. São Paulo: Alamedina Brasil, 2020, p. 135.

⁴⁰ PANOEIRO, José Maria; LOPES, Henrique de Sá Valadão. Limites imanentes ao direito penal econômico e empresarial nos crimes tributários: política criminal e interpretação jurisprudencial. **Revista Científica do CPJM**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 6, 2023, p. 67.

⁴¹ *Ibid.*



vinculação da instância penal ao interesse de agir da Fazenda Pública na execução fiscal desvirtua o objeto político-criminal da tipificação da conduta.

3. OS LIMITES DA ECONOMICIDADE NA REPRESSÃO PENAL À EVASÃO FISCAL

O valor mínimo definido pela Fazenda Pública para ajuizar execução fiscal não é adequado como critério de aplicação do princípio da insignificância. No entanto, isso não significa que o cálculo econômico não tenha espaço no direito penal. Pelo contrário, o sistema de justiça criminal pode beneficiar-se de um cuidado maior à alocação eficiente dos seus recursos. Os agentes do sistema de justiça, como quaisquer outros, dispõem de recursos limitados. Logo, são forçados a fazer escolhas acerca da mobilização desses recursos para atingir objetivos específicos. Toda escolha, ainda que inconscientemente, envolve um cálculo econômico, o que não significa que ela conduzirá à alocação mais eficiente de recursos.

Diz-se eficiente a alocação de recursos que maximiza o seu valor⁴². Considera-se a relação entre os benefícios e os custos agregados⁴³ da aplicação da sanção penal⁴⁴. Em o estado ideal de máxima eficiência, o benefício marginal da punição seria equivalente ao custo da prevenção⁴⁵, de modo que o emprego adicional de recursos na persecução penal seria mais custoso do que o benefício correspondente. Assim, chega-se à conclusão de que existe uma quantidade ótima de punição⁴⁶. Como o objetivo da punição é preventivo, há, de maneira contraintuitiva para muitos juristas, também uma quantidade ótima de criminalidade. Em outras palavras, a quantidade ideal de criminalidade que o Estado deve tolerar é maior do que zero, porque o custo necessário da máxima prevenção seria inferior ao benefício⁴⁷.

⁴² POSNER, Richard A. **Economic Analysis of Law**. Boston: Little, Brown and Company, 1986, p. 12.

⁴³ POLINSKY, A. Mitchell. **An introduction to law and economics**. Boston: Little, Brown and Company, 1989, p. 7.

⁴⁴ O cálculo de custo-benefício é o que melhor aproveita os recursos do sistema de justiça criminal para a execução de seus objetivos, o que está em conformidade com o mandamento constitucional de eficiência na Administração Pública.

⁴⁵ COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Law & Economics**. Boston: Addison-Wesley, 2012, p. 476.

⁴⁶ BECKER, Gary S. Crime and Punishment: An Economic Approach. **Journal of Political Economy**, Chicago, v. 76, n. 2, p. 169-217, mar.-abr. 1968, p. 170.

⁴⁷ “Parte do custo seria com policiais e tribunais extras. Parte seria na punição de réus inocentes. Um *standard* de prova baixo o suficiente para condenar todos os culpados também condenará alguns que não são.”. FRIEDMAN, David D. **Law’s order: what economics has to do with law and why it matters**. Princeton: Princeton University Press, 2000, p. 225, tradução livre.



O Estado deve decidir, portanto, não apenas que condutas criminalizar, mas também, dentre os crimes efetivamente praticados, quais investigar, processar e punir. Por isso, a decisão (em sentido *lato*) de indiciar e de denunciar alguém, que cabe é tão importante quanto a decisão (em sentido estrito) de condenar ou absolvê-lo⁴⁸. Essas escolhas são tomadas por juízes e pelos atores dos órgãos de persecução penal, como promotores de justiça e delegados de polícia.

Na prática, contudo, os agentes do sistema de justiça criminal não têm o conhecimento e a motivação necessárias para fazer esse cálculo. Um agente privado conhece suas preferências e o valor que atribui a cada resultado, com base nas informações de que dispõe⁴⁹. Já o policial, promotor de justiça, ou juiz não fazem escolhas para si – de modo que não suportam os custos de sua atividade nem auferem, diretamente, os benefícios dela decorrentes –, mas no exercício de um papel institucional no qual estão submetidos a incentivos de outra ordem.

Nesse cenário, a regra aplicada pelo Supremo Tribunal Federal, que considera o valor mínimo para a execução fiscal como critério de aferição da tipicidade material do crime de evasão fiscal, aparenta solucionar esse problema. Afinal, adota o cálculo econômico realizado por um agente diretamente interessado na questão, pois subordina o interesse público de punir a sonegação fiscal ao interesse ‘privado’ do Fisco de sonegar o tributo.

Além disso, a regra pode ser aplicada sem dificuldades pelos atores do sistema de justiça, já que limita a aplicação da bagatela à aferição do valor do tributo em tese sonegado. A objetividade do critério quantitativo, constante em padrão decisório vinculante, torna-o ainda mais atrativo ao operador do direito, que pode respaldar sua atuação em um fundamento propriamente jurídico, e não econômico.

O erro desse raciocínio, contudo, fica evidente quando se considera a diferença entre o custo privado e o custo social do crime, que explicam a diferença substancial entre a infração tributária e a infração penal. Infelizmente, o estabelecimento de um critério objetivo para a aplicação do princípio da insignificância, ainda que apenas aos crimes tributários, não é tão simples quanto comparar o valor do tributo com o custo de processá-lo.

A manutenção dessa regra, ainda, traz consequências negativas práticas.

⁴⁸ LANDES, William M. An Economic Analysis of the Courts. In: BECKER, Gary S.; LANDES, William M. **Essays in the economics of crime and punishment**. Nova York: National Bureau of Economic Research, 1974. p. 164-214, p. 164.

⁴⁹ Para dar um exemplo jurídico, uma pessoa lesada por um ilícito civil escolhe ajuizar uma demanda ou não, de acordo com a sua percepção dos custos e benefícios envolvidos.



A regra subestima a lesividade do crime, pois o trata como mero reflexo do ilícito administrativo. A criminalização da evasão fiscal tem como objetivo político criminal a sua prevenção. Se o critério para a configuração do crime é excessivamente brando, a capacidade preventiva da norma penal diminui.

Afinal, não há outros crimes com expressão pecuniária que exijam uma lesão dessa magnitude para sua configuração. Segundo as decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça, os crimes contra a previdência social⁵⁰, bem como os crimes contra a Administração Pública⁵¹, em regra, não admitem a aplicação do princípio da insignificância. Já aos crimes patrimoniais cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, o tribunal costuma empregar frações do salário-mínimo como limite da bagatela⁵², valor muito inferior ao exigido para configuração do crime contra a ordem tributária.

O sistema de justiça criminal pode se inspirar no direito administrativo, que tem se transformado para atender à exigência de economicidade⁵³. Um exemplo disso é adoção, tanto no processo penal quanto no direito administrativo-tributário, tradicionalmente avessos a qualquer forma de transação que envolve bens indisponíveis, de mecanismos negociais para garantir o emprego mais eficiente dos recursos.

Especificamente no que toca à tutela penal da ordem tributária, no entanto, dificilmente o Judiciário encontrará uma regra objetiva para a aplicação do princípio da insignificância. Ainda que a eficiência econômica seja um valor que, como este trabalho sustenta, deva ser considerado na decisão acerca da ofensividade de uma conduta, mais simples e eficaz seria tratar esse crime como qualquer outro, isto é, partir dos elementos do caso concreto e aplicar os vetores interpretativos comuns à verificação da tipicidade material.

⁵⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Jurisprudência em teses**: edição nº 220. Brasília: STJ, 2023.

⁵¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (6. Turma). **Recurso em Habeas Corpus 85.272/RS**. PENAL. PROCESSUAL PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. DANO QUALIFICADO. [...]. Relator: Min. Nefi Cordeiro, 14 de agosto de 2018. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&termo=RHC%2085272>. Acesso em: 20 mar. 2024.

⁵² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Jurisprudência em teses**: edição nº 221. Brasília: STJ, 2023.

⁵³ No âmbito tributário, a Lei nº 10.522/02, que, as alterações promovidas pela Lei nº 13.874/2019, positivou em lei muitas das opções político-administrativas do Fisco pela economicidade.



CONCLUSÃO

O critério jurisprudencial para aplicação do princípio da insignificância ao crime contra a ordem tributária, ao subordinar a justiça penal ao direito tributário, esvazia o próprio sentido da tutela penal. A economicidade pretendida pela Administração tributária pode servir de exemplo ao sistema de justiça criminal, mas não vincular sua atuação.

O primeiro capítulo apresentou as normas que traduzem escolha político-administrativa do Fisco de racionalização da execução fiscal, bem como sua recepção pelo Poder Judiciário, tanto em matéria cível quanto em matéria penal. A compreensão da mudança de jurisprudência que resultou na adoção de critério específico para aplicação do princípio da insignificância aos crimes tributários possibilitou a crítica de seus fundamentos.

Assim, concluiu-se que o princípio da subsidiariedade não é fundamento idôneo para justificar a adoção da orientação administrativa do Fisco para o ajuizamento de execução fiscal como critério de verificação da tipicidade material da evasão fiscal. Pelo contrário, a regra atual torna a responsabilidade penal mero acessório da responsabilidade administrativa e civil, o que reduz o tipo penal à mera infração de dever e desnatura o direito penal como instrumento de repressão limitado às condutas mais graves, que envolvem o emprego de fraude.

O segundo capítulo analisou a regra propriamente dita. Para isso, identificou-se a ordem tributária como bem jurídico tutelado pela norma, cujo caráter transindividual evidencia a diferença entre o débito perante a Fazenda Pública, que motiva a execução fiscal, e o custo social, que fundamenta a criminalização da sonegação fiscal. A regra, assim, se revela insuficiente para proteger o bem jurídico.

O terceiro capítulo, por fim, analisa a possibilidade de postulação de um critério econômico adequado às necessidades político criminais. A pesquisa aponta para a necessidade de racionalização do sistema de justiça criminal, com a alocação mais eficiente de seus recursos para a melhor execução de seus objetivos. Apesar da importância da economicidade na administração da justiça, a exigência de que os atores do sistema de justiça criminal atuem de forma eficiente em todos os casos é inviável.

Essas considerações levam à conclusão de que o critério adotado pela jurisprudência para a aferição do princípio da insignificância ao crime contra a ordem tributária praticado por particulares não é adequado, porque carece de fundamento jurídico-penal idôneo e não se justifica



sob como regra de otimização da justiça penal. Além disso, sustenta a inviabilidade de criação de uma regra alternativa perfeitamente objetiva que satisfaça essas condições. A melhor maneira de avaliar a tipicidade material é, ainda, a valoração do caso concreto de acordo com os vetores interpretativos gerais, aplicáveis a outros crimes, o que garante a isonomia e a segurança jurídica.

REFERÊNCIAS

BECKER, Gary S. Crime and Punishment: An Economic Approach. **Journal of Political Economy**, Chicago, v. 76, n. 2, p. 169-217, mar.-abr. 1968.

BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte geral. São Paulo: Saraiva Jur, 2024.

BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal econômico**: volume 1. São Paulo: Saraiva Jur, 2016.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2023**. Brasília: CNJ, 2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução nº 547 de 22 de fevereiro de 2024**. Institui medidas de tratamento racional e eficiente na tramitação das execuções fiscais pendentes no Poder Judiciário, a partir do julgamento do tema 1184 da repercussão geral pelo STF. Brasília: Conselho Nacional de Justiça, 2024. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/5455>. Acesso em: 20 abr. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Jurisprudência em teses**: edição nº 220. Brasília: STJ, 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Jurisprudência em teses**: edição nº 221. Brasília: STJ, 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (6. Turma). **Recurso em Habeas Corpus 85.272/RS**. PENAL. PROCESSUAL PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. DANO QUALIFICADO. [...]. Relator: Min. Nefi Cordeiro, 14 de agosto de 2018. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&termo=RHC%2085272>. Acesso em: 20 mar. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3. Seção). **Recurso Especial 1.688.878/SP**. RECURSO ESPECIAL AFETADO AO RITO DOS REPETITIVOS PARA FINS DE REVISÃO DO TEMA N. 157 [...]. Relator: Min. Sebastião Reis Júnior, 22 de fevereiro de 2018. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=REsp+1.688.878&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>. Acesso em: 20 mar. 2024.



BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3. Seção). **Recurso Especial 1.709.029/SP**. RECURSO ESPECIAL AFETADO AO RITO DOS REPETITIVOS PARA FINS DE REVISÃO DO TEMA N. 157. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA AOS CRIMES TRIBUTÁRIOS FEDERAIS E DE DESCAMINHO, CUJO DÉBITO NÃO EXCEDA R\$ 10.000,00 (DEZ MIL REAIS). [...] Relator: Min. Sebastião Reis Júnior, 22 de fevereiro de 2018. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201702518799&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 20 mar. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3. Seção). **Recurso Especial 2.062.375/AL**. RECURSO ESPECIAL ADMITIDO COMO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. JULGAMENTO SUBMETIDO À SISTEMÁTICA DOS RECURSOS REPETITIVOS. FURTO. [...] Relator: Min. Sebastião Reis Júnior, 25 de outubro de 2023. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=ACOR&livre=2062375&O=JT>. Acesso em: 20 mar. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3. Seção). **Recurso Especial 2.083.701/SP**. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. DESCAMINHO. DISCUSSÃO ACERCA DA POSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO DA ATIPICIDADE MATERIAL DA CONDUTA (PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA) NA HIPÓTESE DE REITERAÇÃO DA CONDUTA DELITIVA. IMPOSSIBILIDADE. CONTUMÁCIA DELITIVA APTA A INDICAR CONDUTA MAIS REPROVÁVEL E DE PERICULOSIDADE SOCIAL RELEVANTE. [...] Relator: Min. Sebastião Reis Júnior, 28 de fevereiro de 2024. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&termo=REsp%202083701>. Acesso em: 20 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Agravo em Recurso Extraordinário 999.425/RS**. CONSTITUCIONAL. CRIMES PREVISTOS NA LEI 8.137/1990. PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA. OFENSA AO ART. 5º, LXVII, DA CONSTITUIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. [...]. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 2 de março de 2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral9023/false>. Acesso em: 20 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **ADI 4.273**. EMENTA PENAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. REFIS. LEI N. 11.941/2009, ARTS. 67, 68 E 69. LEI N. 10.684/2003, ART. 9º, §§ 1º E 2º. [...]. Relator: Min. Nunes Marques, 15 de agosto de 2023. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur485791/false>. Acesso em: 20 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Habeas Corpus 155.347/PR**. Penal. Crime de descaminho (CP, art. 334). Trancamento da ação penal. Pretensão à aplicação do princípio da insignificância. Incidência. Valor inferior ao estipulado pelo art. 20 da Lei nº 10.522/02, atualizado pelas Portarias nº 75 e nº 130/2012 do Ministério da Fazenda. Preenchimento dos requisitos necessários. Ordem concedida. 1. No crime de descaminho, o Supremo Tribunal Federal tem considerado, para a avaliação da insignificância, o patamar de R\$ 20.000,00, previsto no art. 20 da Lei nº 10.522/2002 e atualizado pelas Portarias nº 75 e nº 130/2012 do Ministério da Fazenda.



[...]. Relator: Min. Dias Toffoli, 17 de abril de 2018. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur384442/false>. Acesso em: 20 mar. 2024.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Law & Economics**. Boston: Addison-Wesley, 2012.

FIDÉLIS, Michelle de Medeiros; FIDÉLIS, Monique de Medeiros. O princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária. **Revista do CNMP**, Brasília, v. 9, p. 321-350, 2021.

FRIEDMAN, David D. **Law's order: what economics has to do with law and why it matters**. Princeton: Princeton University Press, 2000

GRECO, Luís. Breves reflexões sobre os princípios da proteção de bens jurídicos e da subsidiariedade no direito penal. **Revista no Ministério Público de Mato Grosso**, Cuiabá, v. 2, n. 3, p. 249-275, jul.-dez. 2007.

LANDES, William M. An Economic Analysis of the Courts. In: BECKER, Gary S.; LANDES, William M. **Essays in the economics of crime and punishment**. Nova York: National Bureau of Economic Research, 1974.

PANOEIRO, José Maria; LOPES, Henrique de Sá Valadão. Limites imanentes ao direito penal econômico e empresarial nos crimes tributários: política criminal e interpretação jurisprudencial. **Revista Científica do CPJM**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 6, 2023.

PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal brasileiro**. São Paulo: Saraiva Jur, 2024.

POLINSKY, A. Mitchell. **An introduction to law and economics**. Boston: Little, Brown and Company, 1989.

POSNER, Richard. An Economic Theory of the Criminal Law. **Columbia Law Review**, Nova York, v. 95, n. 6, p. 1193-1231, out. 1985.

POSNER, Richard A. **Economic Analysis of Law**. Boston: Little, Brown and Company, 1986.

ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009

SLEMROD, Joel. Tax Compliance and Enforcement. **Journal of Economic Literature**, Pittsburgh, v. 57, n. 4, p. 904-954, 2019.

SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. **Taxing Ourselves: A Citizen's Guide to the Debate Over Taxes**. Cambridge, MA: The MIT Press, 2017.

ZIEMBOVICZ, Rodrigo Luís. **Crimes tributários: extinção da punibilidade e sonegação**. São Paulo: Alamedina Brasil, 2020.