

# A inaplicabilidade da extinção de punibilidade ao devedor contumaz: uma análise das alterações na legislação penal

Renee do Ó Souza\*

Vladimir Aras\*\*\*\*\*\*\*

## 1. INTRODUÇÃO

“Devo, não nego, pago quando puder” é uma expressão popular que sugere algum compromisso com a ética comercial. Mas esta não é a estratégia do devedor contumaz, que é quem jamais paga o que deve.

Historicamente pautado por uma lógica puramente arrecadatória no que tange aos crimes contra a ordem tributária e previdenciária, o ordenamento jurídico penal brasileiro experimentou agora uma significativa mudança de paradigma.

A recente alteração legislativa introduzida nos §§5º e §§6º dos arts. 168-A e 337-A do Código Penal pelo Código de Defesa do Contribuinte (Lei Complementar n.º 225, de 8 de janeiro de 2026), visa diferenciar o contribuinte inadimplente por dificuldades financeiras da figura do devedor contumaz.

Na mesma ocasião também foram modificados:

- a) O art. 34 da Lei nº 9.249/1995, que trata do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição sobre o lucro líquido (CSLL);
- b) O art. 83 da Lei nº 9.430/1996, que trata do parcelamento de créditos tributários, referentes aos crimes dos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 e aos crimes contra a Previdência Social dos arts. 168-A e 337-A do Código Penal.

A conduta do “*habitual tax evader*” ou do “*habitual noncomplier*”<sup>1</sup> não impacta apenas no Fisco ou na Previdência Social. Dado o volume dos passivos dos grandes devedores, tal conduta perniciosa tem severos impactos no cumprimento dos deveres estatais

---

\* Doutorando pela FADISP e Mestre em Direito pelo CEUB. Promotor de Justiça em Mato Grosso. Ex-Membro Auxiliar do Conselho Nacional do Ministério Público. Professor e autor de obras jurídicas. reneesouza@hotmail.com.

\*\* Doutor em Direito (CEUB), Mestre em Direito Público (UFPE), MBA em Gestão Pública (FGV), Procurador Regional da República em Brasília (MPF), Professor Adjunto de Processo Penal (UnB), Professor do Mestrado em Direito (IDP), Fundador do Instituto de Direito e Inovação (ID-i), editor do Blog do Vlad: [www.vladimiraras.blog](http://www.vladimiraras.blog).

<sup>1</sup> “A habitual noncomplier (HNC, also known as an egregious repeater) is an individual with a history or pattern of noncompliance—a person who serially and deliberately does not comply—even after compliance intervention. HNCs are a risk to tax administrations in terms of lost revenue, integrity of the tax system, and reputational damage. They can also be costly to deal with through compliance interventions.” (DUGGAN, Michael et. al. Habitual Noncompliers. In: PLUMLEY, Alan (Comp.). New Research on Tax Administration: An IRS-TPC Conference, Washington, DC, June 21, 2012, p. 141-172.

relativos aos direitos econômicos, sociais, culturais e ambientais, como a educação, a saúde pública, a assistência, a infraestrutura e a segurança.

Fica também em risco a sanidade da economia, uma vez que os empreendimentos dos devedores contumazes fogem dos custos operacionais ordinários, de índole tributária e previdenciária, alavancando artificialmente suas operações em detrimento da livre e equitativa concorrência no mercado de bens e serviços. Tal situação competitiva mal-intencionada permite práticas anticoncorrenciais daninhas, como o aumento artificial do lucro, a adoção de preços predatórios e o *dumping*,<sup>2</sup> em prejuízo de empresas que adotam comportamentos éticos de mercado.

## 2. O CONCEITO DE DEVEDOR CONTUMAZ NA LC 225/2026

O art. 11 da Lei Complementar nº 225/2026 define o devedor contumaz como alguém responsável por inadimplência substancial, reiterada e injustificada de tributos. A pessoa que assim age é um oportunista, diferenciando-se do devedor eventual, por sua contumácia maximamente abusiva.

O devedor contumaz declara o que deve e não paga tal dívida nem quando pode. Ele não é um sonegador ordinário, pois faz da inadimplência fiscal o seu modelo de negócio. Para isso, age de forma mais sutil do que o sonegador, por meio de diversos arranjos empresariais (às vezes com CNPJs de fachada), sucessões empresariais ilegítimas por meio de *phoenix companies*,<sup>3</sup> e operações em paraísos fiscais<sup>4</sup>, para proteger seu patrimônio de execuções fiscais propostas pelo Poder Público e do alcance dos mecanismos de cooperação internacional administrativa em matéria tributária.

A estratégia do devedor contumaz consiste em consumir os ativos de seu negócio ou ocultá-los em nome de terceiros ou no exterior, de maneira a impedir o êxito das cobranças administrativas ou da execução judicial dos créditos fiscais ou previdenciários.

Em voto paradigmático proferido em 2003, o ministro Joaquim Barbosa pontificou que uma norma que punisse especificamente o devedor contumaz deveria ser:

(...) concebida para regular situações extremas e de grave desequilíbrio concorrencial. Para ser conforme a Constituição, norma com efeitos tão drásticos não pode ser mero instrumento de combate ao inadimplemento. Para ser válida, deve se apresentar como mecanismo de proteção contra a resistência obstinada e infundada ao pagamento de tributo, em quadro marcado também pela necessidade de rápida resposta estatal e em que os instrumentos ordinários não são suficientes.<sup>5</sup>

---

<sup>2</sup> *Dumping* é vender um produto por um preço “artificialmente baixo”, normalmente abaixo do preço praticado no mercado interno ou até abaixo do custo de produção, com o efeito ou a intenção de ganhar mercado e estrangular concorrentes locais.

<sup>3</sup> Uma “fênix” é uma empresa endividada, com dívidas fiscais, trabalhistas e com fornecedores, que é abandonada, liquidada de fato ou deixada inativa, logo sendo substituída por outra, com mesma atividade, mesmos clientes, mesmos ativos operacionais, mesmos sócios de fato (ou “laranjas”) e, às vezes, o mesmo endereço e funcionários. Quando a fraude se consuma, o “velho” CNPJ fica com o passivo acumulado, e o “novo” fica com o negócio sem débitos.

<sup>4</sup> A Instrução Normativa RFB nº 1037, de 4 de junho de 2010, lista os países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados.

<sup>5</sup> STF, RE 550.769/RJ, Relator Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2003.

Devedores persistentes são, assim, os contribuintes que permanecem inadimplentes em relação a obrigações tributárias ou previdenciárias por períodos prolongados, criando bolsões crônicos de passivos não pagos, em contraste com atrasos isolados ou temporários. A característica central que distingue a inadimplência persistente ou contumaz é a duração prolongada do não pagamento e a recorrência da inadimplência.

### 3. A FIGURA PENAL DO DEVEDOR CONTUMAZ

A perniciosidade do devedor crônico levou o Congresso Nacional a abordá-lo de forma diferenciada na legislação penal, que até então não o alcançava, por não ser ele um sonegador clássico, mas sim um devedor que não pagava. O mero inadimplemento do tributo não configura crime.

Para sanar esse déficit normativo, com observância ao princípio da legalidade,<sup>6</sup> a Lei Complementar nº 225/2026 alterou especificamente os artigos 168-A e 337-A do CP, que tipificam os crimes de apropriação indébita previdenciária e de sonegação de contribuição previdenciária, mediante a introdução, em ambos, de dois novos parágrafos, §5º e §6º, com redação praticamente idêntica, a saber:

| <b>APROPRIAÇÃO INDÉBITA<br/>PREVIDENCIÁRIA (art. 168-A)</b>  | <b>SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO<br/>PREVIDENCIÁRIA (art. 337-A)</b>   |
|--|--|
| § 5º A extinção de punibilidade de que trata o § 2º deste artigo não se aplica ao agente declarado devedor contumaz em decisão administrativa definitiva e inscrito no Cadastro Informativo dos créditos não quitados do setor público federal (Cadin), previsto na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. | § 5º A extinção de punibilidade de que trata o § 1º deste artigo não se aplica ao agente declarado devedor contumaz em decisão administrativa definitiva e inscrito no Cadastro Informativo dos créditos não quitados do setor público federal (Cadin), previsto na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. |
| § 6º O fato de o agente deixar de ser considerado devedor contumaz não afasta o disposto no § 5º deste artigo em relação aos atos praticados no período em que era assim considerado.” (NR)  | § 6º O fato de o agente deixar de ser considerado devedor contumaz não afasta o disposto no § 5º deste artigo em relação aos atos praticados no período em que era assim considerado. (NR)   |

Por meio da inserção dos §§ 5º e 6º em ambos os dispositivos, o legislador restringiu o instituto da extinção de punibilidade pelo pagamento, endurecendo a resposta estatal frente à inadimplência sistêmica e estratégica dos devedores contumazes.

O Código de Defesa do Contribuinte também alterou, de forma similar, o art. 34 da Lei nº 9.249/1995, que trata da extinção da punibilidade por sonegação do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) ou da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

<sup>6</sup> “TRIBUTO – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. A exigibilidade de tributo pressupõe lei que o estabeleça – artigo 150 da Constituição Federal. (...) deve ocorrer mediante lei no sentido formal e material (...).” (STF, RE 632.265, Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 18-06-2015, Tema 830 da RG).

Agora, conforme o novo §3º desse artigo, a extinção da punibilidade do agente, referente a crimes tributários tipificados na Lei 8.137/1990, não se aplica aquele que seja “declarado devedor contumaz em decisão administrativa definitiva e inscrito no Cadastro Informativo dos créditos não quitados do setor público federal (Cadin), previsto na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002”. O novo §4º deste mesmo artigo diz que “O fato de o agente deixar de ser considerado devedor contumaz não afasta o disposto no § 3º deste artigo em relação aos atos praticados no período em que era assim considerado.”

O legislador também proibiu a incidência do favor legal previsto no art. 83 da Lei 9.430/1996. Segundo tal dispositivo, fica extinta a punibilidade dos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 e dos crimes contra a Previdência Social previstos nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, sempre que “a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento”.

Conforme o novo inciso II do §5º do art. 83 da Lei 9.430/1996, esse benefício penal de extinção da punibilidade não se aplica mais “ao agente declarado devedor contumaz em decisão administrativa definitiva e inscrito no Cadastro Informativo dos créditos não quitados do setor público federal (Cadin)”.

A medida restritiva constante desses quatro dispositivos da legislação é compatível com o ideal de justiça tributária. Para compensar as perdas causadas por essa contumácia, o Poder Público aumenta a carga tributária dos contribuintes regulares, onerando toda a cadeia econômica.

O comportamento do devedor contumaz tem um efeito sistêmico e causa um sensível abalo à ordem econômica, no sentido do art. 312 do Código de Processo Penal, sujeitando-o a prisão preventiva.

#### **4. VEDAÇÃO À EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE AO DEVEDOR CONTUMAZ**

A principal inovação introduzida pela alteração legislativa reside na vedação do benefício da extinção da punibilidade – anteriormente assegurado pelo adimplemento integral do débito, nos termos do § 2º do art. 168-A<sup>7</sup>, do § 1º do art. 337-A do Código Penal, do §3º do art. 34 da Lei nº 9.249/1995 e do §4º do art. 83 da Lei 9.430/1996 – aos agentes formalmente declarados devedores contumazes.

O legislador abandona a lógica até então vigente, segundo a qual o pagamento posterior ao ilícito operava, de maneira praticamente automática, como causa extintiva do *jus puniendi* estatal.

Do ponto de vista jurídico, a contumácia não se confunde com a mera inadimplência tributária. Enquanto o devedor eventual incorre em inadimplemento episódico, muitas vezes vinculado a dificuldades financeiras transitórias, o status de devedor contumaz caracteriza-se pela reiteração sistemática e consciente da conduta, fazendo do não recolhimento de tributos elemento estrutural de seu modelo de negócio. Nesses casos,

---

<sup>7</sup> Código Penal, art. 168-A: “§ 2º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal”.

os valores devidos ao Fisco ou à Previdência são apropriados como capital de giro, permitindo a obtenção de vantagem competitiva ilícita em detrimento da livre concorrência e da ordem econômica, ou utilizados em proveito dos verdadeiros donos do negócio (*beneficial owners*).

Era, por isso mesmo, altamente questionável a disciplina anterior que permitia ao contribuinte profissionalmente inadimplente incorporar a prática delitiva como risco calculado da atividade econômica. A possibilidade de neutralizar a persecução penal por meio do pagamento tardio convertia a sonegação em estratégia racional de negócio, esvaziando a função preventiva e retributiva do Direito Penal tributário e reforçando a percepção de seletividade do sistema punitivo, notadamente em favor de agentes economicamente mais robustos.

Nesse cenário, a nova disciplina normativa busca responder a críticas recorrentes quanto à inefetividade do modelo anterior, frequentemente acusado de permitir que o risco penal fosse tratado como mero custo operacional, passível de eliminação *ex post* mediante a recomposição patrimonial do dano. O pagamento posterior ao crime deixa, assim, de funcionar como verdadeira “chave mestra” para o devedor profissional, sinalizando uma positiva inflexão da política criminal, que passa a conjugar a tutela patrimonial do erário com uma função ético-retributiva voltada à proteção do mercado e da livre concorrência.

Para a incidência da restrição ao favor penal, a norma exige dois requisitos objetivos e cumulativos. O primeiro consiste na existência de decisão administrativa definitiva que reconheça a condição de devedor contumaz, pressuposto que demanda o esgotamento das instâncias recursais no âmbito administrativo, em observância ao devido processo legal e à ampla defesa, nos termos dos arts. 12 a 17 da Lei Complementar 225/2026 e da Lei 9.874/1999.

O segundo requisito é a inscrição do agente no Cadastro Informativo dos créditos não quitados do setor público federal (Cadin), previsto na Lei nº 10.522/2002, a qual atua como condição de eficácia da vedação penal, conferindo publicidade, objetividade e segurança jurídica à segregação normativa do devedor profissional. Segundo o novo § 10 do art. 2º da Lei nº 10.522/2002, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios informarão ao Ministério da Fazenda a inclusão e a exclusão do contribuinte da condição de devedor contumaz, para fins de registro da informação no Cadin.

Por tratar-se de norma penal mais gravosa, na medida em que suprime benefício legal apto a extinguir a pretensão punitiva estatal, a nova disciplina submete-se ao princípio constitucional da irretroatividade da *lex gravior*.

As vedações introduzidas pelos §§ 5º e 6º dos arts. 168-A e 337-A, pelo §3º do art. 34 da Lei nº 9.249/1995 e pelo §4º do art. 83 da Lei 9.430/1996 somente podem incidir sobre fatos geradores e condutas praticadas após a entrada em vigor da Lei Complementar nº 225/2026,<sup>8</sup> sob pena de violação direta ao art. 5º, inciso XL, da Constituição Federal.

---

<sup>8</sup> Conforme o art. 58, inciso II, da Lei Complementar nº 225/2026, o Código de Defesa do Contribuinte entrou em vigor no dia 9 de janeiro de 2026.

Assim, em relação a delitos tributários e previdenciários cometidos anteriormente à alteração legislativa, permanece íntegra a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito, independentemente da condição de contumácia máxima do agente.

## **5. ULTRATIVIDADE DA CONDIÇÃO DE DEVEDOR CONTUMAZ**

Os §§ 6º dos arts. 168-A e 337-A do CP, assim como o §4º do art. 34 da Lei 9.249/1995 e o §7º do art. 83 da Lei 9.430/1996 introduzem regra de ultratividade da condição de contumácia máxima para fins de responsabilização penal, ao estabelecerem que a superveniente cessação dessa condição não afasta a vedação ao benefício da extinção da punibilidade em relação aos atos praticados durante o período em que o agente era formalmente qualificado como devedor contumaz. Com isso, o legislador fixa critério temporal objetivo para a incidência da restrição, desvinculando seus efeitos de alterações posteriores na situação fiscal do contribuinte.

A finalidade do dispositivo é inequívoca: impedir comportamentos oportunistas destinados a esvaziar a eficácia da norma penal. Busca-se evitar que o agente, uma vez instaurada a persecução criminal, promova pagamentos pontuais, parcelamentos estratégicos ou regularizações episódicas com o único propósito de afastar, de forma artificial e transitória, a condição de contumaz e, assim, reabrir o acesso ao benefício extintivo da punibilidade. A norma neutraliza, portanto, tentativas de manipulação do sistema fiscal como instrumento defensivo no âmbito penal.

Sob o prisma dogmático, os quatro referidos dispositivos, todos de igual redação, consagram a aplicação do princípio do *tempus regit actum*, segundo a qual a valoração jurídico-penal da conduta deve considerar o contexto estrutural em que o fato foi praticado, e não circunstâncias supervenientes que não alteram a gravidade institucional do ilícito. O comportamento reiterado de inadimplemento, enquanto vigente a condição de supercontumácia, constitui dado normativamente relevante e suficiente para afastar o benefício, ainda que posteriormente mitigado por condutas reparatórias seletivas.

Dessa forma, os dispositivos em questão reforçam a integridade do sistema repressivo tributário, assegurando que a resposta penal não seja esvaziada por expedientes *ex post* e preservando a racionalidade da política criminal voltada ao enfrentamento do inadimplemento fiscal profissional.

## **6. INTEGRAÇÃO ENTRE AS ESFERAS FISCAL E PENAL**

A reforma estabeleceu uma necessária sintonia entre a esfera administrativa-fiscal e a persecução penal. Ao vincular a vedação do benefício a decisões administrativas definitivas e à inscrição no CADIN, o legislador obriga uma maior integração de dados entre a Receita Federal, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e o Ministério Público.

Essa integração exige que o Ministério Público e a autoridade policial atuem em estreita colaboração com a Receita Federal e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Tal sincronia visa otimizar a instrução processual com provas documentais da supercontumácia, garantindo que o Judiciário não atue como mero órgão de cobrança,

mas como instância de repressão a condutas que desestabilizam a ordem econômico-financeira.

Essa sincronia institucional não transforma o Poder Judiciário em instância de cobrança fiscal, tampouco desnatura a função do Ministério Público como titular da ação penal. Ao contrário, permite que a atuação penal se concentre em sua finalidade própria: a repressão qualificada a condutas que, pela reiteração e profissionalização do inadimplemento, desestabilizam a ordem econômica, comprometem a livre concorrência e corroem a confiança no sistema tributário.

A integração entre as esferas administrativa e penal, nesse contexto, opera como instrumento de racionalização do sistema repressivo, reservando a intervenção penal aos casos em que o inadimplemento transcende a esfera patrimonial e assume inequívoca relevância jurídico-penal.

## **7. PARA FINS PENAIS, QUEM É O DEVEDOR CONTUMAZ?**

Não podemos deixar de abordar uma questão sensível. Para fins penais, a condição de devedor contumaz atribuída em processo administrativo a uma pessoa jurídica não pagadora comunica-se à pessoa física que seja sua sócia, gerente, administradora ou beneficiária final?

A pergunta tem alta relevância jurídica, uma vez que, a despeito do §5º do art. 173 da Constituição, pessoas jurídicas não podem ser processadas no Brasil por crimes tributários ou previdenciários. Somente as pessoas físicas a elas relacionadas é que se sujeitam à persecução penal.

Por essa mesma razão, as previsões legais sobre extinção de punibilidade que se acham previstas no Código Penal, na Lei 9.249/1995 e na Lei nº 9.430/1996, têm como destinatários as pessoas físicas relacionadas a pessoas jurídicas sonegadas.

Diante da tipologia de interposição fraudulenta de pessoas, não raras vezes os sócios declarados pela pessoa jurídica qualificada como devedora contumaz não serão os seus verdadeiros donos (*beneficial owners*).

Seguramente haverá controvérsias doutrinárias e pretorianas acerca desse ponto, de modo que pensamos que a solução está em o Fisco submeter também a pessoa física visada ao processo administrativo de que trata o art. 12 da Lei Complementar nº 225/2026.

Art. 12 O processo administrativo para identificação do devedor contumaz será iniciado com a prévia notificação do sujeito passivo, de que trata o § 1º do art. 11 desta Lei Complementar, e observará, no mínimo, as seguintes garantias: (...).

Ao final desse processo administrativo, não apenas a pessoa jurídica, mas também o seu administrador, seus sócios e os beneficiários finais poderão ser alcançados pela declaração de supercontumácia, na condição de devedores contumazes, em conjunto com a pejeta.

Embora fosse apreciável uma maior clareza e precisão por parte do legislador para não fugirmos à responsabilidade penal subjetiva, a aplicação da teoria da desconsideração da pessoa jurídica é outra ferramenta útil para se chegar ao mesmo desiderato em relação

às pessoas físicas relacionadas à pessoa jurídica devedora contumaz, especialmente se que houver fraude na formação do quadro societário.

De todo modo, a solução para essa controvérsia quanto ao alcance penal da superinadimplência está no art. 11 da Lei 8.137/1990, segundo o qual, quem, concorre para a prática de crimes tributários, “inclusive por meio de pessoa jurídica”, deve incidir nas penas cominadas a tais delitos, na medida de sua culpabilidade, aplicando-se a tal pessoa todo o conjunto de favores e restrições decorrentes das normas criminalizadoras.

De fato, não é a pessoa jurídica que se torna devedora contumaz. São as pessoas físicas que a administram que, por meio dessa pessoa jurídica, incidem na contumácia máxima, situação limitadora dos mencionados favores penais a tais indivíduos.

## **8. CONCLUSÃO**

As alterações promovidas na legislação mencionada refletem um amadurecimento do Direito Penal Econômico brasileiro. Ao isolar o devedor contumaz e retirar-lhe o privilégio da extinção de punibilidade pelo pagamento de tributos e contribuições, o Estado sinaliza que os crimes tributários, a apropriação indébita e a sonegação previdenciária, quando utilizadas como modelo de negócio, não serão toleradas como meros ilícitos civis passíveis de transação financeira.

Embora o tema deva suscitar debates acerca da irretroatividade da lei penal mais gravosa e dos critérios administrativos de definição da supercontumácia, especialmente para pessoas físicas gestoras, a reforma combate a microcriminalidade fiscal, fortalece a integridade corporativa, protegendo o contribuinte probo da concorrência desleal daqueles que fazem da inadimplência uma vantagem competitiva espúria.