

Resumo

O presente artigo examina a complexa interface entre a fiscalização tributária e a vedação às sanções políticas no Brasil, com foco na figura do devedor contumaz. Adota-se uma abordagem hipotético-dedutiva, combinando análise jurídica-constitucional e tributária e a filosofia política de Michael J. Sandel. O objetivo é investigar em que medida os regimes especiais de fiscalização, destinados a combater a contumácia fiscal, podem maximizar a eficiência arrecadatória e a concorrência leal sem violar direitos fundamentais e sem comprometer a legitimidade moral do *enforcement* estatal. A metodologia empregada inclui revisão bibliográfica, análise jurisprudencial das Súmulas 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal, e discussão dos impactos econômicos na empresa (custo de conformidade, custo de capital, risco de descontinuidade) e no fisco (eficiência arrecadatória, custo de litigância, base arrecadatória tributária). Os resultados e a discussão revelam os *trade-offs* inerentes a essa questão, apontando que a busca por maior arrecadação não pode justificar a adoção de medidas que gerem seleção adversa, risco moral, ou que, sob a ótica sandeliana, promovam a humilhação cívica e a mercantilização de direitos – pedido de falência. Conclui-se pela necessidade de regimes que observem a tipicidade, o devido processo legal, a proporcionalidade e a existência de uma "porta de saída", minimizando a destruição da base econômica e preservando a confiança institucional.

Palavras-chave

Devedor contumaz; Sanções políticas; Justiça fiscal; Eficiência arrecadatória; Custo da sobrevivência empresária.

1. Introdução: O Dilema da Contumácia Fiscal e os Limites do Estado

A contumácia fiscal, caracterizada pela reiteração no descumprimento de obrigações tributárias, representa um desafio persistente para a administração tributária e para a saúde financeira do Estado. Não se trata meramente de inadimplência pontual, mas de um padrão de comportamento que distorce a concorrência, onera os contribuintes adimplentes e compromete a capacidade estatal de prover bens e serviços públicos em nome do custo da sobrevivência empresária. Em resposta a esse fenômeno, diversas jurisdições têm explorado a implementação de regimes especiais de fiscalização e controle, visando a coibir a prática desleal de mercado e a recuperar créditos tributários que durante muito tempo não são recolhidos aos cofres públicos.

Não obstante, a busca por maior eficácia na cobrança e no combate à sonegação esbarra em um limite constitucional resguardado no ordenamento jurídico brasileiro: a vedação às sanções políticas. Consagrada por súmulas do Supremo Tribunal Federal (STF), essa vedação impede que o Estado utilize meios indiretos de coerção, que inviabilizem a atividade econômica do contribuinte, para forçá-lo ao pagamento de tributos. O dilema central, portanto, reside em discernir onde termina a legítima

fiscalização e onde começa a coerção indevida, em um contexto onde a linha entre ambos é frequentemente tênue e contestada.

O presente artigo propõe-se a aprofundar essa discussão, incorporando duas lentes analíticas adicionais que enriquecem a compreensão do problema. Primeiramente, a perspectiva será empregada para avaliar os impactos econômicos das medidas de combate à contumácia, tanto para as empresas (adimplentes e visadas) quanto para o próprio fisco e a sociedade. Serão explorados conceitos como incentivos, externalidades, risco moral, seleção adversa, custo de capital e custo de conformidade. Em segundo lugar, a filosofia política de Michael J. Sandel, notadamente suas obras *Justice* e *The Tyranny of Merit*, oferecerá um enquadramento para analisar a legitimidade moral do *enforcement* fiscal, a noção de cidadania fiscal, a confiança institucional e o risco de humilhação ou estigmatização que certas sanções políticas podem acarretar.

O objetivo é, assim, ir além da análise puramente jurídica, que já se encontra consolidada em grande parte pela jurisprudência do STF, para oferecer uma compreensão mais sistemática dos *trade-offs* envolvidos na formulação de políticas públicas eficazes e eticamente defensáveis no combate ao devedor contumaz.

2. O Devedor Contumaz: Definição e Desafios para a Ordem Econômica

O devedor contumaz, embora careça de uma definição legal unívoca e amplamente aceita no direito brasileiro, refere-se, em linhas gerais, ao contribuinte que, de forma reiterada e sistemática, deixa de recolher tributos devidos, sem que haja contestação judicial ou administrativa substancial sobre a exigibilidade do crédito. Não se confunde com o mero inadimplente ocasional ou com aquele que discute a legalidade da cobrança em juízo – Aquele contribuinte que declara, mas vivencia a injunção tributária como a bitributação, se diferencia, desde já, do devedor recorrente. A contumácia implica um padrão de comportamento que, muitas vezes, denota uma estratégia deliberada de não pagamento, a ideia de “fazer caixa”, utilizando o tributo como capital de giro ou como vantagem competitiva indevida.

A existência do devedor contumaz gera significativas distorções de mercado e externalidades negativas. Primeiramente, cria um problema de seleção adversa (Akerlof, 1970)¹, onde empresas adimplentes, que arcam com o custo integral dos tributos, são colocadas em desvantagem competitiva em relação àquelas que sistematicamente os omitem. Deveras, isso pode levar à expulsão de empresas eficientes e cumpridoras do mercado, ou, alternativamente, incentivar a adoção de práticas semelhantes para sobreviver – chamamos: custo da sobrevivência empresária.

Vale ressaltar, que a tolerância à contumácia pode induzir um risco moral (Arrow, 1963)² onde, à qualquer preço, o empresário desenvolve sua atividade nos limites do

¹ Akerlof, G. A. (1970). The Market for "Lemons": Quality Uncertainty and the Market Mechanism. The Quarterly Journal of Economics, 84(3), 488-500.

² Arrow, K. J. (1963). Uncertainty and the Welfare Economics of Medical Care. The American Economic Review, 53(5), 941-973.

custo da sobrevivência empresária. Ao perceberem que a ausência de pagamento sistemático não acarreta consequências severas ou imediatas, outros agentes econômicos podem ser incentivados a adotar comportamentos oportunistas, corroendo a cultura de conformidade fiscal e da justiça tributária. A percepção de impunidade ou de um *enforcement* ineficaz desincentiva o cumprimento voluntário e aumenta os custos de fiscalização para o Estado.

A contumácia fiscal, portanto, não é apenas um problema de arrecadação; é um problema de justiça econômica e de integridade do sistema de mercado – que por sua vez incorre à justiça tributária. Ela subverte a lógica da concorrência leal, penaliza a inovação e a eficiência dos que cumprem a lei, e mina a confiança nas instituições estatais não eficientes.

3. Sanções Políticas e a Jurisprudência do STF: Um Limite Constitucional

No Brasil, a vedação às sanções políticas é um princípio consolidado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), visando a proteger a livre iniciativa, o devido processo legal e a proporcionalidade na atuação estatal. As sanções políticas são medidas coercitivas indiretas, impostas pela administração tributária, que buscam compelir o contribuinte ao pagamento de tributos por meio da restrição ou inviabilização de sua atividade econômica, em vez de utilizar os meios próprios de cobrança (execução fiscal).

As Súmulas 70, 323 e 547 do STF são os pilares dessa vedação, senão:

- a) Súmula 70/STF: "É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo."
- b) Súmula 323/STF: "É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos."
- c) Súmula 547/STF: "Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais."

Tais enunciados, embora formulados em contextos específicos, estabelecem uma diretriz geral para o alcance de justiça tributária em casos concretos, eis que o Estado não pode, a pretexto de cobrar tributos, impedir o exercício de atividades econômicas lícitas ou inviabilizar a existência da empresa. A cobrança deve ser feita pelos meios processuais adequados, garantindo-se ao contribuinte o direito de defesa e o acesso à justiça e, se necessário e diante das "regras do jogo" contestar a cobrança de tributos.

A distinção crucial reside entre medidas de fiscalização legítimas e sanções políticas. As medidas de fiscalização, como análise do cumprimento de obrigações para se beneficiar de descontos em regimes especiais, perda de regime incentivado se reiteradamente intimado para regularizar e não o fez, ou o monitoramento especial de contribuintes de alto risco, são consideradas válidas se forem proporcionais, tiverem base legal específica, e não inviabilizarem a atividade econômica. Em contrapartida, a restrição ao acesso a regimes especiais sem justificativa plausível ou por inconsistência mínima de documentos que não levam prejuízo ao Estado, pedido de falência ante a inadimplência, a proibição de emissão de notas fiscais, inaptidão de CNPJ pela análise de endereço via Google Maps e não visita pessoal do ente fiscalizador, ou a interdição

de estabelecimentos, quando utilizadas como forma de forçar o pagamento de tributos, configuram sanções políticas.

A jurisprudência do STF tem reiteradamente afirmado que a existência de débitos tributários não pode servir de fundamento para a imposição de restrições que configurem "atalhos" para a cobrança, em detrimento do devido processo legal. A proteção da livre iniciativa e da dignidade da pessoa jurídica, enquanto extensão da dignidade da pessoa humana, impõe limites à atuação do fisco, mesmo diante da contumácia.

4. Impacto Econômico na Empresa: Custos Ocultos e Distorções de Mercado

A imposição de regimes especiais de fiscalização ou de medidas restritivas a empresas classificadas como devedoras contumazes, mesmo quando consideradas legítimas, acarreta uma série de impactos econômicos, que vão além da mera obrigação de pagar o tributo. Esses impactos podem ser categorizados em custos diretos e indiretos, afetando a competitividade, a sustentabilidade e, em última instância, a própria existência da empresa.

Um dos principais efeitos é o aumento do custo de conformidade à tributação (compliance cost of taxation) – Quanto realmente custa pagar os tributos (Bertolucci, 2002)³ se considerado na conta da empresa: o tributo, as mudanças na economia e os custos para operar o sistema tributário, inclusive sob regime especial? Aqui existem as obrigações principais e acessórias para manter a regularidade do negócio. Empresas submetidas a regimes especiais (adiantam valores a pagar na apuração normal), frequentemente precisam investir em sistemas de controle mais robustos, contratar consultorias especializadas, dedicar mais tempo de sua equipe interna para atender às exigências fiscais e de auditoria. Esses custos, muitas vezes fixos, podem ser desproporcionais para pequenas e médias empresas, criando barreiras de entrada e de permanência no mercado.

Outrossim, a classificação como devedor contumaz ou a submissão a regimes especiais eleva o custo de capital da empresa que ao invés de apurar e depois pagar o tributo pode ter que fazê-lo de maneira antecipada. As instituições financeiras tendem a considerar essas empresas como de maior risco, seja pela percepção de instabilidade financeira, seja pelo risco regulatório, conseqüentemente, o acesso a crédito torna-se mais difícil e mais caro, com taxas de juros mais elevadas e exigência de garantias adicionais. Isso limita a capacidade de investimento, expansão e até mesmo de manutenção das operações correntes, podendo levar à perda de competitividade e à estagnação – muitas vezes mantém uma estrutura deficitária até o pedido de recuperação judicial ou a venda por preço irrisório do negócio.

A insegurança jurídica é outro fator de impacto. A constante ameaça de novas restrições, como pedido de falência efetuada pelo fisco, ou a alteração das regras dos regimes especiais geram um ambiente de imprevisibilidade que desestimula o investimento de longo prazo – aquilo que não se prevê, não se coaduna na dinâmica das empresas enquanto planejamento estratégico. Nessa seara, empresas podem optar

³ Bertolucci, A. V. (2001). Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: Um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil [Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), FEA/USP]. <https://doi.org/10.11606/D.12.2001.tde18042007-145400>

por reduzir suas operações, adiar planos de expansão ou até mesmo considerar a migração para jurisdições com ambientes onde a segurança jurídica existe. Se ficar na insegurança terá que provisionar ou “correr o risco” do custo de sobrevivência empresária.

Em casos extremos, medidas restritivas extremas (recorrentemente praticadas pelo fisco no Brasil), mesmo que não configurem sanções políticas *stricto sensu*, podem levar à destruição de valor da companhia e à descontinuidade das atividades da empresa. A impossibilidade de emitir notas fiscais, de participar de licitações públicas, de obter licenças ou de acessar benefícios fiscais essenciais pode inviabilizar o modelo de negócio, culminando em recuperação judicial, ou mesmo, falência. Isso não apenas resulta na perda de empregos e na redução da atividade econômica, mas também na diminuição da própria base tributária futura, gerando um efeito “rebote” para o fisco.

A análise econômica, portanto, sugere que, ao desenhar regimes de combate à contumácia, o Estado deve ponderar cuidadosamente os custos impostos às empresas, buscando um equilíbrio que promova a conformidade sem inviabilizar a atividade econômica legítima.

5. Impacto Econômico no Fisco e na Sociedade: Eficiência Arrecadatória - Presente *versus* Destruição da Base Arrecadatória - Futuro

A perspectiva econômica também é crucial para avaliar o impacto das políticas de combate ao devedor contumaz sobre o próprio fisco e a sociedade. A busca por maior eficiência arrecadatória é um objetivo legítimo do Estado, mas as estratégias adotadas podem gerar efeitos de segunda ordem que comprometem a sustentabilidade fiscal à longo prazo.

Inicialmente, medidas coercitivas ou regimes especiais podem, de fato, gerar um aumento da arrecadação no curto prazo, ao compelir o pagamento de débitos ou ao inibir novas omissões. Contudo, essa arrecadação pode vir acompanhada de um aumento significativo do custo de litigância para o fisco. Empresas que se sentem injustiçadas ou inviabilizadas por medidas administrativas tendem a recorrer ao judiciário, gerando um passivo de processos que onera o sistema de justiça e desvia recursos da administração tributária que poderiam ser empregados em outras frentes de fiscalização.

Ademais, a imposição de regimes excessivamente onerosos ou restritivos pode levar à destruição da base arrecadatória futura. Se as empresas são inviabilizadas ou forçadas a reduzir suas operações, a capacidade de gerar riqueza, empregos e, conseqüentemente, novos tributos é comprometida. Uma política fiscal que prioriza a arrecadação imediata à custa da saúde econômica das empresas pode resultar em uma base tributária menor no futuro, criando um ciclo vicioso de dependência de medidas coercitivas.

Um sistema que pune excessivamente a inadimplência, sem oferecer “portas de saída” ou mecanismos de regularização acessíveis, pode incentivar a informalidade ou a migração de capital e atividades para outras jurisdições e beirar a ilegalidade como regra e não exceção – é o chamado custo da sobrevivência tributária na prática. Isso representa uma externalidade negativa para a sociedade, que perde com a redução da

atividade econômica formal e com a erosão da confiança nas instituições – está pronto o cenário para o desastre arrecadatório.

A chamada Curva de Laffer (Laffer, 2004) ⁴, que prevê a alíquota de tributação ideal em um país, demonstra que um sistema tributário com alta alíquota de tributo induz o contribuinte a não pagamento, ao passo que uma alíquota justa, ou seja, aquela condizente com um percentual de arrecadação direciona um número maior de contribuintes que estão dispostos a pagar tributos ante a contrapartida do Estado. No Brasil, é sabido que pouco existe de contrapartida em saúde, segurança, educação e por consequência o contribuinte é desestimulado a pagar o tributo ante a alta alíquota, ao passo que poderia haver uma arrecadação maior com um percentual menor abarcando um número maior de contribuintes.

A confiança institucional e a moral tributária (tax morale) são ativos intangíveis de grande valor para o fisco (se bem usado na dinâmica real de uma nação). As medidas percebidas como injustas pela sociedade, desproporcionais ou que violam direitos fundamentais podem minar a disposição dos contribuintes em cumprir voluntariamente suas obrigações. A longo prazo, um ambiente de desconfiança e litigiosidade generalizada aumenta os custos de *enforcement* reduz a eficácia do sistema tributário como um todo.

Portanto, a análise econômica do impacto – fisco x sociedade – aponta para a necessidade de um equilíbrio delicado. Cabe uma pergunta: E se todos contribuintes pagassem a média de alíquota de 15% de tributo? E se todos recolhessem? O Estado arrecadaria mais? A eficácia das políticas de combate à contumácia deve ser medida não apenas pela arrecadação imediata, mas também pela sua capacidade de preservar a base arrecadatória tributária, promover a concorrência leal, reduzir a litigiosidade e fortalecer a confiança nas instituições.

6. Legitimidade Moral e Justiça Fiscal: Uma Perspectiva à luz dos ensinamentos de Michael J. Sandel.

A discussão sobre o devedor contumaz e as sanções políticas não pode ser reduzida a uma mera análise jurídica ou econômica. Ela invoca questões profundas de legitimidade moral da atuação estatal e de justiça fiscal, temas centrais nas obras de Michael J. Sandel⁵. Este renomado filósofo do direito americano nos convida a refletir sobre os limites morais dos mercados e sobre as consequências sociais de uma sociedade excessivamente meritocrática⁶.

A perspectiva sandeliana tensiona a justificação de medidas estatais unicamente pela sua eficiência econômica – pedido de falência do fisco por exemplo ante o princípio da continuidade das empresas. Para Sandel, nem tudo que é eficiente é moralmente legítimo. A questão não é apenas se uma medida arrecada mais ou corrige distorções de mercado, mas se ela trata os cidadãos com o devido respeito, se promove a

⁴ LAFFER, Arthur B. The Laffer Curve: past, present, and future. Backgrounder, v. 1765, n. 1, p. 1-16, 2004

⁵ SANDEL, Michael J., "*Justiça: O que é fazer a coisa certa*", trad. Heloisa Matias e Maria Alice Máximo, 10ª. ed., Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2013.

⁶ SANDEL, Michael J. *The Tyranny of Merit: What's Become of the Common Good?* Penguin, Allen Lane, 2021

solidariedade cívica e se evita a mercantilização de bens que não deveriam ser transacionados. Arrecadar no Brasil teria um custo para o contribuinte justo.

No contexto do devedor contumaz, a crítica de Sandel à meritocracia e à humilhação dos "perdedores" pode ressoar de forma particular no discurso que estigmatiza o devedor contumaz como um "trapaceiro" que não "merece" competir em igualdade de condições, se não for cuidadosamente direcionado, levar a medidas que, em vez de promoverem a justiça, geram humilhação cívica. As sanções políticas, ao inviabilizar a atividade econômica, não apenas punem os inadimplentes, mas também, podem degradar a dignidade do empresário, que tem o chamado direito à crise da sua empresa resguardado, desprestigiando o princípio da continuidade das empresas e de seus colaboradores, transformando a empresa brasileira em um "perdedor" estigmatizado, sem uma "porta de saída" digna.

Sandel nos alerta para o risco de o *enforcement* fiscal se tornar um instrumento de mercantilização de direitos, eis que o acesso a licenças, a emissão de notas fiscais ou a própria continuidade da atividade econômica são condicionados ao pagamento imediato de débitos, sem o devido processo legal. Nesse contexto, o Estado pode estar, de fato, "vendendo" o direito de existir e de trabalhar ao transformar direitos fundamentais em moedas de troca, corroendo a base moral da cidadania fiscal, que deveria ser pautada na solidariedade e na confiança mútua entre cidadãos e Estado, e não na coerção pura e simples.

A confiança institucional é um pilar da legitimidade moral. Se o Estado é percebido como um agente que utiliza de meios desproporcionais ou moralmente questionáveis para atingir seus fins, a confiança dos cidadãos nas instituições públicas é abalada. Isso pode levar a uma diminuição da "moral tributária" (*tax morale*), ou seja, da disposição voluntária dos contribuintes em cumprir suas obrigações, tornando o sistema tributário mais dependente de medidas coercitivas e menos de uma adesão cívica.

Assim, a lente sandeliana sugere que, ao desenhar políticas de combate à contumácia, o Estado deve ir além da legalidade e da eficiência. Deve-se perguntar se tais políticas promovem uma sociedade mais justa, se tratam todos os cidadãos com respeito e se fortalecem os laços de solidariedade cívica, em vez de aprofundar divisões e estigmas. A justiça fiscal, por essa ótica, não é apenas sobre a arrecadação equitativa (inclusive aplicada pela ótica de Arthur Laffer), mas também, sobre a forma como o Estado se relaciona com seus cidadãos no processo de exigência e cobrança de tributos.

7. Regimes Especiais de Fiscalização: Entre a Regulação e a Coerção

Diante do desafio imposto pelo devedor contumaz e dos limites constitucionais às sanções políticas, a administração tributária tem buscado desenvolver regimes especiais de fiscalização. O objetivo é monitorar e controlar de perto as empresas que apresentam histórico de inadimplência reiterada, sem, contudo, inviabilizar suas operações. A distinção entre regulação legítima e coerção indevida é, nesse contexto, de suma importância.

Regimes especiais podem ser considerados legítimos quando:

- a) Tipicidade e Base Legal: Possuem previsão legal expressa e detalhada, que define claramente as condições para sua aplicação, as medidas a serem impostas

e os direitos do contribuinte. A ausência de tipicidade abre margem para a discricionariedade abusiva.

b)Proporcionalidade: As medidas adotadas são adequadas, necessárias e proporcionais ao fim que se busca (combate à contumácia e proteção da concorrência). Restrições excessivas que inviabilizam a atividade econômica são desproporcionais como um pedido de falência ou baixa de um CNPJ.

c)Devido Processo Legal: Garantem ao contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa, com a possibilidade de questionar a classificação como devedor contumaz e as medidas impostas.

d)Porta de Saída: Preveem mecanismos claros e acessíveis para que o contribuinte possa sair do regime especial, uma vez regularizada sua situação fiscal ou demonstrada a cessação da contumácia. A ausência de uma "porta de saída" transforma o regime em uma pena perpétua, desincentivando a regularização.

e) Foco na Prevenção e Correção: Priorizam medidas que visam a corrigir o comportamento do contribuinte e a prevenir futuras omissões, em vez de meramente punir a inadimplência passada. O monitoramento deve recair em operações ou a imposição de controles internos mais rigorosos com a determinação das "regras do jogo" – O contribuinte precisa saber o que fazer para evitar a prática novamente e quais as consequências.

Em contrapartida, regimes que se aproximam das sanções políticas tendem a:

1. Inviabilizar a Atividade: Impõem restrições que impedem a empresa de operar normalmente, como a proibição de emitir notas fiscais, falência requerida pelo fisco, ou de participar de mercados relevantes.

2.Ausência de Proporcionalidade: As medidas são excessivas em relação ao débito ou à gravidade da contumácia, gerando um desequilíbrio entre o fim e os meios.

3.Caráter Punitivo Indireto: Utilizam a restrição econômica como forma de forçar o pagamento, contornando os ritos da execução fiscal.

4.Falta de Transparência e Previsibilidade: As regras são vagas, sujeitas a interpretações arbitrárias, ou alteradas frequentemente, gerando insegurança jurídica.

A doutrina tributária clássica (Barreto, 2016)⁷ e (Barros, 2004)⁸ tem reiterado a importância de que a atuação do fisco se pautar pela legalidade estrita e pelo respeito aos direitos fundamentais. A busca por maior eficácia na cobrança não pode justificar o desrespeito a esses princípios, sob pena de deslegitimar a própria atuação estatal e de comprometer a confiança no sistema jurídico-tributário.

⁷ BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

8. Conclusão: Em Busca de um Equilíbrio entre Fiscalização Eficaz e Direitos Fundamentais do Contribuinte

A questão do devedor contumaz e das sanções políticas representa um dos dilemas mais sensíveis do direito tributário contemporâneo. De um lado, a necessidade premente de o Estado combater a sonegação e a concorrência desleal, garantindo a equidade fiscal e a sustentabilidade das finanças públicas. De outro, a imperiosa proteção dos direitos fundamentais do contribuinte, em especial a livre iniciativa e o devido processo legal, conforme consagrado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

A análise empreendida neste artigo, sob as lentes da filosofia política de Michael J. Sandel, revela que a solução para esse dilema não reside em uma escolha binária entre fiscalização e direitos, mas na busca por um equilíbrio dinâmico e moralmente legítimo. A eficiência arrecadatória, embora crucial, não pode ser o único critério de avaliação das políticas públicas. É preciso considerar os impactos econômicos de longo prazo, como a destruição da base arrecadatória tributária e o aumento da litigiosidade, bem como a legitimidade moral das ações estatais.

Os regimes de combate à contumácia fiscal devem ser desenhados com base em critérios rigorosos:

1. **Tipicidade e Legalidade Estrita:** Toda e qualquer medida restritiva deve ter previsão legal clara e específica, evitando a discricionariedade e a arbitrariedade.
2. **Devido Processo Legal e Ampla Defesa:** O contribuinte deve ter garantido o direito de contestar sua classificação como devedor contumaz e as medidas impostas, com acesso a recursos administrativos e judiciais – sem pré julgamento.
3. **Proporcionalidade e Razoabilidade:** As medidas devem ser adequadas e necessárias para atingir o fim de combate à contumácia, sem inviabilizar a atividade econômica ou gerar custos desproporcionais.
4. **Porta de Saída Clara:** É fundamental que os regimes especiais prevejam mecanismos transparentes e acessíveis para que o contribuinte possa regularizar sua situação e sair do regime, evitando a estigmatização e a inviabilização permanente.
5. **Minimização da Destruição de Base:** As políticas devem ser formuladas de modo a preservar a capacidade produtiva das empresas, evitando a destruição de valor, a perda de empregos e a redução da base arrecadatória tributária futura.
6. **Promoção da Confiança Institucional:** A atuação do fisco deve ser percebida como justa e legítima, fortalecendo a moral tributária e a solidariedade cívica, em vez de gerar humilhação ou mercantilização de direitos.

Em suma, a fiscalização eficaz do devedor contumaz é essencial para a justiça fiscal e a saúde econômica do país. Contudo, essa fiscalização deve ser exercida dentro dos limites constitucionais e com um olhar atento aos seus impactos econômicos e morais. A coerção indevida, disfarçada de fiscalização, não apenas viola direitos, mas também compromete a legitimidade do Estado e a sustentabilidade do próprio sistema tributário. O desafio é construir um sistema que, ao mesmo tempo, seja firme contra a

contumácia e respeitoso com os princípios de justiça e dignidade que fundamentam a ordem jurídica e social.

Referências

AKERLOF, G. A. The Market for "Lemons": Quality Uncertainty and the Market Mechanism. *The Quarterly Journal of Economics*, 1970.

ARROW, K. J. Uncertainty and the Welfare Economics of Medical Care. *The American Economic Review*, 1963.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016.

BERTOLUCCI, A. V. (2001). Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: Um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil [Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade)], FEA/USP.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

LAFFER, Arthur B. The Laffer Curve: past, present, and future. Backgrounder, v. 1765, n. 1, 2004.

SANDEL, Michael J., "*Justiça: O que é fazer a coisa certa*", trad. Heloisa Matias e Maria Alice Máximo, 10ª. ed., Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2013.

SANDEL, Michael J. *The Tyranny of Merit: What's Become of the Common Good?* Penguin, Allen Lane, 2021

Websites:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula 70. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2194>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula 323. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2136>

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula 547. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2201>

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 13 fev 2026.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 13 fev 2026.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 13 fev 2026.