

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E FINANCEIRA – A
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES EM
RELAÇÃO A TRIBUTOS DEVIDOS**

**CRIMES AGAINST THE TAX AND FINANCIAL ORDER – THE TAX LIABILITY OF
MANAGING PARTNERS REGARDING OUTSTANDING TAXES**

Thiago de Lira Lima¹
Simmel Sheldon de Almeida Lopes²

LIMA, Thiago de Lira; LOPES, Simmel Sheldon de Almeida. **Crimes contra a ordem tributária e financeira – a responsabilidade tributária dos sócios administradores em relação a tributos devidos**. 29 páginas. Trabalho de Conclusão de Curso de graduação em Direito – Centro Universitário UNINORTE, Rio Branco, 2025.

RESUMO

O estudo em questão, por meio da pesquisa jurídico normativa, apresenta as implicações jurídicas da utilização sociedades de responsabilidade limitada com a finalidade de sonegação fiscal e outros crimes tributários, com ênfase na responsabilidade dos sócios e sócios administradores. Ilegalidades sob o escudo da limitação de responsabilidade, apresentam desafios as administrações fiscais e revelam fragilidades no acompanhamento e fiscalização de tais personalidades, atingindo o mercado e a coletividade. Por meio da abordagem temática busca-se detalhar maneiras de atuação e utilização dessas singularidades no cometimento de ilegalidades, bem como apresentar as ferramentas de combate disponíveis na legislação. Apesar de apresentar legislação compatível com a envergadura do problema, a busca de responsabilização e a finalização em processos apresentam-se tardia e lenta, intervalo suficiente para esvaziamento de ações, prescrição, decadência e dilapidação patrimonial. É latente a problemática relacionada a arrecadação tributária, a busca pela responsabilização, suas barreiras burocráticas e as lacunas legais impostas pelos emaranhados normativos que estendem-se até os tribunais.

Palavras-chave: tributário; limitada; sócios; responsabilidade; crime.

ABSTRACT

¹ Discente do 9º período do curso de Bacharelado em Direito do Centro Universitário Uninorte.

² Docente do Centro Universitário Uninorte. Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Acre. Especialista em Direito Orçamentário e Administrativo e em Direito de Família. Funcionário público municipal. Advogado.

The present study, through normative legal research, examines the legal implications of using limited liability companies for tax evasion and other tax-related crimes, with an emphasis on the liability of partners and managing partners. Illegal activities carried out under the shield of limited liability pose challenges to tax administrations and reveal weaknesses in the monitoring and oversight of such entities, affecting both the market and society as a whole. By addressing this topic, the study seeks to detail the ways in which these entities operate and are used to commit illegal acts, as well as to present the legal tools available to combat them. Although the legislation is compatible with the magnitude of the problem, efforts to hold individuals accountable and conclude legal proceedings tend to be slow and delayed, allowing sufficient time for asset depletion, statutory limitation periods to expire, and patrimonial dissipation. The challenges related to tax collection, the pursuit of accountability, bureaucratic barriers, and legal loopholes imposed by complex regulatory frameworks that extend into the courts remain evident issues.

Keywords: tax; limited; partners; liability; crime.

INTRODUÇÃO

A sociedade contemporânea apresenta organização adquirida durante o processo evolutivo da vida em sociedade, a estruturação do estado é uma lenta e constante adequação de direito e deveres necessários ao convívio social. Pertinente à organização do estado e a garantia de direitos dar-se por meio de contrapartidas da sociedade, retroalimentando a administração por meio de tributos.

Da mesma forma que as pessoas físicas dispõem de recursos para a construção e manutenção do bem comum, assim também a personalidade jurídica o faz. Por intermédio da legislação pátria, sobretudo a legislação tributária, tais exações apresentam-se no contexto obrigacional atuarial, servindo de arcabouço para sua existência e finalidade.

A cobrança plenamente vinculada dos tributos, sujeita a todos, respeitadas a particularidades a esse compromisso. Porém, a imposição de tais cobranças, a sujeição obrigatória, não é de simples efetivação e fiscalização, especificamente sobre o setor empresarial, a burocracia e a complexidade do sistema tributário atual apresentam desafios ainda maiores neste seguimento fiscalizador.

Os crimes fiscais relacionados a atividade empresarial mostram-se pertinentes à questão fiscal e administrativa, principalmente a sonegação fiscal e a utilização da personalidade jurídica para o cometimento de crimes, problemáticas que degradam a base fiscal do estado e atuam para o desbalanceamento do mercado, atingindo a livre concorrência.

O conhecimento e responsabilização efetiva sobre gerenciadores das pessoas jurídicas, na individualização dos sócios, estes responsáveis pela movimentação e tomada de decisões no âmbito empresarial, faz-se necessária, visto a inércia empresarial na ausência de tais atores. Dessa forma o conhecimento e o aprofundamento do tema, ampla discussão, demonstrando o arcabouço legal mínimo a disposição para o enfrentamento dos crimes contra a administração tributária.

1 DA ANTIGUIDADE AO DIREITO EMPRESARIAL MODERNO: EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO E A CONSOLIDAÇÃO DA TEORIA DA EMPRESA

A tributação como forma de financiamento da comunidade e manter os trabalhos do estado, remonta as primeiras formas organizadas de civilização, esse recolhimento de recursos em face de um bem comum se estruturou baseando na premissa de finalidade coletiva. Uma das civilizações que instituiu exações trata-se da Roma antiga, aproximadamente de 509 a.C. até 27 a.C., essas cobranças eram em sua totalidade destinadas a despesas extraordinárias com campanhas militares e outras necessidades administrativas.

Perpassando para idade média, do século V ao século XV, as cobranças a que se assemelham a tributação eram diversificadas, parte “tributos religiosos”, este com finalidade de manutenção e expansão da igreja católica, dominante naquele período, e outra parte eram os “tributos feudais”, cobrados pelos detentores dos territórios, feudos, onde senhores feudais exigiam essas obrigações de seus vassalos, adimplidos por meio de moeda, produtos ou trabalho. Ainda nesse contexto os tributos tinham, novamente a finalidade de campanhas de defesa militar e atendimento de necessidades do comando.

Já durante o período colonial brasileiro, por pertencer a Portugal, o Brasil seguia o controle mercantilista português, onde grande parte de riquezas, se não a totalidade, que eram extraídas das terras recém-descobertas eram destinadas à coroa. Nesse contexto um dos principais afetados pelas cobranças eram os setores açucareiros, com taxações destinadas a arrecadação e ao controle do comércio sobre essa parcela de produção.

Nesse período o Direito Comercial estava consolidado, deixando para traz as corporações de ofício, por motivo de mudanças dos sistemas políticos, com base nas criações dos estados nacionais, onde as regras de comércio eram regidas por leis

positivadas. Cite-se ainda outro marco histórico fincado com o Código Comercial de Napoleão, efetivando a Teoria dos Atos de Comércio e passando a dar características organizacionais aos atos mercantis.

Outra exação famosa foi o famigerado “*quinto*”, especialmente nos anos finais do século XVII e durante o século XVIII, destinado a arrecadação da produção em terras brasileiras, destacando nesse contexto o açúcar e os minérios, sobretudo o ouro, onde 20% de toda a produção era destinada a coroa portuguesa. Ainda se destacaram cobranças sobre lotes de terras destinados a beneficiários em nome do rei de Portugal denominadas de sesmarias, taxas administrativas e outros encargos sobre o comércio, que perduraram até a independência em 1822.

É necessário enfatizar a abordagem tributária em relação aos aspectos empresariais com finalidade à contextualização desse seguimento, a evolução das leis positivadas são importantes ferramentas para entendimento desse contexto.

Dessa forma, outro importante momento na evolução legal, apresenta-se cronologicamente, por volta de 1850, onde o estado brasileiro passaria adotar a Teoria dos Atos de Comércio, esta, apresentava o comerciante como aquele que exercia atividade comercial profissional, com habitualidade e por meio de intermediações, corrente que guiou até o código de 1969.

Deixando para traz o Código Civil de 1969, e com o advento do Novo Código de Direito Civil em 2002, a teoria da empresa foi definitivamente adotada no Brasil. Tal afirmação é destacada por Marlon Tamazette (2025, p.13), citando Guiseppe Ferri, onde afirma que “o direito comercial constitui complexo de normas que regulam a sua organização e o exercício profissional de uma atividade dirigida a satisfação das necessidades de mercado”. logo o direito empresarial pátrio, por influência da corrente italiana, iria adotar a teoria da empresa.

Esse novo ordenamento rompeu com o critério subjetivista e/ou objetivista, e adotou a classificação segundo o critério material, agora deixando de ser denominado aquele responsável pela mercancia de comerciante, e passando a denominação atual de empresário. Nesse aspecto o Código Civil de 2002, não definiu diretamente o que seria empresa, mas sim as características inerentes e necessárias para alguém ser considerado empresário.

Importante destacar que segundo o código civil de 2002, em seu artigo 966. “Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços” (Brasil, 2002).

Diante desses aspectos iniciais, históricos e cronológicos, reserva-se este estudo a pontuar às particularidades da personalidade jurídica, a coação do estado na cobrança de tributos bem como a efetiva submissão dessas atividades em suas mais variadas formas e particularidades, sob o prisma da cobrança erga omnes, e algumas práticas empresariais para eximir-se do efetivo pagamento, em detrimento do coletivo.

1.1 ASPECTOS INTRODUTÓRIOS ACERCA DA PERSONALIDADE JURÍDICA E A TRIBUTAÇÃO APLICADA

O estudo do direito pode ser dividido de diversas formas, e o Direito Empresarial não poderia ser diferente, apesar de não estar positivado em um código próprio, o direito empresarial assim como outros ramos do estudo das leis, segue a divisão elementar entre direito público e direito privado. Dessa forma cabe direito privado reger os ditames do direito empresarial, podendo-se dizer que este é um sub-ramo daquele, de forma que essa divisão se apresenta na Constituição Federal de 1988, em seu art. 22, inciso I, conforme: “Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;”(Brasil, 1989)

A separação das fontes do Direito Empresarial não é pacificada na doutrina, havendo divergência entre os doutrinadores, didaticamente compactua-se com o pensamento de Marlon Tomazette (2025, p,13), que apresenta o seguinte entendimento sobre as fontes.

Considerando que as fontes do direito empresarial são as formas pelas quais se manifestam as regras jurídicas que regulam a atividade empresarial, entendemos que são fontes primárias do direito empresarial as leis e são fontes secundárias os costumes e os princípios gerais de direito. Jurisprudência e doutrina não são formas de manifestação das regras jurídicas, mas formas de interpretação ou aplicação destas

Desta forma, com base na legislação primariamente e posteriormente os costumes e princípios, tal ramo do direito apresenta ainda seus próprios princípios, dentre os quais estão: a liberdade de iniciativa ou livre iniciativa, decorrente da Constituição Federal; a propriedade privada, também decorrente da Constituição; a preservação da empresa, que é protegida pelos ditames da lei 11.101 de 2005, também conhecida como lei de falências.

O desenvolvimento de atividade empresarial conforme os regramentos legais brasileiros, positivados nas leis e no ordenamento como um todo, apresentam direitos e obrigações para o empresário, dentre estas obrigações estão: o registro de seus atos, nos Registros Públicos de Empresas Mercantis; a escrituração dos livros; o levantamento anual do balanço patrimonial e do resultado econômico. Estas obrigações estão umbilicalmente relacionadas com a problemática abordada por este

trabalho, melhor abordado no decorrer do estudo.

Segundo o artigo 967 do Código Civil de 2002, “É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade”. Esse dispositivo traz a obrigação do registro da empresa nas conhecidas Juntas Comerciais Estaduais. Tal inscrição apresentará o nome, os dados do empresário, o capital social empregado na atividade, o objeto e a sede da empresa, bem como a firma, assinatura autografa, atualmente amplamente substituída pela certificação digital, dados e identificações necessárias a administração pública que auxiliam no conhecimento e controle fiscal.

1.2 TIPOS SOCIETÁRIOS E CARACTERÍSTICAS ABRANGIDOS PELO DIREITO EMPRESARIAL

De forma ampla podemos citar a presença de diversos tipos societários, dentre os quais, cada um detém suas particularidades, que a seguir serão apresentadas suas características, dentre os tipos estão presentes:

Sociedade Limitada (LTDA.), esta apresenta a divisão do capital em quotas, tem uma estrutura mais flexível e informal se compararmos à Sociedade Anônima, podendo ser administrada por um ou mais sócios, com regras especificadas entre as partes por meio de contrato social. A responsabilidade é limitada ao valor de aplicação, quotas dos sócios, tal proteção limita a invasão ao capital dos sócios em caso de necessária responsabilidade.

Sociedade Anônimas (S.A.), essa estrutura organizacional apresenta capital dividido em ações, estas podem ou não serem negociadas livremente, se aberta ou fechada, tem uma administração mais formal sendo necessário a presença de conselhos, diretorias e assembleias para tomada e controle de decisões. Sendo melhor desempenhadas por empresas de grande porte que buscam financiamento no mercado. A responsabilidade dos acionistas é limitada ao preço das ações adquiridas ou subscritas, não comunicando com seu patrimônio pessoal.

Sociedade Simples, tem uma estrutura voltada para atividades de cunho intelectual, científico, artístico ou literário, bem como pode ainda ser utilizado para prestação de serviços (advogados, médicos etc.). Tem menor grau de formalidade que as demais sociedades, a responsabilidade dos sócios é ilimitada e solidária pelas obrigações sociais, sendo possível ainda estipular regras no contrato social de

limitação e subsidiariedade nessa responsabilidade.

Sociedade limitada unipessoal (SLU), extinta empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), tem a particularidade de constituição de empresa com apenas um titular, atualmente conta com a diminuição do capital social mínimo, antes tal capital necessitava da quantia de 100 vezes o salário-mínimo, atualmente revogado. Essa conta com responsabilidade limitada ao valor do capital social integralizado, protegendo assim seu patrimônio, frente as obrigações empresariais.

Sociedade em Comandita se divide em duas, a sociedade em comandita simples, esta, com dois tipos de sócios os comanditados e os comanditários, e a segunda, comandita por ações, combinando características das sociedades anônimas e da comanditas, onde os comanditários agem como acionistas de responsabilidade limitada e os comanditados, administradores respondem de forma ilimitada. Dessa forma a responsabilidade de comanditários é limitada aos investimentos, enquanto os comandatários respondem somente ao limite de seus investimentos.

Dentre os modelos que são apresentados, fica claro que as atividades em sociedade, principalmente aquelas voltadas ao empreender, estão nesse aspecto ligadas ao compartilhamento de riscos da atividade, a divisão de competências para o melhor desempenho do empreendimento, por esse motivo a organização de sociedades.

Destaca-se a extensiva utilização da Sociedade limitada, administrada por sócios, tendo em sua flexibilidade, a entidade que melhor se encaixa para início de atividades empresariais, sua característica de limitação da responsabilidade também oferece vantagens para abertura e manutenção.

Perpassa ainda sobre os elementos de uma sociedade, tais como a manifestação da vontade, objetivo lícito, e a forma, bem como outros que não menos importantes estão: a contribuição para o capital social, participação nos lucros e o "*affectio societatis*", essa é a vontade que os participantes apresentam em estar associados a tal iniciativa.

Não há qualquer limite legal para a abertura de sociedade Limitadas (Ltda.), sendo que tanto pessoas físicas como pessoas jurídicas podem, desde que cumpram as formalidades legais, constituir ilimitadamente tais estruturas organizacionais. Esse tipo societário, sociedade limitada, será tomado como base para a discussão do poder de alcance do estado referente a tributação, e a utilização de empresas para o

cometimento de ilícitos relacionados os desvios legais dentre os quais podemos citar a sonegação fiscal.

1.3 ASPECTOS RELACIONADOS À TRIBUTAÇÃO E SUJEIÇÃO EMPRESARIAL À COAÇÃO DO ESTADO

O conhecimento sobre a arrecadação de valores com a finalidade do bem comum foi cronologicamente e superficialmente demonstrado, porém questiona-se em qual momento e sobre quais bases legais se deu a sujeição empresarial as exações do estado? Esse questionamento pode ter herdado comandos das Ordenações Filipinas, ordenamento português (séculos XVI e XVII), sendo uma das primeiras legislações presentes em solo brasileiro.

Mesmo após o grito de independência, somente com a promulgação da Constituição de 1891, fez-se positivado no texto constitucional a competência para instituição de tributos, conforme é possível retirar daquela carta. (Brasil, 1891)

Art 7º - É da competência exclusiva da União decretar:

- 1º) impostos sobre a importação de procedência estrangeira;
- 2º) direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago impostos de importação;
- 3º) taxas de selo, salvo a restrição do art. 9º, § 1º, nº I;
- 4º) taxas dos correios e telégrafos federais.

Art 8º - É vedado ao Governo federal criar, de qualquer modo, distinções e preferências em favor dos portos de uns contra os de outros Estados.

Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

- 1º) sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;
- 2º) sobre Imóveis rurais e urbanos;
- 3º) sobre transmissão de propriedade;
- 4º) sobre indústrias e profissões.

Com o advento da Constituição de 1967, houve significativo avanço normativo no corpo constitucional de dispositivos relativos aos tributos, suas especificidades foram dispostas, como é possível verificar em seu Capítulo V, o texto tratava do Sistema tributário, bem representado pelo seu artigo 18. (Brasil, 1967).

Art. 18 - sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria e é regido pelo disposto neste Capítulo em leis complementares, em resoluções do Senado e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, estaduais e municipais.

Vale lembrar que a Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, conhecido como

Código Tributário Nacional, fora recepcionado como lei complementar, porém inicialmente tratava-se de uma lei ordinária, advinda da vigência da constituição pretérita, Constituição de 1946, tal normativa, código tributário, sedimentaria a base para as cobranças das exações estatais.

Com a consolidação moderna, por meio da promulgação da Constituição Federal de 1988, foram reforçadas as divisões de competências entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Essa divisão constitucional, atribuindo competências para os entes, garantiu a segurança jurídica necessária para o desenvolvimento de legislações posteriores, tais como a Lei 9.250 de 26 de dezembro de 1995, que trata do imposto de renda pessoa física - IRPF, a Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, que versa sobre o imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS, a Lei 87/94, que versa sobre o ICMS, dentre outras.

Dessa maneira, a exemplo das legislações anteriormente citadas, e com base no código Tributário Nacional, foi instituída a Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, que trata da regulamentação do Imposto Sobre Operações Relativas À Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, esta, também conhecida como Lei Kandir.

É de conhecimento pleno de que os setores econômicos, primário, secundário e terciário, são destinatários em grande medida das cobranças sobre todas as formas verbais constantes no enunciado da lei, e de outras implícitas em seu texto normativo. De forma que esse imposto, com arrecadação de competência dos estados e do distrito federal, tem ligação umbilical com o tema proposto neste estudo, visto que as empresas se sujeitam aos ditames legais, durante suas movimentações e prestações.

De forma abrangente a aplicabilidade do ICMS sobre as empresas perpassa por algumas particularidades, dentre as quais as elencadas no art. 3º do Código Tributário Nacional, conforme.

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (Brasil, 1966, art. 3º).

O ICMS, conforme o ordenamento constitucional é de competência estadual, deve seguir a natureza não cumulativa, devendo em cada etapa da cadeia produtiva, o contribuinte abater do imposto devido o valor que foi pago anteriormente. Deve ainda ter amplitude de incidência, base de cálculo e alíquotas variáveis em relação ao

produto ou serviço, bem como ter relevância arrecadatória.

Tornando-se, assim, um dos principais tributos cobrados, sustentando um vasto cenário econômico e jurídico das relações dos estados, financiando seus programas projetos e programas, com a finalidade do bem comum.

Dos comandos presentes no artigo 3º, do Código Tributário Nacional, é imprescindível deixar claro que a cobrança da espécie tributária imposto, por se tratar de uma exação decorrente de uma coação do estado, não guarda relação do pagamento com uma contraprestação específica por parte ente, onde a sujeição aos impostos, assim como o ICMS, é meramente obrigação de contribuição para a coletividade.

Dado o contexto importantíssimo que tem o ICMS, e sua relevante necessidade para o financiamento das ações governamentais tais como: educação, saúde, infraestrutura, segurança pública, saneamento, assistência social e diversos outros setores, o referido imposto tem elevados níveis de arrecadação, sendo que o manejo desses recursos fica a cargo da administração sem qualquer vinculação.

Cabe enfatizar a não vinculação de receitas decorrentes de impostos, apresentando o clássico exemplo do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, onde o mero recolhimento dessa exação não garantirá vias adequadamente pavimentadas, por ausência de vinculação.

Diante deste contexto de arrecadação, cabe esmiuçar os trâmites com os quais o imposto é submetido, desde a regra de incidência, perpassando por sua arrecadação e posterior recolhimento, pois neste intervalo e no “caminho” percorrido, podem ocorrer desvios e apropriações irregulares, danosas ao erário.

Como forma de entendimento e para compreender a dinâmica da obrigação tributária do ICMS, é fundamental elencar os tipos de contribuintes e suas características. O primeiro é o contribuinte de fato, aquele que consome o serviço ou adquire produtos, este é quem efetivamente suporta a cobrança do imposto, o ônus econômico encontra-se embutido na operação.

O segundo é o contribuinte de direito, aquele que possui a obrigação de recolher o ICMS pago pelo contribuinte de fato, este geralmente é o empresário ou empresa que realiza a operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviço alcançada pela regra matriz. Dessa forma a empresa retém a arrecadação do ICMS e, grosso modo, repassa para a fazenda estadual.

Dependendo da forma que o empresário manejar essa exação, poderá

configurar a prática de evasão fiscal, apropriação indevida do imposto suportado pelo contribuinte de fato, usurpado pelo contribuinte de direito, podendo, baseado nas ações tomadas, configurar em seu completo ciclo a prática do crime de sonegação fiscal.

2 SOCIEDADES DE RESPONSABILIDADE LIMITADA: ESTRUTURA, DESAFIOS E VULNERABILIDADES NA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

A diversidade empresarial, abertura e evolução de negócios vistos pelo prisma econômico, traz enormes benefícios para a o desenvolvimento do país, tais como a geração de riqueza, movimentação de recurso, distribuição e especialização em setores dentre outros aspectos ligados ao surgimento de novos negócios. Esses números podem ser traduzidos de forma ampla com o aumento da taxa de ocupação, arrecadação de impostos, bem como a circulação de bens e serviços.

Essa dinâmica de abertura e encerramento de negócios é acompanhada pelos interessados economicamente nesse seguimento, destacando-se as federações do comércio e da indústria, as associações comerciais dos estados, o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), dentre tantos outros atuantes nesse setor.

É possível verificar que no setor governamental o Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços (MDIC), criando originalmente em 1999, e passando a ser ministério no ano de 2023, é responsável por formular políticas para os setores industrial, comercial e de serviços, também apresenta números relacionados com a criação de empresas no Brasil.

Por meio da publicação Mapa de Empresas, ferramenta disponibilizada pelo referido ministério, são disponibilizados números sobre a evolução da criação e desenvolvimento de novos negócios. Segundo tal publicação de janeiro a agosto de 2023, foram abertas 2.716.269 novas empresas no Brasil, totalizando 21,8 milhões de empresas ativas no país. Dessas novas empresas, 93,7% são classificadas como microempresas ou empresas de pequeno porte.

Relacionado a sociedades de responsabilidade limitadas (Sociedade Empresária Limitada), segundo o Mapa de Empresas, em seu boletim do 2º quadrimestre de 2023, tal modelo empresarial foi utilizado para início de negócios em um total de 289.146 empresas somente no segundo quadrimestre de 2023, um

aumento de 11,6% em relação aos primeiros 4 meses do ano de 2023.

Esses números demonstram uma crescente opção pelo modelo empresarial de responsabilidade limitada, dada pela efetiva inscrição e registro de atividades empresariais, esta podem estar surgindo praticamente do zero ou transformando-se por meio da regularização de atividade já em curso de maneira irregular.

2.1 CARACTERÍSTICAS INTRÍNSECAS AS SOCIEDADES LIMITADAS

O modelo empresarial, em destaque nos números apresentados, é utilizado no Brasil principalmente por pequenas e médias empresas, por diversos fatores relacionadas as suas particularidades, atribuições e principalmente pela limitação da responsabilidade dos sócios, está disposto no Código Civil de 2002, no art. 1.052 e seguintes, apresentando suas particularidades.

A atividade empresarial por meio de sociedade, conforme os princípios amplamente estudados, requer inicialmente o *"Affectio Societatis"*, tal termo transformado em princípio traduz a vontade livre e consciente dos sócios de se associarem para alcançar um objetivo em comum. Essa é uma intenção genuína, um compromisso de ambos baseados na confiança.

Esse tipo societário apresenta características necessárias para o bom desenvolvimento da empresa ou ramo empresarial servente, dentre os quais podemos citar a divisão do capital social em quotas, conforme preceitua o art. 1.055, CC, onde cada sócio é facultado integralizar sua parte em bens ou direitos. Outra facilidade é a gestão flexível, possibilitando a administração pelos próprios sócios ou por terceiro nomeados como administradores, conforme as regras do contrato social.

Destaca-se ainda como particularidade o modelo de tomada de decisão, feitas por assembleia ou reunião dos sócios, dependendo do porte da empresa, avaliado a participação e os pesos atribuídos ao capital social subscrito por cada participante, dispostos a partir do art. 1.060, do Código Civil. Ainda conforme disposto no art. 1.071, é possível verificar a forma como os sócios devem se organizar nas deliberações de matérias referente a lei e ao contrato.

Outro fator importante é o aumento ou a redução do capital social da empresa, segundo a legislação, quando integralizadas as quotas, o capital pode ser aumentado, com a alteração do contrato social, bem como pode também ser reduzido por força de danos irreparáveis ou por excesso de capital em relação a atividade da sociedade. Tal

modelo pode ainda ser convertido em outro tipo societário, como Sociedade Anônima, havendo interesse.

A vontade de estar associado para determinada finalidade empresarial, a forma de organização societária, a comunhão dos bens destinados a atividade, o desempenho empresarial na circulação de mercadorias ou serviços, representam a universalidade da empresa, tal conceito trata a empresa como um conjunto unitário de bens, direitos e obrigações organizados para a exploração de uma atividade econômica desenvolvida.

Porém a característica que se destaca no modelo é a limitação da responsabilidade, de forma que a criação dessa nova personalidade atrairá direitos e obrigações inerentes a atividade desempenhada, protegendo os sócios de responsabilidades decorrentes das atividades. Nesse contexto os sócios seriam responsáveis apenas pelo valor das quotas subscritas no capital social, não sofrendo interferências no patrimônio pessoal, decorrentes de responsabilidades da empresa.

Dessa maneira a responsabilidade pela atividade empresarial no modelo limitada, recai inicialmente sobre o patrimônio da empresa, atingindo o sócio no limite de suas quotas partes subscritas, ou seja, somente o que foi investido pelo empresário naquele modelo de negócio.

2.2 PAPEIS E RESPONSABILIDADES DO SÓCIO E SÓCIO ADMINISTRADOR

A sociedade limitada pode contar com sócios imbuídos em meramente aportar recursos com a finalidade de pôr em prática a atividade empresarial escolhida, esse aporte garante a participação proporcional ao investimento realizado, refletindo na tomada de decisões, derivando dessa forma o peso e a quantidade de voto referente ao valor investido ou quantidade de quotas subscritas.

Outra atribuição é a responsabilidade deste sócio na fiscalização e controle da sociedade, de forma que ele tem ao poder de fiscalizar a gestão da empresa por meio de relatórios, reuniões, contratos e outras formas que devem constar descritas no contrato social da sociedade.

Roupage m diversa tem o sócio administrador, este é responsável por conduzir a gestão da empresa, representando a entidade nos atos e negócios jurídicos decorrentes da atividade empresarial. Conforme os poderes atribuídos ao sócio administrador por meio do contrato social, essa administração deve obedecer aos

princípios de diligência e boa-fé, bem como o dever de prestar contas sobre a situação financeira e operacional.

Essa diferença entre os sócios que atuam, simplesmente, como investidores e os sócios administradores, tem a missão de diferir a tomada de decisões estratégicas e as tomadas de decisões operacionais diárias da atividade empresarial em curso.

Ocorre que essa condução dos negócios está sujeita a ocorrência de contratempos, assim como qualquer outra atividade, assim a exposição do sócio meramente investidor, conforme já exposto, limita-se a responsabilidade as suas cotas subscritas, garantindo uma salvaguarda patrimonial. Essa passagem de responsabilidade, rompimento da limitação aos bens da empresa e invasão de bens particulares, apresentam-se na sua esfera mais grave, quando o sócio incorrer com responsabilidade sobre o dano ou ação que cause prejuízo, em desconformidade com o contrato social e a lei.

De outro modo a responsabilidade do sócio administrador é mais iminente nos casos relacionados as sociedades limitadas, visto as suas tomadas de decisões influenciarem, podendo facilmente apresentar relação direta com o dano ou elemento que venha a causar a responsabilização da sociedade, transpassando a limitação do modelo societário adotado em caso de ações contrarias a lei, como na utilização da sociedade para o cometimento de crimes.

Os poderes inerentes ao sócio administrador presentes no contrato social, irão dimensionar o alcance e a extensão da sua atuação, exemplos dessas atribuições estão a emissão e controle de notas fiscais, registros contábeis e fiscais, assinaturas de documentos, fechamento de parcerias e negócios jurídicos. Destes podem decorrer a falsificação de notas fiscais, de forma a inflacionar despesas ou disfarçar receitas, possível ainda alteração de registros contábeis com finalidade de macular ou distorcer a situação patrimonial, dentre outras práticas.

Tais práticas danosas a coletividade, quando postas em prática, tem efeitos devastadores na área fiscal, por meio dos crimes fiscais, que serão abordados em momento oportuno, estes atingem ainda a livre concorrência, desigualando a balança de enfrentamento dos empresários naquele setor, influenciando negativamente o mercado como um todo.

Em relação a concorrência, é sabido que o fator tributário apresenta grandes desafios aos empreendimentos, especialmente na movimentação de mercadorias e

nas oscilações dos preços. Nesse contexto, na procura pelo menor custo de aquisição de produtos ou a prestação de serviço com uma margem melhor posicionada, apresentam vantagens no mercado competitivo.

Porém os encargos tributários não devem ser excluídos da dinâmica empresarial, a sonegação de tributos não pode ser utilizada para posicionamento de preços, os valores dos impostos não pertencem ao contribuinte de direito.

2.3 CONTROLE NO REGISTRO EMPRESARIAL E DOCUMENTAL DA SOCIEDADE LIMITADA: DESAFIOS E IMPACTOS NA RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA EMPRESARIAL.

O tempo médio para a abertura de uma empresa no Brasil, segundo o Mapa de Empresas, é estimado em 19 horas. Esse número reflete a dificuldade e os percalços burocráticos que é empreender no país, este número fora maior em anos anteriores, avanços significativos como a virtualização e a facilitação do acesso vêm diminuindo a burocracia e os impeditivos para que o empreendedor esteja em conformidade com a lei.

As juntas comerciais dos estados, são responsáveis pela verificação formal do contrato social e de seus elementos, conforme os requisitos legais, desta maneira o primeiro contato com a forma e os detalhes da atividade a ser desenvolvida recai sobre o órgão estadual. Documentos que possivelmente apresentem desconformidade com a realidade, podem passar despercebidos nesse primeiro filtro e a atividade iniciar com vício necessário para as demandas futuras.

As inscrições complementares, inscrição estadual para indústria ou comércio, e as inscrições municipais, referente alvarás de funcionamento para as atividades que dependam de autorização do município, pertencem ao segundo filtro que deveria dificultar a utilização do modelo empresarial para o exercício de atividades em desconformidade com a lei.

É certo de que avanços e facilitação na abertura de empresas não estão sendo alcançados pela fiscalização e controle desse ramo econômico, de forma que o registro e o início de atividades, a circulação de mercadorias e a prestação de serviços evoluem exponencialmente. Quando utilizadas com a finalidade ilícita, somente serão verificadas tais desconformidades quando estas empresas apresentarem distorções significativas e sócios sem quaisquer meios financeiros para

o efetivo ressarcimento dos danos causados.

Mesmo com os ditames legais presentes no Código Civil de 2002, em seu art. 422, onde alega que: “Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé. Bem como o art. 50 do mesmo código, onde apresenta efeitos relativos à desconsideração da personalidade jurídica, ainda assim empresas são utilizadas a todo o momento para o cometimento de crimes.

Ainda que as juntas comerciais disponham de lei específica para esse controle, dificilmente coibirá o meio amplamente utilizado de abertura de empresas que tenham essa finalidade oculta com a presença de sócios sem qualquer capacidade empresarial, seja em capital próprio para financiamento das atividades, seja em conhecimento sobre a matéria alvo do empreendimento.

São denominados laranjas, destinados figurarem como sócios fictícios para que terceiros desconhecidos atuem no mercado cometendo crimes. Quando da busca de responsabilização dos sócios empresariais, são encontrados somente os interpostos, alheios de consciência aos efeitos danosos que foram praticados em seus nomes. Essa consequência poderia ser atenuada na fiscalização documental, verificação dos sócios da atividade em relação a vida pregressa e em relação a origem do capital destinado as atividades da empresa.

Diante deste cenário a atuação fiscal referente a movimentação de mercadorias ou prestação de serviços torna-se dispendiosa e ineficaz, os lançamentos tributários necessários para a cobrança dos impostos tais como ICMS e ISS, restam prejudicados com o desaparecimento da empresa e seus sócios, cabendo as procuradorias dos estados e municípios, atuação e pilhas de processos judiciais de cobrança vazios.

E inicia-se novamente o ciclo vicioso de abertura de empresa com documentos fraudulentos e interpostas pessoas com a finalidade de eximir-se do pagamento dos tributos devidos.

3 CONSIDERAÇÕES SOBRE A SONEGAÇÃO FISCAL E A UTILIZAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA PARA O COMETIMENTO DE CRIMES

A sonegação fiscal é a prática de ocultar ou omitir informações com a finalidade de evitar o pagamento de tributos devidos, essa prática está relacionada

principalmente com ações irregulares do ponto de vista normativo, desempenhados pelos sujeitos passivos. Esse modo de agir pode ser apresentar por diversas modalidades apresentando, dependendo de sua forma, elevado grau de dificuldade em sua identificação.

Dentre as várias modalidades temos a sonegação de contribuições previdenciárias, ligadas intrinsecamente com os recolhimentos destinados a previdência social, danoso a todo o sistema tripartite abrangendo a previdência a assistência e a saúde.

Ainda é possível destacar a omissão total de receita ou faturamento onde as alterações nos registros contábeis levam ao pagamento a menor do tributo devido, afetando o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), bem como os tributos Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) todos estes calculados sobre o lucro da empresa.

Semelhante ao anterior temos o subfaturamento que consiste na declaração a menor de transações em operações comerciais visando ocultar o real faturamento e incorrer no pagamento ínfimo de tributos relacionados ainda com o lucro.

A falsificação de documentos e a utilização de pessoas interpostas ou empresas fantasmas, estão entre as condutas mais utilizadas e com maiores danos aos regimes tributários atuais. Tais documentos interferem na arrecadação dos impostos, essas simulações podem passar despercebidas quando da checagem documental em um primeiro momento, porém com a escala de movimentações dessa natureza, as discrepâncias entre os valores movimentados e recolhidos denunciam a prática.

Ainda em relação a falsificação documental, na movimentação de mercadorias e na prestação de serviços, o uso desse artifício apresenta consequências danosas para o fisco, visto que a efetiva comprovação dessa prática é morosa e quando a responsabilidade efetiva é apresentada o sujeito passivo já exauriu todo o patrimônio empresarial.

Da mesma maneira a utilização de pessoas interpostas, conhecidos popularmente como laranjas, açodam as bases tributárias atuais de forma a esvaziar a responsabilidade inicialmente da empresa, e quando possível dos sócios responsáveis por aquela personalidade.

Em conjunto com os fatores anteriormente citados, a criação de empresas

fantasmas, também apresenta percalços para o fisco, as mesmas são utilizadas com a finalidade de servirem efetivamente para o endividamento total, enquanto suas mercadorias ou serviços são transferidos para terceiras empresas, estas dispostas a falsificar ou macular receitas ou faturamento, alimentando um novo ciclo de sonegação.

3.1 ELISÃO, ELUSÃO E EVASÃO FISCAL: CONCEITOS, DIFERENÇAS E IMPLICAÇÕES

As condutas anteriormente apresentadas reúnem-se sob nomenclaturas para um melhor entendimento, porém nem sempre estão relacionadas efetivamente com a sonegação fiscal, estas se dividem-se em evasão, elusão e elisão fiscal. Didaticamente abordaremos as condutas de menor para o maior impacto.

É válido o estudo do direito tributário de forma entender sua aplicabilidade, as sujeições, as competências, bem como toda e qualquer normativa a qual o empreendimento estará sujeito quando do início das atividades, dessa forma, com o conhecimento detalhado referente a sujeição a qual estará disposto, diversas empresas utilizam do planejamento tributário com a finalidade de, legalmente, recolher menos tributos.

Esse planejamento que navega por brechas e lacunas legais é nomeado de Elisão Fiscal, tal prática busca a mitigação e ou a redução legal do pagamento de tributos, desde que em conformidade com o ordenamento. Pode se dar por meio de estruturação jurídica com finalidade pretendida, criação de holding ou cooperativa ou ainda a atuação em um ramo de utilização massiva de créditos tributários, legalmente.

De maneira semelhante temos a elusão fiscal, esse formato de manejo com o fim específico de redução da carga tributária apresenta aspectos que estão a meio termo, entre a legalidade e a ilegalidade. Pode-se dar, também, com a criação de empresas subsidiárias, responsáveis por receber e repassar mercadorias por setores menos onerosos.

Embora legalmente permitidas tais manobras tributárias desempenhadas pelas empresas no contexto tributário, em relação a elusão fiscal, quando utilizado de maneira abusiva, o desvirtuamento da atividade em relação a lei, esse objetivo pode ser contestado pelas administrações tributárias com a aplicação de penalidades previstas.

De outra forma, a prática ilícita de ocultar ou distorcer informações relevantes com a finalidade de eliminar ou reduzir drasticamente a carga tributária é nomeada de evasão fiscal. Esta conduta pode apresentar diversos aspectos já elencados, tais como: omissão de receitas; subfaturamento de operações; emissão de notas fiscais fictícias e outras fraudes destinadas a mitigação dos tributos.

Por fim ainda relacionado a evasão fiscal, esta trata de várias práticas fraudulentas destinada a reduzir ou evitar a tributação, temos ainda o termo sonegação fiscal que é a prática concentrada e focada na omissão e ou falsificação das informações com o mesmo fim, este é facilmente identificável visto a postura agressiva a qual se destina.

Com a finalidade de coibir tais práticas foi instituída a Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, definindo os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, importante marco no combate a evasão fiscal. Outra importante evolução para o combate a essa prática é constante modernização da administração tributária.

3.2 MECANISMOS LEGAIS PARA COIBIÇÃO DA EVASÃO FISCAL E SONEGAÇÃO DE IMPOSTOS, BUSCA DA RESPONSABILIDADE.

Diante dos avanços dos crimes contra a ordem tributária, o ordenamento jurídico atual apresenta diversas perspectivas de combate a tais ilegalidades, iniciado no marco constitucional dos princípios gerais apresentados em seu art. 145, estes dispendo sobre as competências dos entes federativos na instituição de tributos, bem como ainda no art. 150, dispendo as suas limitações ao poder de tributar.

A delimitação das competências e as limitações ao poder de tributar, surgem sobre a perspectiva de repartição das responsabilidades na fiscalização e arrecadação de tributos, visto que a concentração dessas exações em um único ente traria enormes dificuldades para o alcance dos resultados esperados sobre o controle fiscal.

De forma bem delimitada as competências apresentam clareza nas atribuições de cada ente, dando ancoragem para as legislações complementares necessárias para o aprofundamento da obrigação. Seguido posto temos a lei complementar 5.172/1966, Código Tributário Nacional (CTN), este, no qual apresenta em seu art. 3º, a definição de tributo e reforça o caráter vinculado e obrigatório de tais

instrumentos.

Cabe destacar ainda que o CTN, é cristalino quando em seu art. 16, apresenta o conceito de imposto de forma que é “uma obrigação que tem por fato gerador uma situação que independe de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, dessa forma, o pagamento dessa espécie tributária não guarda qualquer contraprestação do estado para com o contribuinte, em relação a aquele valor pago a título de imposto.

A não vinculação da modalidade tributária imposto, aos olhos empresariais, especificamente em relação à correntes liberais, apresenta um amargo desprendimento à realidade de forma que para aqueles, os recursos deveriam dar suporte ao ramo empresarial e de produção ao qual estariam atrelados ou de onde fluem.

Ainda em relação a legislação brasileira referente e a disposição para o combate de tais crimes, podemos citar ainda o Código Penal Brasileiro, que em seu artigo 171 apresenta o crime de estelionato, em que a conduta consiste em “obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, ardil, ou qualquer outro meio fraudulento:”

A falsificação de documentos, sendo outra conduta tipicamente aplicada nos crimes contra a ordem tributária, é disposta no Código Penal em seu art. 297, onde apresenta o seguinte comando; “Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro”. É sabido que a nota fiscal é um documento particular, porém o parágrafo 2º ainda do artigo 297, amplia esse alcance a depender do contexto da fraude.

No mesmo sentido temos o art. 299 do Código Penal, este apresenta a falsidade ideológica, e tem como núcleo a declaração que deveria existir no documento, com o fim de prejudicar direito ou criar obrigação sobre fato juridicamente relevante. O artigo 304 do Código Penal apresenta ainda a possibilidade de criminalização do uso de documento falso, neste sentido tal documento seria utilizado para obtenção de benefícios ou para ludibriar fiscalização.

Outra legislação que bem se vocaciona ao combate dos crimes relacionados com a ordem tributária e financeira é a Lei nº 9.613/1998, dispondo sobre os crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, bem com a prevenção da utilização do sistema financeiro para ilícitos e outras providências.

Conforme é possível verificar com a alteração da Lei 9.613/1998 pela Lei

12.683/2012, a aplicabilidade da “lei de lavagem de dinheiro” deixou de ter uma lista fechada de crimes precedentes (*numerus clausus*), desta forma podendo aplicar tal normativa ao art. 1º da Lei 8.137/1990.

Importante destacar a presença no ordenamento jurídico pátrio o princípio da especialidade da lei, estabelecendo que a norma especial deve prevalecer sobre a norma geral, o mesmo deve ser aplicado quando da existência de aparente conflito entre normas. A normativa específica para os crimes destacados é a Lei 8.137/1990.

3.3 LEI Nº 8.137/1990, DEFINE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, ECONÔMICA E CONTRA AS RELAÇÕES DE CONSUMO

A iniciativa de responsabilização dos crimes contra a ordem tributária e financeira apresenta-se num contexto pós constituição, onde anteriormente, tais contrariedades à ordem eram enfrentadas por meio das disposições genéricas do Código Penal. Dessa maneira, com a sanção da lei 8.137/90 foram criadas bases solidas, representando significativos avanços relacionados ao enfrentamento dos crimes, tema relacionado a sonegação fiscal.

Neste contexto é importante frisar a adoção por parte da Constituição Federal de 1988, bem como os ditames do Código Penal Brasileiro, como regra geral o princípio da responsabilidade penal subjetiva, entendimento majoritário de que empresas, pessoas jurídicas, não podem ser responsabilizadas criminalmente, salvo em crimes ambientais, ainda neste sentido a responsabilidade recairia sobre os administradores, sócios e diretores.

Cabe destacar o longo percurso desde a prática dos atos presentes nos verbos da referida lei, até a efetiva responsabilização dos sócios e administradores responsáveis pela a infração da lei. Destaca-se que a matéria, perpassa ainda por critérios necessários para a regular aplicação do direito, nas esferas civil, penal e administrativa, com a finalidade principal resgatar os créditos efetivamente sonegados ou sanar os danos causados pelas condutas.

Tais danos podem ser de pronto observados nas condutas e verbos presentes na lei, porém outros, podem carecer de efetiva comprovação por parte dos fiscos, feitos a partir do lançamento tributário definitivo, espécie de determinação do valor devido, tornando-se definitivo quando exaurida a discussão administrativa do valor cobrado.

3.3.1 A relevância do lançamento definitivo do tributo: interpretando a Súmula Vinculante 24 perante a Lei 8.137/1990 e outros detalhes

A referida lei apresenta em seu capítulo I, os crimes contra a ordem tributária, especificando na seção I, dos crimes praticados por particulares. Nos artigos 1º e 2º, são empregados verbos com a finalidade de caracterizar as condutas e ações concretas que podem ser verificadas na realidade, servindo de suporte fático para a aplicação das penalidades previstas.

Ainda é possível destacar nos referidos artigos, diferentes classificações doutrinárias com relação à formalidade e materialidade, o primeiro, crime formal, é classificado assim quando se consumam com a simples prática do ato ilícito, independentemente da ocorrência de um resultado material ou danos efetivos, bastando que o agente realize o comportamento proibido para que o crime esteja completo.

A segunda classificação doutrinária, crime material, por sua vez exige um resultado concreto para que o crime de consume, ou seja, além da conduta presente na lei, é necessário que exista um efeito material para concretização do delito, em relação a legislação em comento o dano deve ser mensurado para a efetiva aplicabilidade dos artigos, sob possibilidade de falta de justa causa.

Esse entendimento é de suma importância quando relacionado a aplicabilidade de parte do artigo 1º, da lei 8.137/1990, onde por força da Súmula Vinculante 24, apresenta a seguinte ordem: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Desta maneira é imprescindível que a autoridade fazendária faça o lançamento tributário e que tal lançamento esteja definitivamente constituído, com o valor definido e ausência de questionamento, servindo assim de resultado para as ações desempenhadas e previstas na legislação em análise.

A ausência de constituição definitiva para fins penais, não afasta a possibilidade de que haja investigação dos crimes praticados na referida lei, porém não é possível o oferecimento da denúncia por parte do Ministério Público sem sua constituição.

Em continuação a análise da lei é possível o destaque do artigo 2º, apresenta

um rol de crimes formais, afastando a aplicabilidade da súmula vinculante 24, dentre os quais estão: declaração falsa ou omissão; não recolhimento de tributos; exigência ou recebimento de vantagens indevidas; mau uso de incentivos fiscais; uso indevido de sistemas de informação:

Cabe destaque ainda o art. 2.º, inciso II, da Lei n.º 8.137/90 que traz o seguinte: “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”. Tal posicionamento encontra-se disposto no voto do relator Ministro do STJ, Rogério Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 17/4/2023, DJe de 19/4/2023, conforme:

(AgRg no HC n. 760.150/SC, relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 17/4/2023, DJe de 19/4/2023.)

1. No julgamento do HC 399.109/SC, pacificou-se a jurisprudência desta Corte Superior no sentido de que a ausência de recolhimento do ICMS em operações próprias configura o delito previsto no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990, não sendo necessária a comprovação do dolo específico. Contudo, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RHC n. 163.334/SC, em 18/12/2019, passou a exigir para a incidência do tipo a demonstração da contumácia delitiva e o dolo de apropriação.

Tal problemática é tratada por meio da Súmula 658 – STJ, que dispõe o seguinte: “O crime de apropriação indébita tributária pode ocorrer tanto em operações próprias, como em razão de substituição tributária.”

O enfrentamento é decorrente da qualificação do tributo em relação aos sujeitos, se passivo ou ativo, quando do não recolhimento intencional. O acórdão traz o entendimento de que “que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito”.

Outro importante diploma normativo trata-se da lei 12.846, de 1º de agosto de 2013, esta dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Especificamente o artigo 6º, versando da seguinte maneira: Na esfera administrativa, serão aplicadas às pessoas jurídicas consideradas responsáveis pelos atos lesivos previstos nesta Lei as seguintes sanções. O estudo dessa normativa merece aprofundamento impossível neste trabalho.

3.4 A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM BUSCA DE GARANTIAS RELACIONADAS AOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS PENDENTES

O Código Civil de 2002 ao adotar a teoria da empresa avançou massivamente com a finalidade de separação entre o patrimônio pessoal e o patrimônio empresarial, de forma que tal divisão tornou-se um princípio fundamental. O artigo 44, inciso II, apresenta as sociedades como pessoas jurídicas de direito privado, seu nascimento está previsto no artigo 45, mediante o registro conforme já contextualizado.

Essa cisão entre personalidades tem fundamentos ligados à facilitação da gestão empresarial, adicionando segurança jurídica as relações comerciais e empresariais, bem como limita a responsabilidade dos sócios referente ao patrimônio pessoal nas formas organizacionais que preveem essa proteção. Porém a separação e a proteção patrimonial dos sócios podem ser mitigadas quando as atividades empresariais contrariarem a lei ou com a mistura indiscriminada dos patrimônios.

De forma a coibir que tal personalidade passe a ser utilizada para o cometimento de ilegalidades sem qualquer responsabilidade ou ônus patrimonial, foi criado o mecanismo legal de desconsideração da personalidade jurídica, como forma de responsabilização de sócios ou administradores referente a débitos da pessoa jurídica, quando do abuso dessa personalidade.

Ao dessecar o artigo 50 do Código Civil de 2002, é possível verificar as circunstâncias necessárias para sua aplicação, sendo o de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, estes ensejarão a propositura da desconsideração. O texto traz ainda que somente o juiz, por meio de requerimento da parte ou do Ministério Público, tem o poder para tal.

Ainda é possível destacar que a intervenção será determinada para que os “efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiada pelo abuso”. Delimitando o alcance da medida aos indivíduos diretamente ou indiretamente beneficiados pelas ilegalidades decorrentes da utilização indevida da atividade empresarial.

O artigo em comento traz em seus incisos e parágrafos seguintes, as particularidades referentes aos desvios de finalidade, onde a pessoa jurídica é utilizada com o propósito de lesar credores e a prática de ilícitos, bem como à

confusão patrimonial dada pelo cumprimento repetitivo de obrigações do sócio ou do administrador, com recursos provenientes da pessoa jurídica. Outro ponto considerado é a transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações.

Quando relacionado o artigo em comento, art. 50, CC, com as condutas dispostas nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, observados os ditames da súmula vinculante nº. 24, é possível traçar mecanismos de esfera civil com o objetivo de atingir os bens dos sócios ou administradores beneficiados, com a finalidade de garantir que o prejuízo causado ao erário seja diminuído e que a pessoa jurídica não seja utilizada como escudo para práticas ilegais.

Outra conduta constantemente verificada nos crimes contra a administração tributária, está relacionado com a utilização da personalidade jurídica para seu superendividamento tributário, esvaziando os ativos presentes nestas empresas antes da fiscalização e alcance dos processos administrativos tributários. Tal conduta de transferência de ativos e as efetivas contraprestações está elencado especificamente no art. 50, §2º, II, CC.

Essa passagem de ativos em grande parte das ocorrências é destinada ao patrimônio dos sócios ou administradores e até mesmo de empresas do mesmo grupo empresarial, beneficiando assim terceiros participantes das ilegalidades em detrimento do fisco e a coletividade.

Em relação ao superendividamento tributário em detrimento ao fisco, especificamente ao ICMS, essa prática apresenta-se lesiva ao recolhimento dos impostos, tomando de exemplo as alíquotas estaduais, referente aos produtos dispostos na faixa do imposto do pecado, tais como cigarro e bebidas, a sonegação nesse setor é devastadora, visto que esses produtos além dos malefícios causados já cientificamente comprovados, deixam de arrecadar importantes recursos ao fisco.

Após a decretação da desconsideração da personalidade jurídica, com a finalidade de alcance dos bens adquiridos ou transferidos de forma irregular para os sócios, o estado, por meio de suas procuradorias, utiliza-se de ações conjuntas de desconsideração e de execução fiscal com a finalidade de bloqueio de bens, penhora e se necessário a venda dos ativos por meio de leilão futuro, com intuito de satisfação do débito tributário.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As obrigações que decorrem da legislação tributária, sobretudo o importante princípio da supremacia do interesse público, apresentam diversos desafios a administração tributária, dentre os quais estão a sujeição legal e o entendimento necessário frente à extensa normativa atual, de forma que o necessário poder do estado de coação é exercido de forma igualitária respeitados os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Dessa forma, a sujeição destinada a todos não pode ser contornada por meio de práticas artificiosas, dentre as quais estão a utilização das personalidades jurídicas, com a finalidade de eximir-se do pagamento dos tributos devidos. Esse desvio colaborativo comum acarreta prejuízos a comunidade, afetando a arrecadação tributária necessária ao funcionamento do estado.

Tais condutas podem chegar até mesmo a seara criminal, a sonegação fiscal continuada por meio da utilização da personalidade jurídica como escudo para o cometimento de crimes tributários, aproveitando-se das limitações a invasão patrimonial decorrente do modelo empresarial de responsabilidade limitada.

O legislador acerta na criação e atualização de normativas destinadas a combater tais ilegalidades, assim como foi idealizado e em pleno vigor na Lei 8.137/90, especificamente relacionada a coibir os crimes contra a ordem tributária. Outra ferramenta e alternativa presente na legislação nacional, decorrente do Código Civil, está relacionada com o art.50, especificamente a desconsideração da personalidade jurídica.

É certo que o estado deve respeitar os limites impostos pelos princípios da legalidade da segurança jurídica, bem como o princípio do não confisco, porém é necessário que a fiscalização esteja atenta para que tais crimes contra a administração tributária, não afetem a esfera empresarial, a livre concorrência e causem interferências no mercado como um todo.

Esses limites estão presentes nas súmulas a exemplo da de número 24, proveniente do Supremo Tribunal Federal, bem como nos julgados que servem de jurisprudência, porém o caminho para a responsabilização é longo e apresentam elevado volume e dificuldade aos tribunais. Tal área é cediça ainda por fiscalizações no início da vida da empresa, bem como no acompanhamento dos negócios jurídicos sujeitos à tributação.

REFERÊNCIAS

BONFIM, W. L. de S. (2017). **Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro**. Boletim Científico Escola Superior Do Ministério Público Da União, (49), 197–235. Recuperado de <https://escola.mpu.mp.br/publicacoes/cientificas/index.php/boletim/article/view/460>

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 de fev. 2025.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil Brasileiro. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em: 20 fev. 2025

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. **Dispõe sobre os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências**. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, DF, 28 dez. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm. Acesso em: 21 fev. 2025.

BRASIL. Mapa de Empresas. **Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços**. Disponível em: <https://www.gov.br/empresas-e-negocios/pt-br/mapa-de-empresas>. Acesso em: 16 mar. 2025.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 2.017.855 - SC (2022/0239476-0)**. Relator: Ministro João Batista Moreira (Desembargador Convocado do TRF1). Brasília, 21 de novembro de 2023. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202202394760&dt_publicacao=05/12/2023. Acesso em: 22 de mar. 2025.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 24**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?munSelecao=0&minSelecao=0&procSelecao=0&nome=24&vinculante=true>. Acesso em: 24 mar. 2025.

BRASIL. Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013. **Dispõe sobre a responsabilidade administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l12846.htm. Acesso em: 21 ago. 2025.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Institui o Código Tributário Nacional e dá outras providências**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 21 ago. 2025.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 21 ago. 2025.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 21 ago. 2025.

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/l5172.htm.

BRASIL. Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. **Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9250.htm. Acesso em: 21 ago. 2025.

GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. Atualização e notas de Humberto Theodoro Junior. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 46.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Súmula 658**. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/SCON/Processos/sumulas?codigo=658>. Acesso em: 24 mar. 2025.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial - Teoria Geral e Direito Societário-vol.1 - 16ª Edição 2025**. 16. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2024. E-book. p.16. ISBN 9788553626793. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553626793/>. Acesso em: 03 mar. 2025.