

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
NÍVEL MESTRADO PROFISSIONAL EM
DIREITO DA EMPRESA E DOS NEGÓCIOS**

VALÉRIA DE MELO SANTA CRUZ MESQUITA

**A FORMAÇÃO DE HOLDING COMO INSTRUMENTO SUCESSÓRIO,
PATRIMONIAL E TRIBUTÁRIO**

PORTO ALEGRE

2023

VALÉRIA DE MELO SANTA CRUZ MESQUITA

**A FORMAÇÃO DE HOLDING COMO INSTRUMENTO SUCESSÓRIO,
PATRIMONIAL E TRIBUTÁRIO**

Projeto de Qualificação apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, pelo Programa de Pós-Graduação em Direito - Nível Mestrado Profissional - da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

Orientador: Prof. Dr. Fabiano Koff Coulon

Porto Alegre

2023

M582a Mesquita, Valéria de Melo Santa Cruz

A formação de holding como instrumento sucessório, patrimonial e tributário. / Valéria de Melo Santa Cruz Mesquita -- 2022.

101 f. : il. ; color. ; 30cm.

Dissertação (Mestrado em Direito da Empresa e dos Negócios) -- Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2022.

Orientador: Prof. Dr. Fabiano Koff Coulon.

1. Direito sucessório - Direito tributário. 2. Holding. 3. Planejamento patrimonial. 4. Sucessão hereditária. 5. Planejamento tributário. I. Título. II. Coulon, Fabiano Koff.

CDU 347.65:34:336.2

Valéria de Melo Santa Cruz Mesquita

A Formação de Holding como Instrumento Sucessório, Patrimonial e Tributário

Projeto de Qualificação apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, pelo Programa de Pós-Graduação em Direito - Nível Mestrado Profissional - da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS.

Orientador: Prof. Dr.Fabiano Koff Coulon

Aprovada em _____, _____, _____.

BANCA EXAMINADORA

Componente da Banca Examinadora – Instituição a que pertence

Componente da Banca Examinadora – Instituição a que pertence

Componente da Banca Examinadora – Instituição a que pertence

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer a Deus pela oportunidade recebida.

Agradecer ao meu esposo Geron e aos meus filhos Felipe e Maria, por terem compreendido meus momentos de ausência e, principalmente, pelo incentivo e amor sempre dispensados a mim durante esta trajetória.

À memória de minha mãe, cuja partida deixou o mundo mais cinza.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Fabiano Koff Coulon, pelas horas de orientação dispensadas as quais foram fundamentais e determinantes para a conclusão deste trabalho.

Agradeço aos colegas da Universidade de Rio Verde (UNIRV), com carinho especial aos que compõem o Núcleo de Prática Jurídica e, em especial aos Profs. Tatão e Barella, por me oportunizarem meu crescimento acadêmico.

Às colegas e amigas Dra. Núbia e Dra. Scheila, pelo incentivo para que eu seguisse lutando e acreditando que seria possível concluir este trabalho, pela troca de experiências profissionais e acadêmicas, servindo de inspiração a todos os colegas do NPJ da UNIRV.

A obtenção do título de Mestre é, sobretudo, o resultado de muito esforço e dedicação individual, e não há distinção no meu caso. Sei, também, que não teria conseguido finalizar este curso com sucesso se não tivesse recebido apoio, compreensão, carinho e paciência de quem me acompanhava seja na família ou no trabalho, o que foi fundamental para eu conquistar o almejado. A todos que compartilharam desta minha trajetória meu muito obrigada.

“Empreendedor é aquele que constrói, empresário é o que perpetua a obra. Parte desse desafio depende do compromisso da família em se tornar uma família empresária.”

- Renato Benhoeft¹

¹ BERNHOEFT, Renato. **Fazendo escolhas**: sucessão, família e negócios. Aula 1 e 2 apresentada na Pós-graduação em Gestão de Pessoas: Carreiras, Liderança e Coaching. Porto Alegre: PUCRSOnline, 2021. Disponível em: [https://s3.amazonaws.com/educa/pucrs/Aula/Apresenta%C3%A7%C3%A3o+de+apoio+01+e+02+-+Oficial+\(Renato+B.\).pdf](https://s3.amazonaws.com/educa/pucrs/Aula/Apresenta%C3%A7%C3%A3o+de+apoio+01+e+02+-+Oficial+(Renato+B.).pdf) /. Acesso em: 21 nov. 2022.

RESUMO

O presente estudo versa sobre a *holding* como alternativa de planejamento sucessório, visando a conhecer a dinâmica e seus objetivos, sobretudo no que se refere à proteção do patrimônio familiar, adequando o planejamento patrimonial e a redução de custos e despesas, especificando a economia tributária. Esta pesquisa se justifica em traçar um perfil da necessidade do planejamento sucessório e os inúmeros riscos vivenciados, demonstrando que o planejamento empresarial/ sucessório constituindo *holding* familiar traz benefícios seja na área familiar, tributária e/ou administrativa. Os benefícios não se estagnam somente nas famílias e seus patrimônios; possui como premissa o papel econômico e social, garantindo a estabilidade e a existência das empresas familiares, assegurando o desenvolvimento econômico, aplicando regras do direito societário nas relações sociofamiliares. O questionamento central é como a constituição de *holding* em empresa familiar pode se mostrar como opção para solucionar problemas de cunho sucessório e amenizar a carga tributária? Tem-se como hipótese que a utilização da governança corporativa, através da composição societária, é o meio de criar uma organização para as empresas, formando assim mecanismos para dar transparência e licitude às ações, inferências em gestão Código Tributário Nacional. O objetivo geral será a abordagem da natureza jurídica e de governança de uma *holding*, a proteção do patrimônio familiar, através dos benefícios trazidos pela adequada prática na elaboração de estruturas societárias para organizar, proteger e garantir o controle, administração e continuidade dos negócios e patrimônios, de forma lícita e não defesa, trazendo ainda, como objetivos específicos, a ênfase dos desafios da constituição da *holding* familiar; demonstração dos benefícios e riscos da atividade empresarial; identificação dos aspectos sociais e profissionais da estruturação prévia de uma *holding* familiar como mecanismo de planejamento sucessório; e avaliação de forma preventiva dos benefícios do planejamento sucessório, através de mecanismos de governança. Serão analisados, também, os controles operacionais e práticas de governança e os critérios trazidos pela Norma Geral Antielisiva, quais sejam, os detentores do direito negocial em conjunto com a autonomia e liberdade particulares, a fim de alcançar economia tributária, desde que por meio de atos lícitos a ausência de dissimulação do fato gerador e a necessidade de propósito negocial nas operações realizadas, com o

objetivo de assegurar que a *holding* familiar se constitua em um mecanismo de planejamento tributário efetivo e seguro e não defeso a autuações por parte da autoridade fazendária do país. Os resultados obtidos com essa pesquisa foram de suma importância, porque, através da adequada constituição de *holdings* familiares, trará benefícios nas áreas familiar, tributária e/ou administrativa, solucionando problemas de cunho sucessório e amenizando a carga tributária. A metodologia aplicada foi a dedutiva, partindo-se de conceitos e categorias para o tratamento específico do objetivo da pesquisa. As técnicas aplicadas foram a revisão bibliográfica, nacional e estrangeira, coleta de dados e documentos submetidos à análise teórica. A pesquisa tem como entrega teórica a criação de uma cartilha com o propósito de solucionar ou minimizar dúvidas sobre questões relacionadas à formação de *holding* como instrumento sucessório, patrimonial e tributário.

Palavras-chave: *holding*; planejamento patrimonial; sucessão hereditária; planejamento tributário; norma geral antielisiva.

ABSTRACT

The present study deals with the holding company as an alternative for succession planning, aiming to understand the dynamics and its objectives, especially with regard to the protection of family assets, adapting estate planning and reducing costs and expenses, specifying tax savings. This research is justified in tracing a profile of the need for succession planning and the numerous risks experienced, demonstrating that business/succession planning, constituting a family holding, brings benefits in the family, tax and/or administrative areas. The benefits do not stagnate only in families and their assets; its premise is the economic and social role, guaranteeing the stability and existence of family businesses, ensuring economic development, applying rules of corporate law in socio-family relationships. The central question is how can the creation of a holding company in a family business be an option to solve problems of a succession nature and ease the tax burden? It is hypothesized that the use of corporate governance through corporate composition is the means of creating an organization for companies, thus forming mechanisms to provide transparency and lawfulness in actions, inferences in management National Tax Code. The general goal will be the approach of the legal and governance nature of a holding company, the protection of family assets, through the benefits brought by the adequate practice in the elaboration of corporate structures to organize, protect and guarantee the control, administration and continuity of the businesses and assets , in a lawful and non-defense manner, also bringing, as specific objectives, the emphasis on the challenges of the constitution of the family holding company; demonstration of the benefits and risks of business activity; identification of the social and professional aspects of the prior structuring of a family holding company as a succession planning mechanism; and preventive assessment of the benefits of succession planning, through governance mechanisms. Operational controls and governance practices will also be analysed, as well as the criteria brought by the General Anti-Avoidance Rule, namely, the holders of the right to negotiate in conjunction with private autonomy and freedom, in order to achieve tax savings, provided that through lawful acts the absence of dissimulation of the triggering event and the need for a business purpose in the operations carried out, with the aim of ensuring that the family holding company constitutes an effective and safe tax planning mechanism and does not preclude assessments by the tax authority of the country. The results obtained from this

research were of paramount importance because, through the proper constitution of family holdings, it will bring benefits in the family, tax and/or administrative areas, solving problems of a succession nature and easing the tax burden. The applied methodology was deductive, starting from concepts and categories for the specific treatment of the research objective. The techniques applied in the research were bibliographic review, national and foreign, as well as data collection and documents submitted to theoretical analysis. The research has as its theoretical delivery the creation of a booklet with the purpose of resolving or minimizing doubts about issues related to the formation of a holding company as a succession, patrimonial and tax instrument.

Key-Words: holding; estate planning; hereditary succession; tax planning; general anti-avoidance norms.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Cartilha: A Formação de <i> Holding </i> como Instrumento Sucessório, Patrimonial e Tributário	83
Figura 2 - Cartilha: A Formação de <i> Holding </i> como Instrumento Sucessório, Patrimonial e Tributário	83
Figura 3 - Cartilha: Apresentação.....	84
Figura 4 - Cartilha: Sociedade Empresária.....	84
Figura 5 - Cartilha: Diferença entre a Sociedade Simples e a Sociedade Empresária	85
Figura 6 - Cartilha: Conceito de <i> Holding </i>	85
Figura 7 - Cartilha: Razões para criar uma <i> Holding </i>	86
Figura 8 - Cartilha: Planejamento Patrimonial e a <i> Holding </i>	86
Figura 9 - Cartilha: Sucessão	87
Figura 10 - Cartilha: Adequação do Planejamento Tributário na Sucessão	87
Figura 11 - Cartilha: Planejamento Tributário na Sucessão	88
Figura 12 - Cartilha: Benefícios Patrimoniais para criar uma <i> Holding </i> no Planejamento Tributário na Sucessão.	88
Figura 13 - Cartilha: Adequação do Planejamento Tributário na Sucessão	89
Figura 14 - Cartilha: Conclusão.....	89

LISTA DE QUADROS

Quadro 2 - Divisão dos Membros da Família quando há uma <i> Holding</i>	25
Quadro 3 - Alíquotas de ITDCM por Estado.....	29
Quadro 1 - Diferença entre a Sociedade Simples e a Sociedade Empresária	43
Quadro 4 - Apresentando Regras para ADMINISTRAÇÃO das Empresas Familiares	54

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 CARACTERIZAÇÃO DA <i>HOLDING</i>.....	15
2.1 Conceito	15
2.1.1 Natureza jurídica	19
3 PLANEJAMENTO PATRIMONIAL E A <i>HOLDING</i>	23
3.1 Aspectos sucessórios	26
3.1.1 Aspectos societários.....	41
3.1.2 Controle operacional	48
3.2 Práticas de governanças corporativas em empresas familiares	51
4 ADEQUAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA SUCESSÃO	58
4.1 Aplicações do direito empresarial no planejamento sucessório	64
4.2 A norma antielisiva do art. 116, § único do CTN	70
5 CARTILHA A FORMAÇÃO DE <i>HOLDING</i> COMO INSTRUMENTO SUCESSÓRIO, PATRIMONIAL E TRIBUTÁRIO	82
6 CONCLUSÃO	90
REFERÊNCIAS.....	94

1 INTRODUÇÃO

A presente pesquisa visa a realizar uma análise referente à formação de *holdings* como instrumento sucessório, patrimonial e tributário. Abordaremos questões inerentes quanto ao que vem a ser uma *holding*, iniciando-se pela apresentação do conceito, como também, contextualizar a natureza jurídica e de governança de uma *Holding Familiar*, no sentido de promover a proteção do patrimônio familiar.

Aborda a explanação de seu aspecto societário e jurídico embasado na legislação vigente a sua viabilidade econômica, assim como de seus objetivos primordiais e espécies, através da organização e planejamento antecipado da sucessão. Baseado em tais premissas, da constituição da estrutura societária, diferenciando suas espécies e visualizando sua importância no contexto econômico e jurídico, onde, em tal contexto é se realizada a transmissão de bens entre vivos, tendo como parâmetros o planejamento tributário, o planejamento patrimonial e a sucessão prévia.

Diante do exposto, questiona-se: como a constituição de *holding* em empresa familiar pode se mostrar como opção para solucionar problemas de cunho sucessório e amenizar a carga tributária?

Pretende-se, através deste estudo, demonstrar a importância da utilização adequada do planejamento patrimonial, poderá dinamizar a redução de custos e despesas, especificando a economia tributária, despesas com a incidência de impostos. Esta pesquisa se justifica em traçar um perfil da necessidade do planejamento sucessório e os inúmeros riscos vivenciados, demonstrando que o planejamento empresarial/sucessório, constituindo *holding* familiar, traz benefícios seja na área familiar, tributária e/ou administrativa.

A hipótese levantada neste trabalho é a de utilização da governança corporativa através da composição societária, é o meio de criar uma organização para as empresas, formando assim mecanismos para dar transparência e licitude às ações, inferências em gestão fundamentadas no Código Tributário Nacional. Os benefícios não se estagnam somente nas famílias e seus patrimônios; possui como premissa o papel econômico e social, garantindo a estabilidade e a existência das empresas familiares, assegurando o desenvolvimento econômico, aplicando regras do direito societário nas relações sociofamiliares.

A base científica adotada na presente pesquisa é a Análise Economia do Direito, pois esta visa a mostrar que Direito e Economia estão concatenados, o que demonstrará a estruturação prévia de uma *holding* familiar como mecanismo de planejamento sucessório; a avaliação de forma preventiva dos benefícios do planejamento sucessório, através de mecanismos de governança, tornara possível gerar ganho em eficiência e economia na incidência de tributos.

Inicialmente conceituará uma *holding*, iniciando-se pela apresentação do conceito como sendo como uma forma lícita de se planejar o futuro e manter o controle de outras sociedades e investimentos, a natureza jurídica da empresa constituída e assim partindo da premissa pode assumir diversas formas, podendo ser uma sociedade empresarial ou simples, contratual ou estatutária, a depender dos objetivos estabelecidos para este fim, o que poderá aprimorar o processo de sucessório e patrimonial com a sua formação.

Após serão analisados os aspectos sucessórios, visando a conhecer o regramento legal para a distribuição volitiva do patrimônio próprio para os herdeiros legais antes do advento morte. Portanto, analisar as vantagens decorrentes do planejamento patrimonial através da constituição de uma *holding* patrimonial familiar, especialmente no que se refere à concentração e proteção do patrimônio familiar, planejando a realização de um plano sucessório, evitando os custos e os desgastes entre entes familiares que possam ocorrer com a abertura da sucessão, bem como o planejamento tributário, especialmente quanto à incidência do ITBI, ITCMD e IR, partindo da premissa de que a utilização de controle operacional com a flexibilização e utilização da governança corporativa como instrumento jurídico para estruturar o planejamento sucessório e também a organização familiar assume práticas administrativas mais racionais, modernas e menos personalizadas; adotando a substituição de métodos intuitivos por métodos racionais.

Por fim, com o intuito de assegurar o planejamento tributário através de alternativas válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visem a reduzir ou a eliminar ônus tributários, sempre que isso for possível nos limites da ordem jurídica, com qualidade e eficiência a realização de um planejamento patrimonial/tributário lícito e não defeso, evitando a alegação da Autoridade Fiscal do uso indevido e/ou fraudulento da *holding* familiar, será analisada a Norma Geral Antielisiva, introduzida em nosso ordenamento jurídico pela Lei Complementar nº 104/2001 que acrescentou o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Assim, o que se buscará demonstrar é que o planejamento realizando a transmissão de bens entre vivos, tendo como parâmetros o planejamento tributário, o planejamento patrimonial e a sucessão prévia, como a constituição de *holding* em empresa familiar pode se mostrar como opção para solucionar problemas de cunho sucessório e amenizar a carga tributária.

Diante do exposto, ao final, a pesquisa demonstrará quais são as vantagens e dificuldades na criação da *holding*, como meio de eficácia patrimonial e aperfeiçoar o controle da carga tributária, consoante as diretrizes, os custos, os resultados e os impactos que embasam tal organização, abordando suas singularidades e inferências, mostrando como escopo para alavancar uma forma lícita de se planejar a redução de custos, organizar o patrimônio e estruturar o planejamento sucessório familiar.

2 CARACTERIZAÇÃO DA *HOLDING*

A constituição da empresa *holding* precisa ser feita de modo que atenda à finalidade e aos propósitos de cada organização e que se obtenha as vantagens existentes.² Com base em Roberta Nioac Prado, Daniel Monteiro Peixoto e Eurico Marcos Diniz de Santi, “a holding pode ser constituída sob qualquer tipo societário, pois se trata de uma característica da sociedade, não de um tipo societário específico”.³

Segundo Fernando Mauro Barrueco, Paulo Salvador Ribeiro Perrotti e Walter Lerner Barrueco (2010 *apud* NICOLLI A. COLLI)⁴ a respeito das sociedades *holdings* no ordenamento jurídico brasileiro, especialmente as utilizadas para a gestão do patrimônio de pessoas físicas:

A expressão *holding* já adotada no nosso vocabulário empresarial é utilizada para qualificar uma empresa que controla o patrimônio de uma ou mais pessoas físicas que possuem bens em seus próprios nomes, passam a possuir esses bens por intermédio de uma pessoa jurídica, a controladora patrimonial, que na maioria das vezes é constituída na forma de sociedade limitada.

2.1 Conceito

O conceito de sociedade *holding*, embora seja possível encontrar em diversas doutrinas suas definições, tem escopo na Lei n. 6.404/76, conhecida como Lei das Sociedades Anônimas (LSA), traz sua contextualização jurídica de forma bastante inteligível e objetiva no artigo 2º, §3º, aduzindo que “a companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais”.⁵

² MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Empresas familiares: o papel do advogado na administração, sucessão e prevenção de conflitos entre sócios**. 2. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2014. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522487080/>. Acesso em: 03 maio 2022.

³ PRADO, Roberta Nioac; PEIXOTO, Daniel Monteiro; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Estratégias societárias, planejamento tributário e sucessório**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 2.

⁴ COLLI, Nicolli A. **Gestão patrimonial: aspectos tributários**. Lisboa: Grupo Almedina, 2021. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556274348/>. Acesso em: 10 set. 2022.

⁵ BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: Presidência da República, 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404/consol.htm. Acesso em: 25 fev. 2022.

No final do Século XIX, alguns países europeus, como a Inglaterra, França e Alemanha, tiveram uma aceleração na industrialização e, conseqüentemente, uma ascensão na concentração de capital. Após a Grande Depressão capitalista, entre 1880 e 1896, as empresas e as indústrias passaram a concentrar capital e formar os grandes monopólios. Ou seja, com a concorrência entre as empresas, somente as mais fortes prevaleceram e incorporaram as pequenas, formando, assim, as grandes indústrias.

Com a formação dos monopólios, a concorrência entre as empresas deixou de existir acirradamente como antes. No lugar das grandes concorrências, começaram a surgir grupos de empresários, chamados de cartéis, trustes e *holdings*.⁶

Mais de trinta anos atrás, as *holdings* eram criadas, muitas vezes, como entidades financeiras com o objetivo de viabilizar uma linha especial de crédito. Em outros casos, elas eram criadas com o único propósito de ter-se uma economia fiscal, já que na época a transferência de dividendos entre pessoas jurídicas era isenta de tributação.⁷

A *holding* quando começou a ser mais utilizada, época em que a legislação era muito diferente de agora, era considerada por muitos como um delito econômico, decorrente de objetivos sinistros com o intuito de obter fins fraudulentos.⁸

Contudo, com o advento da Lei nº 6.404/76, mais especificamente em seu art. 2º, § 3º, que dispõe que a companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades, a *holding* foi colocada definitivamente como forma jurídica com expressa previsão legal.⁹

A palavra *holding*, propriamente dita, somente apareceu, timidamente, na Resolução 469 de 07 de abril de 1978, do Banco Central. Até então não havia a menção desta palavra na legislação. Dessa época até os dias atuais, houve uma grande evolução nessa forma societária. Com o passar do tempo, a *holding* passou a ser uma sociedade igual às outras, diferenciando-se empresarialmente em razão de seus objetivos.¹⁰

⁶ CARVALHO, Leandro. **Cartéis, trustes e holdings**. [S. l.]: História do Mundo, 2022. Disponível em: <https://www.historiadomundo.com.br/idade-contemporanea/carteis-trustes-e-holdings.htm>. Acesso em: 25 abr. 2022.

⁷ LODI, Edna Pires; LODI, João Bosco. **Holding**. 4. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

⁸ LODI, Edna Pires; LODI, João Bosco. **Holding**. 4. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

⁹ LODI, Edna Pires; LODI, João Bosco. **Holding**. 4. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

¹⁰ LODI, Edna Pires; LODI, João Bosco. **Holding**. 4. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

A Constituição Federal de 1988 deu ênfase à necessidade de organização e controle e, com o novo Código Civil, Lei nº 10.406/2002, percebe-se que a *holding* se tornou uma excelente forma de planejamento familiar e, talvez, a melhor forma de se proteger a família.¹¹

Agora que esta está sendo aceita pela sociedade como uma forma lícita de se planejar o futuro e manter o controle de outras sociedades e investimentos, aproveitando os mais variados benefícios, dessa forma empresária, o temor de muitos é que a Receita Federal, vendo esses fatos, arrume uma maneira de bloquear os benefícios que ela traz para tentar cobrar mais impostos e afins dos seus contribuintes.¹²

Para Gladston Mamede e Eduarda Cotta Mamede, *Holding (ou holding company)* é uma sociedade que detém participação societária em outra ou de outras sociedades, que tenha sido constituída exclusivamente para isso (sociedade de participação), ou não (*holding* mista).¹³

Ao analisar a origem desta sociedade, Fábio Konder Comparato e Calixto Salomão Filho¹⁴ assim elucidam:

A origem da holding se encontra, também, nos Estados Unidos, que em 1780 assinalava-se no Estado da Pensilvânia uma autorização para que quarenta sociedades assumissem participações no capital de outras sociedades. Porém, é no Estado de Nova Jersey em 1888 que foi promulgada a primeira lei autorizando a aquisição de ações de uma companhia por outra sociedade. Após a Primeira Guerra Mundial, a holding se propagou pela Europa, especialmente na Alemanha. Tanto na Europa como na América houve dúvidas em relação à legitimidade de sua fórmula, sustentando que pela holding haveria a duplicação do mesmo patrimônio, se tornando uma sociedade fictícia. Como solução as ações das sociedades controladas detidas pela holding passaram a valer zero, admitindo-se que os ativos daquela passaram a ser investidos nesta, eliminando assim, a duplicidade de ativos patrimoniais.

Ainda sobre o mesmo tema explanado, a estrutura e a administração das organizações e das atividades negociais, o autor Jefferson Valentin assim define:

¹¹ LODI, Edna Pires; LODI, João Bosco. **Holding**. 4. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

¹² LODI, Edna Pires; LODI, João Bosco. **Holding**. 4. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

¹³ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 13-14.

¹⁴ COMPARATO, Fabio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. **O poder de controle na sociedade anônima**. São Paulo: Forense, 2013. p. 140. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-5131-3>. Acesso em: 25 abr. 2022.

“Holding, portanto, é uma pessoa jurídica que tem como objetivo atuar como sócia ou proprietária de outras pessoas jurídicas, de bens e direito em geral.”¹⁵

Para Modesto Carvalho, as *holdings* são: [...] sociedades não operacionais que têm seu patrimônio composto de ações de outras companhias. São constituídas ou para o exercício do poder de controle ou para participação relevante direta ou indireta em outras companhias.”¹⁶

Holdings, portanto, é uma pessoa jurídica que tem como objetivo atuar como sócia ou proprietária de outros entes jurídicos, de direitos em geral e de bens.

Para Edna Pires Lodi e João Bosco Lodi, entre a visão das *holdings* no Brasil e os conceitos de outros países, são seis os pontos que necessitam ponderação:

1. Atitude empresarial: A mais importante e, para nós, a essencial. O empresário ao pensar em formar uma ou mais holdings está pensando em grupos societários, compartilhando gerências e controles, considerando parcerias e estabelecendo não só proteções patrimoniais, mas também buscando solidez empresarial. É uma ferramenta administrativa.
2. Posição filosófica: A holding dá ao acionista controlador a tranquilidade de decisões sensatas, funcionários treinados, atentos e produtivos, sócios cooperativos em seus papéis dentro do grupo empresarial e, ainda, uma comunidade satisfeita. Essa forma quase idílica de ver os negócios é a maneira que poucos já conseguem, muitos desejam e alguns virão a conseguir dentro de vários anos. É a preservação dos valores pessoais de cada fundador e empreendedor. É a preservação dos valores culturais de seu grupo familiar e empresarial.
3. Visão voltada para dentro: É a atitude mais importante a ser conscientizada pelos responsáveis da holding. Ela está voltada para sua lucratividade e produtividade. O seu sucesso é o sucesso de suas controladas. Enfrentar o mercado, lutar pela melhor forma de proficiência?????? posicionar-se perante a concorrência e colocar bem seus produtos são a visão para fora e responsabilidade única das controladas operadoras. Estar atenta às necessidades de modernização de capital de giro de cada operadora, ou mesmo de sua sobrevivência ou não, é competência da holding. Também é competência da holding a uniformização de suas políticas e procedimentos, principalmente as contábeis para consolidar em um só relatório todas as informações necessárias ao bom desempenho do grupo.
4. Elo entre o grupo empresarial e os investidores: Agindo equidistantemente e através da representação societária em seu conselho de administração, a holding consegue minimizar e mesmo

¹⁵ VALENTIN, Jefferson. **Holdings**: estudo sobre evasão fiscal no planejamento sucessório. 1. ed. São Paulo: Letras Jurídicas, 2021.

¹⁶ CARVALHO, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**: arts. 243 a 300. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

evitar que embates pessoais e atitudes nocivas perturbem o bom andamento das operadoras e contaminem a moral delas.

5. Alternativa para a pessoa jurídica: A eficiência de uma empresa operadora não ocorre só por causa de ter ou não ter uma holding. A eficiência dos negócios deve-se mais à posição filosófica empresarial de seu controlador. Porém, quando essa cabeça não tem mais possibilidade de decidir sozinha, em virtude do tamanho do negócio ou do desenvolvimento tecnológico acelerado, ou mesmo porque já se torna necessário compartilhar o poder ou passá-lo a gerações que surgem, então a holding é a única alternativa para a pessoa jurídica.

6. A solução da pessoa física: A pessoa física é efêmera, a pessoa jurídica transcende gerações. A pessoa física morre. A pessoa jurídica é mal administrada. Para a morte não há solução, mas para a má administração, mudam-se os administradores e a empresa continua.¹⁷

É fundamental, portanto, ao iniciar o estudo jurídico desta formação de *holding*, fazer uma análise da sua constituição, da sua natureza jurídica, trazendo a justificativa mais básica para a estruturação e/ou organização na concepção de uma empresa ou sociedade.

2.1.1 Natureza jurídica

No Direito brasileiro, o princípio da tipicidade societária vige. Assim só poderá ser criada uma sociedade, simples ou empresarial, sendo lícita e não defesa, ou seja, seguindo formas (tipos) com previsão no nosso ordenamento pátrio.

A formação em matéria societária pode ser definida como a vinculação dos agentes à escolha de um dos tipos de estrutura organizacional adequado, contendo cada tipo uma determinada função.

Marcelo Andrade Féres¹⁸ ensina que “uma sociedade típica em concreto se revela pela confluência de sua característica legal e daquelas que as partes voluntariamente lhe dedicam. Os tipos societários servem como modelo em que há um equacionamento político e econômico”.

Segundo explica Pontes de Miranda: "A tipicidade tem causas históricas, por muito fundada no direito romano, porém não só a vida jurídica, nos tempos posteriores e nos dias de hoje, atuou e atua, como também o trato dos negócios, em caracterizações inevitáveis".¹⁹

¹⁷ LODI, Edna Pires; LODI, João Bosco. **Holding**. 4. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

¹⁸ FÉRES, Marcelo Andrade. **Sociedade em comum - disciplina jurídica e institutos afins**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 59-60.

¹⁹ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. 3. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1984. p. 366.

O tráfico jurídico não só tipifica ou corrige o tipo. Por vezes, suscita tipos novos (e.g., no direito brasileiro, a duplicata mercantil), ou negócios jurídicos atípicos. A vida muda. Embora os princípios permaneçam, mudam-se estruturas e conteúdo de negócios jurídicos. De ordinário, as regras jurídicas só são invocáveis quando faltam elementos explícitos de vontade.

A tipicidade é fundada em razões de outras naturezas, sobretudo do ponto de vista econômico e jurídico e da vontade das partes.

Nas palavras de Pontes de Miranda:

Já aqui se pode caracterizar o que se passa, em verdade, com os atos humanos interiores ao campo de atividade, a que se chama autorregramento da vontade, 'autonomia privada', ou 'autonomia da vontade': é o espaço deixado às vontades, sem se repelirem do jurídico, tais vontades. Enquanto, a respeito de outras matérias, o espaço deixado à vontade fica por fora do direito, sem relevância para o direito; aqui, o espaço que se deixa à vontade é relevante para o direito²⁰

Para o autor, o autorregramento da vontade é que permite que a pessoa, conhecendo o que se produzirá com seu ato, negocie ou não, tenha ou não o *gestum* que a vincule.²¹

O Código Civil adotou a teoria da empresa para delimitação direito empresarial/comercial, regula as relações jurídicas decorrentes de atividade econômica realizada entre pessoas de direito privado.

A positivação efetiva da Teoria da Empresa no Brasil ocorreu apenas com o advento do Código Civil de 2002, cuja gestação iniciou na década de 70 do século XX, fortemente influenciado pela legislação italiana de 1942. É bem verdade que, antes mesmo da edição do Código Civil de 2002, o sistema jurídico brasileiro foi, pouco a pouco, introduzindo o conceito de empresa por meio de leis esparsas, como as Lei da Construção Civil (Lei N.º 4.068/1962), a Lei dos Condomínios e da Incorporação Imobiliária (Lei N.º 4.591/64)²² e a Lei das Sociedades por Ação (Lei N.º 6.404/1976).²³

²⁰ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970. p. 54-55.

²¹ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 39.

²² BRASIL. **Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964**. Dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4591.htm. Acesso em: 25 abr. 2022.

²³ BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: Presidência da República, 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 25 abr. 2022.

O cerne da teoria adotada está na centralização do ente economicamente organizado (e não apenas nos atos praticados por ele), cuja destinação é a de produzir e/ou circular bens e serviços.²⁴

Considerando que a *holding* não é uma espécie societária, a sociedade controladora, esta deve se constituir de acordo com uma forma existente, como explicam Arlindo Luiz Rocha Junior e Elaine Cristina de Araújo em sua obra: "*Holding Visão Societária, Contábil e Tributária*":

- a) Sociedade Simples (Art. 997 e seguintes da lei nº10.406/2002);
- b) Sociedade Limitada (Art. 1052 e seguintes da Lei nº 10.406/2002);
- c) Sociedade em Comandita por ações (Arts. 1090 a 1092 da Lei nº 10.406/2002 e Arts. 280 a 284 da Lei nº 6.404/1976);
- d) Sociedade anônima - capital aberto (Arts.1088 e 1089 da lei nº 10.406/2002 e Art.4º da lei nº 6.404/1976);
- e) Sociedade anônima - capital fechado (Art.1088 e 1089 da lei nº 10.406/2002 e Art. 4º da lei nº 6.404/1976).²⁵

Para Edna Pires Lodi e João Bosco Lodi, podemos classificar diversos tipos de holding:

1. **Holding Pura**: Conceito norte-americano e europeu, entre outros. Inócua, como já comentamos, diante de nossa legislação tributária. Só utilizada em situação emergencial, casos in extremis. Usa receitas não tributadas para pagar despesas dedutíveis, o que demonstra, para o nosso caso, falta de bom-senso.
2. **Holding Mista**: Agrega a necessidade da holding pura, com a convivência de serviços que geram receitas tributáveis para despesas dedutíveis.
3. **Holding de Controle**: Uma forma de assegurar o controle societário de empresas, como também, de não perder o controle do próprio negócio pela dificuldade de um consenso rápido nos condomínios, parcerias ou regimes de casamento.
4. **Holding de Participação**: Quando a participação é minoritária, mas há interesse por questões pessoais de se continuar em sociedade. Historicamente, foi usada para ter participação de 5% nos capitais de grandes empresas internacionais. No Brasil, no princípio do século XX, foi utilizada por alguns com o mesmo fim. É mais tranquilo deixar que profissionais altamente qualificados administrem e nós recebemos os lucros não tributados em nossa holding.
5. **Holding Principal**: Denominação antiga, quando a holding era vista como cabeça do grupo. Às vezes, como simples figura

²⁴ O QUE é a teoria da empresa e sua importância no direito empresarial. **JusBrasil**, Salvador, 2020. Disponível em: <https://centralaw.jusbrasil.com.br/artigos/786491884/o-que-e-a-teoria-da-empresa-e-sua-importancia-no-direito-empresarial>. Acesso em: 25 abr. 2022.

²⁵ ARAUJO, Elaine Cristina de; ROCHA JUNIOR, Arlindo Luiz. **Holding visão societária, contábil e tributária**. 2. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 2021.

decorativa, onerosa. É também chamada de Holding de gaveta, sempre perniciososa e desgastante ao grupo.

6. **Holding Administrativa:** Visão atualizada para a função de administração profissionalizada das operadoras.

7. **Holding Setorial:** Agrupa as diversas empresas por seus objetivos, tais como industriais, comerciais, rurais, financeiros etc. É encabeçada por uma empresa especializada naquele setor.²⁶

Gladston Mamede e Eduarda Cotta Mamede classificam a *holding* como:

Holding pura: sociedade constituída com o objetivo exclusivo de ser titular de quotas ou ações de outra ou outras sociedades. É também chamada de sociedade de participação.

Holding de controle: sociedade de participação constituída para deter o controle societário de outra ou de outras sociedades.

Holding de participação: sociedade de participação constituída para deter participações societárias, sem ter o objetivo de controlar outras sociedades.

Holding de administração: sociedade de participação constituída para centralizar a administração de outras sociedades, definindo planos, orientações, metas etc.

Holding mista: sociedade cujo objeto social é a realização de determinada atividade produtiva, mas que detém participação societária relevante em outra ou outras sociedades.

Holding patrimonial: sociedade constituída para ser a proprietária de determinado patrimônio. É também chamada de sociedade patrimonial.

Holding imobiliária: tipo específico de sociedade patrimonial, constituída com o objetivo de ser proprietária de imóveis, inclusive para fins de locação.²⁷

O autor Jefferson Valentin, em suas considerações, assim explica as classificações de *holding* segundo os preceitos de Gladston Mamede e Eduarda Cotta Mamede. Ele as subdivide assim:

1) **PURA:** são pessoas jurídicas criadas com o fim específico de participar do capital de outras empresas. São não operacionais, ou seja, não produzem qualquer mercadoria e não prestam serviço. Sua receita é constituída de juros sobre capital próprio ou lucros/dividendos distribuídos pela empresa da qual participa e pode, ainda, ter receita oriunda da exploração dos títulos que compõem seu ativo (aluguel de ações, negociação de quotas, ações, opções ou debêntures);

2) **PATRIMONIAL:** são pessoas jurídicas, constituídas normalmente por meio de sociedade, com o objetivo específico de administrar determinado patrimônio, ou seja, substituir uma pessoa ou conjunto de pessoas na titularidade de bens e direitos que

²⁶ LODI, Edna Pires; LODI, João Bosco. **Holding**. 4. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

²⁷ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens:** planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

constituem patrimônio. Este patrimônio pode ser formado pelos mais diversos tipos de bens, como: veículos, imóveis urbanos, imóveis rurais, participações em outras sociedades, títulos de fundos de investimento, contas bancárias, enfim, todos os bens que constituíam o patrimônio da pessoa substituída;

3) **MISTA**: são pessoas jurídicas que possuem como objeto social a produção e/ou comercialização de bens ou prestação de serviços e, também, a participação no capital de outras sociedades;

4) **IMOBILIÁRIA**: são pessoas jurídicas criadas especificamente para agirem como instrumento de gestão de patrimônio imobiliário (compra e venda e aluguel de imóveis próprios);

5) **DE CONTROLE**: sociedade constituída com o objetivo de deter o controle societário de uma ou mais sociedades;

6) **DE PARTICIPAÇÃO**: constituída para deter participação no capital de outras entidades, na condição de minoritária, sem intenção de controle;

7) **DE ADMINISTRAÇÃO**: pessoa jurídica constituída com o objetivo de centralizar a administração de outras sociedades, compartilhando o planejamento.²⁸

Evidentemente que a complexidade da definição de grupo de interesses deve ser trazida para o interior das sociedades. Em linhas gerais, pode-se dizer, como em toda sociedade, solução organizativa e participativa, a escolha do grupo a participar depende dos aspectos societários a serem constituídos.

3 PLANEJAMENTO PATRIMONIAL E A *HOLDING*

Cada patrimônio e configuração familiar possuem características próprias. Não há fórmula mágica, “existem múltiplos caminhos para o planejamento societário e patrimonial, bem como diversas formas que podem ser adotadas para uma [...] *holding* familiar”.²⁹

A constituição da *holding* familiar se encarta numa compreensão maior dos desafios relativos ao patrimônio e às atividades negociais, observando os respectivos impactos fiscais e examinando-lhes a adequação e, mais do que isso, as oportunidades existentes no sistema legal vigente. Essas oportunidades não são poucas. Em verdade, em muitos casos (e não em todos) a legislação fiscal oferece balizas que podem definir cenários mais ou menos onerosos, definidos a partir da conformação adotada pelo contribuinte. Essas oportunidades justificam que a opção pela constituição de uma *holding* familiar se faça acompanhar de um planejamento tributário que, de

²⁸ VALENTIN, Jefferson. **Holdings**: estudo sobre evasão fiscal no planejamento sucessório. 1. ed. São Paulo: Letras Jurídicas, 2021.

²⁹ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 32.

resto, pode justificar mesmo a adoção de uma estrutura societária mais complexa, multissocietária.³⁰

No mesmo diapasão, “não há solução que, em tese, seja melhor ou pior. Há diversas opções que, conforme as condições verificadas em cada organização se mostraram mais ou menos recomendáveis.”³¹

Sobre o tema, merece destaque o ensinamento de Flávia Almeida Pita³² sobre a constituição de uma *holding* patrimonial – é a pessoa jurídica constituída com o intuito de ser proprietária de determinado patrimônio. Para tanto, pessoas físicas e jurídicas conferem seus bens à *holding*, a qual passa a substituí-las na titularidade dos bens, preservando, assim, a personalidade jurídica dos sócios. Já os antigos proprietários, as pessoas físicas ou jurídicas, hoje sócias da *holding*, passam a receber participações nessa sociedade.

Tem sido crescente o estímulo à personalização destacada do patrimônio, por meio da criação de uma pessoa jurídica societária à qual é transferida parte ou totalidade do patrimônio de pessoas físicas ou jurídicas. Acontece, assim, uma mudança na forma de titularidade dos patrimônios, já que os sócios, de antigos proprietários dos bens, passam a ser quotistas/acionistas de outra pessoa jurídica, o novo proprietário.

Seguindo nesse raciocínio, Gladston Mamede e Eduarda Cotta Mamede³³ preceituam, em seus ensinamentos doutrinários, que com a constituição de uma *holding* patrimonial familiar a sociedade que concentra a totalidade ou parte do patrimônio dos membros de uma mesma família, com o objetivo de organizar a administração dos bens, facilitar a sucessão hereditária, assim garantindo a continuidade sucessória, além de promover a blindagem patrimonial e a redução da carga tributária:

A chamada *holding* familiar não é um tipo específico, mas uma contextualização específica. Pode ser uma *holding* pura ou mista, de administração, organização ou patrimonial, isso é indiferente. Sua marca característica é o fato de se enquadrar no âmbito de determinada família e, assim, servir ao planejamento desenvolvido por seus membros, considerando desafios como organização do

³⁰ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 103-104.

³¹ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 79.

³² PITA, Flávia Almeida. A cobrança do crédito tributário e as holdings patrimoniais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 101, p. 225, nov./dez. 2011.

³³ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

patrimônio, administração de bens, otimização fiscal, sucessão hereditária, etc..³⁴

Assim, conceitua-se planejamento patrimonial por objetivos e instrumentos diversos, a fim de transmitir o acervo patrimonial e evitar conflitos hereditários e deterioração dos bens. Por isso, diante da constituição de uma *holding*, urge o estabelecimento de estratégias e soluções antecipadas para a administração do patrimônio que poderia vir a ser transmitido posteriormente pela via sucessória, evitando conflitos de interesses entre os herdeiros. Assim disserta sobre o tema em sua obra literária Cristiano Chaves:

[...] o negócio jurídico é um espaço promocional de determinados fins reputados como valiosos pelo corpo social. O compromisso se desliga de seu direito meramente sancionatório e postula um papel de incentivo ao diálogo entre a ordem econômica e como finalidade programática do ordenamento [...].³⁵

Em caso de constituição de uma *holding* familiar, designada como uma sociedade de participações (*holding* pura), todos os herdeiros com seus pais são sócios. Como na *holding* pura não há atividade operacional, a administração pode ser exercida em conjunto ou por apenas um sócio, caso em que esse membro administrador receberá *pro labore*, mas os lucros serão distribuídos entre todos que fazem parte do negócio, independentemente se este sócio trabalhe ou não na sociedade, observando o capital social de cada um.³⁶

Sobre o assunto, veja-se o Quadro 2:

Quadro 1 - Divisão dos Membros da Família quando há uma *Holding*.

Divisão funcional dos membros da família	<i> Holding</i> → todos os familiares tornam-se, indistintamente, sócios da <i> holding</i> , cuja receita provém das sociedades controladas e filiadas. Cada sócio recebe dividendos proporcionais à sua participação societária, independentemente de trabalhar, ou não, nas empresas.
	Sociedades operacionais → aqueles que mostram disposição e vocação para atuar nas empresas ocupam cargos de direção ou funções no organograma das sociedades produtoras, sendo remunerados por este trabalho, por meio de <i> pro labore</i> , se diretores, ou salário, se funcionários.

³⁴ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 119.

³⁵ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil**. São Paulo: Atlas, 2015. v. 7: Sucessões. (Coleção Curso de direito civil). Disponível em: <https://pdfcookie.com/documents/cristiano-chaves-curso-de-direito-civil-7-2015-ylj949y5yn23>. Acessado em: 25 out. 2022.

³⁶ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 78.

Fonte: Gladston Mamede e Eduarda Cotta Mamede.³⁷

Com a implementação da *holding* familiar, cria-se um centro de poder personalizado, que pode, e deve, buscar vantagens econômicas lícitas nos mais variados âmbitos, mantendo o seu papel de controladora ou aceitando a mera participação.³⁸

Conforme Gladston Mamede e Eduarda Cotta Mamede explicam:

[...] a holding permite a conservação de uma unidade entre os investidores (seus sócios), mesmo quando se faz necessário segmentar mercados, unidade essa que se mantém quando, em oposição, é preciso concentrar determinados nichos, fugindo dos riscos e ameaças.³⁹

3.1 Aspectos sucessórios

Para se averiguar os aspectos sucessórios, faz-se necessário entender o instituto jurídico da partilha de bens, visando a conhecer o regramento legal para a distribuição volitiva do patrimônio próprio para os herdeiros legais antes do advento morte.

Clóvis Bevilacqua, autor do anteprojeto do Código Civil de 1916, define a partilha como sendo “a divisão dos bens da herança segundo o direito hereditário dos que sucedem, e a conseqüente e imediata adjudicação dos quocientes assim obtidos aos diferentes herdeiros”⁴⁰.

Sucessão significa substituir, vir depois, do latim *succedere*. Na sucessão se verifica a substituição do titular de direitos, obrigações, bens. Há, assim, uma mudança na titularidade de uma relação jurídica, sendo certo que o Direito das Sucessões regula a destinação do patrimônio do *de cujus* (*de cujus successione agitur*).⁴¹ Eis o sentido estrito do vocábulo "sucessão" para o direito: O direito à herança consta do

³⁷ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 81,

³⁸ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 85.

³⁹ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 86.

⁴⁰ BEVILAQUA, Clóvis *apud* RODRIGUES, Sílvio. **Direito civil**: direito das sucessões. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. v. 7, p. 245.

⁴¹ FIGUEIREDO, Sílvia Bellandi Paes de. **Sucessão legítima aspectos históricos e fundamentos**. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/56103/sucessao-legitima-aspectos-historicos-e-fundamentos#_ftn1 Acesso em: 25 abr. 2022.

rol de direitos e garantias fundamentais da Constituição Federal de 1988 em seu artigo 5º, inc. XXX:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXX - é garantido o direito de herança; [...].

A transmissão de bens imóveis até a Constituição de 1988 era tributada, sendo que o texto atual da Constituição Federal no artigo 155 traz os ditames da configuração da tributação de herança e doações no Brasil, atribuindo a competência para a instituição do tributo aos Estados da Federação e Distrito Federal.

Artigo 155 da Constituição Federal:

Constituição Federal – Artigo 155, Inciso I, § 1º Seção IV DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

§ 1.º O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.⁴²

É importante a diferenciação do que é legado e herança, pois os dois mecanismos são aplicados pós-morte: o legado é um bem determinado pelo falecido para uma pessoa específica, herdeira ou não. A herança poderá ser realizada por disposições de última vontade ou determinação legal, atingindo os herdeiros em sua

⁴² BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 15 out. 2022.

plenitude, sejam eles legítimos ou necessários. Então o gênero “herdeiros” é dividido em duas espécies distintas, sendo estas os herdeiros legítimos e testamentários:

-Legítimo: é o indicado pela lei, em ordem preferencial (art. 1.829); - Testamentário ou instituído: é o beneficiado pelo testador no ato de última vontade com uma parte ideal do acervo, sem individuação de bens; a pessoa contemplada com coisas certas não é herdeiro, mas legatário; [...].⁴³

Um processo de inventário e partilha judicial, em que é necessária uma série de cuidados no procedimento a ser seguido, com participação de diversos interessados e envolvendo temas extremamente delicados como herança e relações familiares, tem a tendência de tornar-se um processo ainda mais longo e burocrático.

Sebastião Amorim e Euclides de Oliveira trazem que, no caso concreto, poderá apresentar diversas outras dificuldades que modifiquem tal sequência de atos, trazendo a necessidade de tantos outros:

A série de atos processuais poderá sofrer modificações em caso de haver testamento, com exigência do seu prévio registro por sentença e a juntada da certidão autêntica fornecida pelo Cartório da vara. Também poderão ocorrer incidentes no inventário, ou em processos paralelos, em razão de pedidos de alvarás para alienação de bens ou para outorga de escrituras, prestação de contas, colação de bens doados a herdeiros, ação de sonogados, petições de herança, habilitações de créditos, remoção de inventariante e ações relativas à herança.⁴⁴

A tributação incidente quando da transmissão não onerosa de bens ou direitos, tal como ocorre na herança ou na doação, sua competência para definir a alíquota máxima do imposto no Brasil é atribuição do Senado Federal e este, por meio da Resolução 09/92 – Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de que trata a alínea "a", inciso I, e § 1º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal, definiu a alíquota de 8% como limite máximo, além da possibilidade da progressividade das alíquotas. O valor médio da alíquotas de ITCMD (Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação).⁴⁵

Em razão de um planejamento patrimonial e sucessório, todo o acervo

⁴³ CARVALHO, Luiz Paulo Vieira de. **Direito das sucessões**. São Paulo: Atlas, 2016. p. 5.

⁴⁴ AMORIM, Sebastião; OLIVEIRA, Euclides de. **Inventário e partilha**: teoria e prática. 26. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 266.

⁴⁵ VALENTIN, Jefferson. **Holdings**: estudo sobre evasão fiscal no planejamento sucessório. 1. ed. São Paulo: Letras Jurídicas, 2021.

patrimonial está ligado diretamente à pessoa física do proprietário, em geral o patriarca e/ou a matriarca da família. A movimentação desse patrimônio, seja por alienação ou doação, por exemplo, trará consequências fiscais para o proprietário, incidindo impostos. Diante disso, Gladston Mamede e Eduarda Cotta Mamede⁴⁶ assim preceituam:

Para que se possa avaliar se há vantagens fiscais, ou não, na constituição de uma holding, o primeiro passo é obrigatoriamente conhecer a realidade apresentada, certo que não há fórmula única, ideal, mágica, aplicável a todo e qualquer cliente. Atenção particular deve ser dada à situação fiscal já apresentada para, então, verificar se existem alternativas lícitas para estabelecer uma situação melhor. É preciso compreender a realidade vivida pela empresa e seus sócios (a família) para aferir se a constituição de uma holding é uma vantagem. Em muitos casos, simplesmente não é.

Atualmente os estados brasileiros praticam as seguintes alíquotas:

Quadro 2 - Alíquotas de ITDCM por Estado

(continua)

Estado	Alíquota	Regulamentação
Acre	Art. 29. As alíquotas progressivas do ITCMD na transmissão causa mortis são: I - De 4% (quatro por cento) sobre o valor da base de cálculo que exceder R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) até R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais), observada a isenção prevista no art. 4º, I; II - de 5% (cinco por cento) sobre o valor da base de cálculo que exceder R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais) até R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais); III - de 6% (seis por cento) sobre o valor da base de cálculo que exceder a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais) até R\$ 3.500.000,00 (três milhões e quinhentos mil reais); IV - de 7% (sete por cento) sobre o valor da base de cálculo que exceder R\$ 3.500.000,00 (três milhões e quinhentos mil reais); V - 8% (oito por cento) para transmissão causa mortis a colaterais.	Lei Complementar Nº 373 de 11/12/2020
	I. 4% (quatro por cento), nas transmissões causa mortis; II. 2% (dois por cento), nas transmissões por doação. A base de cálculo do ITCMD é o valor venal ou comercial dos bens ou direitos transmitidos ou doados, expresso em moeda corrente nacional e em seu equivalente em Unidade Padrão Fiscal do Estado de Alagoas.	Lei Estadual 5.077/1989, Decreto 10.306/2011, IN 18/2013 IN 14/2015

⁴⁶ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 104.

(continuação)

Estado	Alíquota	Regulamentação
Amapá	I. 12% (doze por cento) nas operações interestaduais relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, destinadas a Contribuintes do Imposto; (Redação do inciso dada pela Lei Nº 1947 DE 29/10/2015): II. 4% (quatro por cento).	Lei Nº 400 de 22/12/1997
Amazonas	I. 2% A alíquota do imposto é única de 2% (dois por cento). A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens e direitos transmitidos na data da declaração ou da avaliação pela Fazenda Pública Estadual, atualizado até a data do pagamento.	Lei Complementar 19/1997
Bahia	As alíquotas do ITCMD são as seguintes: I. 3,5 % (três inteiros e cinco décimos por cento), nas doações de quaisquer bens ou direitos; II. nas transmissões causa mortis: a) 4 % (quatro por cento), para espólio de R\$100.000,00 (cem mil reais) a até R\$200.000,00 (duzentos mil reais); b) 6 % (seis por cento), para espólio acima de R\$200.000,00 (duzentos mil reais) a até R\$300.000,00 (trezentos mil reais); c) 8 % (oito por cento), para espólio acima de R\$300.000,00 (trezentos mil reais).	Lei Estadual 4.826/1989, Decreto 2.487/1989
Ceará	I. nas transmissões causa mortis: a) 2% (dois por cento), até 10.000 (dez mil) Ufirces; b) 4% (quatro por cento), acima de 10.000 (dez mil) e até 20.000 (vinte mil) Ufirces; c) 6% (seis por cento), acima de 20.000 (vinte mil) e até 40.000 (quarenta mil) Ufirces; d) 8% (oito por cento), acima de 40.000 (quarenta mil) Ufirces; II. nas transmissões por doação: a) 2% (dois por cento), até 25.000 (vinte e cinco mil) Ufirces; b) 4% (quatro por cento), acima de 25.000 (vinte e cinco mil) e até 150.000 (cento e cinquenta mil) Ufirces; c) 6% (seis por cento), acima de 150.000 (cento e cinquenta mil) e até 250.000 (duzentas e cinquenta mil) Ufirces; d) 8% (oito por cento), acima de 250.000 (duzentas e cinquenta mil) Ufirces.	Lei Estadual 15.812/2015
Distrito Federal	I. 4% (quatro por cento) sobre a parcela da base de cálculo que não exceda a R\$ 1.171.912,08; II. 5% (cinco por cento) sobre a parcela da base de cálculo que exceda R\$ 2.343.824,16; III. 6% (seis por cento) sobre a parcela da base de cálculo que exceda R\$ 2.343.824,16.	Decreto 34.982/2013
Espírito Santo	A alíquota do imposto é única de 4% (quatro por cento).	Lei Estadual 10.011/2013
Goiás	A alíquota do imposto é única de 4% (quatro por cento). Aplica-se a alíquota de 2% (dois por cento) às transmissões causa mortis cuja abertura da sucessão tenha ocorrido em data anterior a 1º de janeiro de 1967.	Lei Estadual 11.651/1991

(continuação)

Estado	Alíquota	Regulamentação
Maranhão	<p>As alíquotas do ITCMD são:</p> <p>I. 1% (um por cento), caso a soma dos valores venais não seja superior a R\$ 100.000,00, respeitadas as isenções previstas em lei;</p> <p>II. 1,5% (um e meio por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a R\$ 100.000,00 e se estenda até R\$ 300.000,00;</p> <p>III. 2% (dois por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a R\$ 300.000,00.</p> <p>Em quaisquer outras hipóteses, bem como na transmissão <i>causa mortis</i>, as alíquotas do imposto, são:</p> <p>I. 3% (três por cento), caso a soma dos valores venais se estenda até R\$ 300.000,00;</p> <p>II. 4% (quatro por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a R\$ 300.000,00 e se estenda até R\$ 600.000,00;</p> <p>III. 5% (cinco por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a R\$ 600.000,00 e se estenda até R\$ 900.000,00;</p> <p>IV. 6% (seis por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a R\$ 900.000,00 e se estenda até R\$ 1.200.000,00;</p> <p>V. 7% (sete por cento), caso a soma dos valores venais exceda a R\$ 1.200.000,00.</p>	Lei Estadual 7.799/2002
Mato Grosso	<p>As alíquotas do imposto são as fixadas de acordo com as diferentes faixas de escalonamento da base de cálculo:</p> <p>I. nas transmissões <i>causa mortis</i>:</p> <p>Até 1.500 (mil e quinhentas) UPF/MT Isento</p> <p>Acima de 1.500 (mil e quinhentas) e até 4.000 (quatro mil) UPF/MT 2% (dois por cento)</p> <p>Acima de 4.000 (quatro mil) e até 8.000 (oito mil) UPF/MT 4% (quatro por cento)</p> <p>Acima de 8.000 (oito mil) e até 16.000 (dezesesseis mil) UPF/MT 6% (seis por cento)</p> <p>Acima de 16.000 (dezesesseis mil) UPF/MT 8% (oito por cento)</p> <p>II. Nas doações:</p> <p>Até 500 (quinhentas) UPF/MT Isento</p> <p>Acima de 500 (quinhentas) e até 1.000 (mil) UPF/MT 2% (dois por cento)</p> <p>Acima de 1.000 (mil) e até 4.000 (quatro mil) UPF/MT 4% (quatro por cento)</p> <p>Acima de 4.000 (quatro mil) e até 10.000 (dez mil) UPF/MT 6% (seis por cento)</p> <p>Acima de 10.000 (dez mil) UPF/MT 8% (oito por cento)</p>	Lei Estadual 7.850/2002, Decreto 2.125/2003
Mato Grosso do Sul	<p>I. 6% (seis por cento), na transmissão <i>causa mortis</i>;</p> <p>II. 3% (três por cento), nas hipóteses de doação de quaisquer bens ou direitos.</p>	Lei Estadual 1.810/1997
Minas Gerais	A alíquota única é de 5% (cinco por cento) sobre o valor de mercado dos bens ou direitos recebidos em virtude da ocorrência de óbito ou de doação.	Lei Estadual 14.941/2003, Decreto 43.981/2005

(continuação)

Estado	Alíquota	Regulamentação
Pará	<p>I. na transmissão causa mortis:</p> <p>a) 2% (dois por cento) quando a base de cálculo for até 15.000 (quinze mil) UPF-PA;</p> <p>b) 3% (três por cento) quando a base de cálculo for acima de 15.000 (quinze mil) até 50.000 (cinquenta mil) UPF-PA;</p> <p>c) 4% (quatro por cento) quando a base de cálculo for acima de 50.000 (cinquenta mil) até 150.000 (cento e cinquenta mil) UPF-PA;</p> <p>d) 5% (cinco por cento) quando a base de cálculo for acima de 150.000 (cento e cinquenta mil) até 350.000 (trezentos e cinquenta mil) UPF-PA;</p> <p>e) 6% (seis por cento) quando a base de cálculo for acima de 350.000 (trezentos e cinquenta mil) UPF-PA.</p> <p>II. na transmissão por meio de doações com ou sem encargos, a qualquer título, de bens ou de direitos:</p> <p>a) 2% (dois por cento) quando a base de cálculo for até 60.000 (sessenta mil) UPF-PA;</p> <p>b) 3% (três por cento) quando a base de cálculo for acima de 60.000 (sessenta mil) até 120.000 (cento e vinte mil) UPF-PA;</p> <p>c) 4% (quatro por cento) quando a base de cálculo for acima de 120.000 (cento e vinte mil) UPF-PA.</p>	Lei Estadual 5.529/1989
Paraíba	<p>I. nas transmissões por causa mortis:</p> <p>a) com valor até R\$ 75.000,00 (setenta e cinco mil reais), 2% (dois por cento);</p> <p>b) com valor acima de R\$ 75.000,00 (setenta e cinco mil reais) e até R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais), 4% (quatro por cento);</p> <p>c) com valor acima de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais) e até R\$ 290.000,00 (duzentos e noventa mil reais), 6% (seis por cento);</p> <p>d) com valor acima de R\$ 290.000,00 (duzentos e noventa mil reais), 8% (oito por cento);</p> <p>II. nas transmissões por doações:</p> <p>a) com valor até R\$ 75.000,00 (setenta e cinco mil reais), 2% (dois por cento);</p> <p>b) com valor acima de R\$ 75.000,00 (setenta e cinco mil reais) e até R\$ 590.000,00 (quinhentos e noventa mil reais), 4% (quatro por cento);</p> <p>c) com valor acima de R\$ 590.000,00 (quinhentos e noventa mil reais) e até R\$ 1.180.000,00 (um milhão, cento e oitenta mil reais), 6% (seis por cento);</p> <p>d) com valor acima de R\$ 1.180.000,00 (um milhão, cento e oitenta mil reais), 8% (oito por cento).</p>	Lei Estadual 10.507/2015 Lei Estadual 10.136/2013 Lei Estadual 9.455/2011, Lei Estadual 5.123/1989
Paraná	A alíquota única é de 4% (quatro por cento) para qualquer transmissão.	Lei Estadual 5.464/1966, Lei Estadual 8.927/1988, Lei Estadual 18.573/2015
Pernambuco	<p>Alíquotas a partir de 1º de janeiro de 2016, para valor do quinhão ou doação:</p> <p>I. 1% (um por cento), na hipótese de a totalidade dos bens ou direitos transmitidos, por sujeito passivo destinatário, apresentar valor até R\$ 246.552,00 (duzentos e quarenta e seis mil, quinhentos e cinquenta e dois reais) e desde que a solicitação do lançamento seja realizada até 30 de junho de 2022; e</p>	Lei Complementar Nº 465, de 20 de dezembro de 2021

(continuação)

Estado	Alíquota	Regulamentação
Pernambuco	<p>II.na hipótese de a totalidade dos bens ou direitos transmitidos, por sujeito passivo destinatário, apresentar valor superior a R\$ 246.552,00 (duzentos e quarenta e seis mil, quinhentos e cinquenta e dois reais):</p> <p>a) 2% (dois por cento), desde que a solicitação do lançamento seja realizada até 31 de março de 2022; e</p> <p>b) 3% (três por cento), desde que a solicitação do lançamento seja realizada de 1º de abril a 30 de junho de 2022.</p> <p>Art. 5º O benefício de redução da alíquota de que trata o art. 4º fica condicionado:</p> <p>I.à solicitação do lançamento à Secretaria da Fazenda - SEFAZ nos prazos ali estabelecidos, independentemente do prazo regular de 60 (sessenta) dias previsto no § 3º do art. 9º da Lei nº 13.974, de 2009, ficando vedado o direito ao pedido de revisão de reavaliação de bens, de que trata o art. 55 da Lei nº 10.654, de 1991;</p>	Lei Complementar Nº 465, de 20 de dezembro de 2021
Piauí	<p>Para fatos geradores a partir de 22 de dezembro de 2015, as alíquotas do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis são de:</p> <p>I. 2% (dois por cento) até 20.000 UFR-PI;</p> <p>II. 4% (quatro por cento) acima de 20.000 e até 500.000 UFR-PI;</p> <p>III. 6% (seis por cento) acima de 500.000 UFR-PI.</p> <p>Já nas transmissões por doação a alíquota é de 4%.</p>	Lei Estadual 4.261/1989
Rio de Janeiro	<p>I. 4% (quatro por cento), para valores até 70.000 UFIR-RJ;</p> <p>II. 4,5% (quatro e meio por cento), para valores acima de 70.000 UFIR-RJ e até 100.000 UFIR-RJ;</p> <p>III. 5% (cinco por cento), para valores acima de 100.000 UFIR-RJ e até 200.000 UFIR-RJ;</p> <p>IV. 6% (seis por cento), para valores acima de 200.000 UFIR-RJ até 300.000 UFIR-RJ;</p> <p>V. 7% (sete por cento), para valores acima de 300.000 UFIR-RJ e até 400.000 UFIR-RJ; VI - 8% (oito por cento) para valores acima de 400.000 UFIR-RJ</p>	Lei Estadual 7.174/2015, Lei Estadual 7.786/2017, Resolução SEFAZ 82/2017
Rio Grande do Norte	Para fatos geradores posteriores a 29/09/2007, a alíquota é única de 3% (três por cento).	Lei Estadual 5.887/1989 Decreto 22.063/2010
Rio Grande do Sul	<p>I. 2.000 0%</p> <p>II. 2.000 a 10.000 3%</p> <p>III. 10.000 a 30.000 4%</p> <p>IV. 30.000 a 50.000 5%</p> <p>V acima de 50.000 6%</p>	Lei Estadual 8.821/1989
	<p>Novo ITDC – Fato Gerador Doação</p> <p>Faixa Valor Doador (UPF-RS) Alíquota</p> <p>I. até 10.000 3%</p> <p>II.acima de 10.000 4%</p>	
Rondônia	<p>I. 2% (dois por cento), quando a base de cálculo for igual ou inferior a 1.250 (mil, duzentas e cinquenta) UPF/RO;</p> <p>II. 3% (três por cento), quando a base de cálculo for superior a 1.250 (mil, duzentas e cinquenta) e inferior a 6.170 (seis mil, cento e setenta) UPF/RO;</p> <p>III. 4% (quatro por cento), quando a base de cálculo for igual ou superior a 6.170 (seis mil, cento e setenta) UPF/RO</p>	Lei Estadual 959/2000, Decreto 5.474/2010

(conclusão)

Estado	Alíquota	Regulamentação
Roraima	A alíquota única do imposto é de 4% (quatro por cento), independentemente da natureza do ato.	Lei Estadual 59/1993
Santa Catarina	I. 1% x a parcela da base de cálculo até R\$20 mil II. 3% x a parcela da base de cálculo acima de R\$20 mil até R\$50 mil III. 5% x a parcela da base de cálculo acima de R\$50 mil até R\$150 mil IV. 7% x a parcela da base de cálculo acima de R\$150 mil	Lei Estadual 13.136/2004
São Paulo	A alíquota única é de 4% (quatro por cento) sobre o valor da base de cálculo.	Lei Estadual 10.705/2000
Sergipe	I. 3%: acima de 200 até 2.417 UFP/SE; II. 6%: acima de 2.417 até 12.086 UFP/SE; III. 8%: acima de 12.086 UFP/SE.	Lei 7.724/ 2013, Lei 8.729/2020
Tocantins	I. 2%, quando a base de cálculo for superior a R\$ 25.000,00 e até R\$ 100.000,00; II. 4%, quando a base de cálculo for superior a R\$ 100.000,00 e até R\$ 500.000,00; III. 6%, quando a base de cálculo for superior a R\$ 500.000,00 e até R\$ 2.000.000,00; IV – 8%, quando a base de cálculo for superior a R\$ 2.000.000,00.	Lei 1.287/2001

Fonte: LEGISWEB.⁴⁷

O planejamento tributário e a formação de composições societárias são medidas que vêm ganhando vulto dentro das organizações, especialmente em decorrência das últimas crises mundiais, em que houve uma diminuição no lucro das empresas, alta carga de tributação e necessidade de equilibrar de forma ordenada as atividades e alcançar os objetivos propostos (eficiência econômica).

Nestes termos, elucidam Maria de Fátima Ribeiro e Marlene Kempfer Bassoli⁴⁸:

É um direito do contribuinte organizar seus negócios com o objetivo de reduzir os encargos tributários, desde que não ultrapasse os limites da legislação, através do planejamento tributário (elisão fiscal), com a redução lícita da carga tributária.

A expressão “planejamento tributário” traz a ideia de prevenção, com o pressuposto de se chegar à economia no pagamento de impostos, a realização de escolha com embasar no nosso ordenamento jurídico, no que se refere às hipóteses existentes de incidência tributária. Devendo representar uma equação em que, de

⁴⁷ LEGISWEB. São Paulo, 2022. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br>. Acesso em: 15 out. 2022.

⁴⁸ RIBEIRO, Maria de Fátima; BASSOLI, Marlene Kempfer. Planejamento tributário e o valor jurídico da solidariedade. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Editora MP, 2007. p. 133-153.

forma menos onerosa e lícita, encontrasse atos, normas e negócios jurídicos, sem que haja promoção de evasão fiscal, fraude e/ou simulação de tais atos.

São assegurados como direito constitucional, a administração e o gerenciamento dos negócios, desde que assim o faça de forma lícita e não defesa.

A Constituição Federal do Brasil (1988) tem expressamente destacado, em seu texto, os princípios que garantem esses direitos:

Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

[...]

IV – Os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

[...]

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa se não em virtude de lei;

[...]

XIII – é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer; XIV – é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional;

[...]

XXXIX – não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal;

[...]

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos, existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

II – propriedade privada;

[...]

IV – livre concorrência;

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.⁴⁹

O planejamento tributário patrimonial pode ser entendido como todo procedimento lícito realizado pelo contribuinte antes do fato gerador do imposto, a fim de eliminar ou postergar a obrigação tributária ou reduzir os custos operacionais.

⁴⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 15 out. 2022.

Tal situação por óbvio é uma ação de maneira preventiva e adequada, visando às possibilidades acertadas para o menor desembolso.

Este tipo de gestão do pagamento de tributos de uma empresa é também o estudo de maneiras de reduzir legalmente a carga que incide sobre ela sendo uma ferramenta contábil que o auxilia a pagar impostos e encontrar maneiras para otimizar a carga de tributos, aplicando medidas legais e possibilidades negociais, sendo coibida a prática de atos de fraude, simulação e evasão fiscal.

Gladston Mamede e Eduarda Cotta Mamede⁵⁰ apresentam que a constituição de uma *holding* familiar viabiliza a antecipação do processo inventarial, permitindo que seja conduzido pelo próprio empresário em vida. Ela permite acomodar todos os herdeiros em uma mesma sociedade, todos em iguais condições, deixando as funções de administração para aqueles que realmente revelarem capacidade e vocação.

Assim, com a constituição de uma *holding*, fica facilitada a sucessão familiar dentro dos negócios e, caso alguém venha a falecer, as atividades da empresa não serão prejudicadas.

Maria Berenice Dias transcreve Clovis Bevilacqua:

Suceder significa substituir, ou seja, tomar lugar do outro. Quando uma pessoa toma lugar de outra, uma sucede à outra. Sucessão, em sentido geral e vulgar, é a seqüência de fenômenos ou fatos que aparecem uns após outros, ora vinculados por uma relação de causa, ora conjuntos por outras relações.⁵¹

Conforme Humberto Bonavides Borges⁵² explica:

Dois fatores determinam a importância e a necessidade do Planejamento Tributário na empresa. O primeiro é o elevado ônus fiscal incidente no universo dos negócios. O outro é a consciência empresarial do significativo grau de complexidade, sofisticação, alternância e versatilidade da legislação pertinente.

Os lucros do rendimento líquido da *holding* são distribuídos entre os sócios de acordo com o percentual das quotas definidas em contrato social. A *Holding Familiar*

⁵⁰ MAMEDE, Gladston. MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

⁵¹ DIAS, Maria Berenice. **Manual das sucessões**. 6. ed. Salvador: JusPodivm, 2019. p. 49.

⁵² BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos**. São Paulo, Atlas, 2006. p. 64. Disponível em: https://edisdisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4242893/mod_resource/content/0/Livro%2005%20%28BORGES%29.pdf. Acesso em: 15 fev. 2020.

tem a carga tributária reduzida e, com isso, o lucro se torna maior e os dividendos distribuídos entre os sócios estão isentos de imposto de renda.

Os regimes de tributação podem ser de Lucro Presumido, Real ou Arbitrado, sendo sujeitos à incidência das contribuições PIS/PASEP e COFINS sobre a totalidade das receitas auferidas, sendo o gerenciamento tributário visando a que os resultados positivos das participações societárias possam ser excluídos da receita bruta. Com exceção da *holding* pura, não haverá base de cálculo para PIS/PASEP e COFINS.

A utilização das atividades da governança corporativa, através da composição societária, é a forma de criar uma organização para as empresas, trazendo mecanismos para dar transparência e licitude às ações.

Quanto a esses possíveis benefícios tributários, Juliana Paola Avilla Petrin e Ricardo Pereira Rios⁵³ explicam que:

[...] pode haver benefícios, ou não, de acordo com o caso e a estrutura societária de cada empresa. Portanto, não é correto ver a constituição da holding familiar com a garantia de menor recolhimento de tributos. A avaliação de um especialista é indispensável para análise dos cenários fiscais.

E ainda:

Alguns tributos incidentes no processo de inventário ou testamento, por meio da constituição da holding podem ser evitados ou amenizados. Entre esses tributos estão o Imposto sobre a Transmissão de Bens e Imóveis (ITBI), já que a transmissão é feita mediante a integralização de capital e bens e direitos.⁵⁴

Maria Berenice Dias transcreve Clovis Bevilacqua, Direito das Sucessões:

O direito sucessório tem razão de ser no direito de propriedade conjugado ao direito de famílias. Trata da transmissão de bens, direitos e obrigações, em razão da morte de uma pessoa, aos herdeiros, de um modo geral, seus familiares. O elemento familiar é definido pelo parentesco e o elemento individual é caracterizado pela

⁵³ PETRIN, Juliana Paola Avilla; RIOS, Ricardo Pereira. A holding e o processo da sucessão familiar: um estudo de caso em uma empresa familiar. **Revista Eletrônica Gestão e Negócios**, São Roque, v. 5, n. 1, 2014. Disponível em: http://docs.uninove.br/artefac/publicacoes_pdf/administracao/v5_n1_2014/Juliana.pdf. Acesso em: 04 nov. 2022.

⁵⁴ PETRIN, Juliana Paola Avilla; RIOS, Ricardo Pereira. A holding e o processo da sucessão familiar: um estudo de caso em uma empresa familiar. **Revista Eletrônica Gestão e Negócios**, São Roque, v. 5, n. 1, p. 9, 2014. Disponível em: http://docs.uninove.br/artefac/publicacoes_pdf/administracao/v5_n1_2014/Juliana.pdf. Acesso em: 04 nov. 2022.

liberdade de testar. São estes os dois fulcros em que se baseiam as normas de sucessão.⁵⁵

Para haver um planejamento patrimonial, é necessário conhecer além do conceito de sucessão e os efeitos que a morte de uma pessoa traz na esfera jurídica. Assim, como bem leciona Maria Helena Diniz⁵⁶, em sua obra de Direito Civil Brasileiro: “A morte natural é o cerne de todo direito sucessório, pois ela determina a abertura da sucessão, uma vez que não se compreende sucessão, sem o óbito do de *cujus*, dado que não há herança de pessoa viva”. Deste modo, verifica-se que a morte, a abertura e a transmissão da herança aos herdeiros se dão em um mesmo momento.

Maria Helena Diniz⁵⁷ nos relata que há possibilidade das duas modalidades de sucessão - a legítima e a testamentária, sendo que a sucessão legítima é aquela em que o de *cujus* faleceu sem testamento (ou *ab intestato*), ou o testamento deixado caducou, ou é ineficaz. Há uma relação preferencial das pessoas que são chamadas a suceder o finado. Se deixou testamento, mas havia herdeiro necessário, é possível que ocorra uma redução das disposições testamentárias para respeitar a quota destes, prevista em lei. Arts. 1829 -1844 do Código Civil.

No mesmo sentido, discorre Clayton Eduardo Prado:

Realmente, herança, em sentido comum, é o conjunto de bens ou o patrimônio deixado por uma pessoa que faleceu, compreendendo todos os bens, direitos e ações do sucedido, bem como todas as suas dívidas e encargos a que estava obrigado. Em sentido restrito, representa a parte ou quinhão que venha a ser partilhado ao herdeiro.

Sucessão Testamentária é aquela em que a transmissão hereditária se opera por ato de última vontade, revestido da solenidade requerida por lei. Em outras palavras, é a sucessão que se faz por meio de um testamento. Permite a instituição de herdeiro (sucessor a título universal) ou legatário (sucessor a título singular). Como já vimos, há certas limitações, pois deve respeitar a legítima (que é a parte que cabe aos herdeiros necessários).⁵⁸

⁵⁵ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: direito das sucessões**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 50.

⁵⁶ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: direito das sucessões**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 23.

⁵⁷ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: direito das sucessões**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 170.

⁵⁸ PRADO, Clayton Eduardo. **Imposto sobre herança**. 1. ed. São Paulo: Verbatim, 2009. p. 55.

Quanto às espécies de partilha:

a) Judicial: (Art. 2016) após falecimento do de cujus, há herdeiros menores e incapazes ou se não há acordo sobre a partilha;

b) Amigável (Art. 1029 CPC):

I) Ato 'intervivos' (Art. 2018) – ato de deliberação do de cujus antes do falecimento, de natureza contratual ou via testamento, ele pode doar os bens a futuros sucessores e estabelecer usufruto vitalício em seu favor (o falecimento do de cujus dá a propriedade plena aos sucessores dos bens já partilhados);

II) Ato 'causa mortis' – sucessores, de comum acordo, estabelecem entre si, qual quinhão cabe a cada um (Art. 2015).

Para Pacheco, a sucessão por causa de morte pode ocorrer, em nosso sistema:

a) por disposição de última vontade, por testamento (sucessão testamentária), regulada pelos Arts. 1.857 a 1.990 do Código Civil;

b) por disposição de lei (sucessão legítima), regulada nos Arts. 1.829 a 1.856 desse Código.⁵⁹

E ainda:

Sobre a sucessão causa mortis em geral, abrangente das duas espécies acima indicadas, incidem as regras dos Arts. 1.784 a 1.828, de cujo exame insta ressaltar: que regula a sucessão por causa de morte, em geral, e a legitimação para suceder a lei vigente por ocasião da morte da pessoa, cuja sucessão se abre nesse momento (art. 1.787). Assim, a sucessão de pessoa falecida antes de 11 de janeiro de 2003 segue o disposto no Código de 1916, que até então tinha vigência e incidiu, visto que, consoante o art. 2.045, o Código só entrou em vigor um ano após a sua publicação. No caso de sucessão de pessoa falecida após essa data, incidem as regras do Código (Arts. 1.787 e 2.041 do Código Civil).⁶⁰

Gladston Mamede e Eduarda Cotta Mamede⁶¹ apresentam o ponto elementar nas considerações sobre os impactos tributários da sucessão *causa mortis*. É o marco zero, embora possa conhecer variações espaciais. Em fato, o § 1o, III, do mesmo artigo 155 da Constituição da República estabelece que, no que se refere ao ITCD: (1) a cobrança compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal, relativamente a bens imóveis e respectivos direitos; (2) relativamente a bens móveis,

⁵⁹ PACHECO, José da S. **Inventários e partilhas**: na sucessão legítima e testamentária. 20. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530977436/>. Acesso em: 03 maio 2022.

⁶⁰ PACHECO, José da S. **Inventários e partilhas**: na sucessão legítima e testamentária. 20. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530977436/>. Acesso em: 03 maio 2022.

⁶¹ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal; (3) terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar: (a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; (b) se o de *cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior; (4) terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal. Portanto, por se tratar de tributo estadual ou distrital, estará submetido à legislação do respectivo Estado ou do Distrito Federal, nos moldes acima, podendo haver diferenças que beneficiem ou agravem os impactos tributários da sucessão.⁶²

Para Dayane de A. Araújo, esse cenário instável e o aumento da alíquota do ITCMD em alguns Estados Brasileiros e no Distrito Federal foram um dos motivos que proporcionou o aumento da procura e discussão acerca do chamado Planejamento Tributário aplicado à Sucessão Hereditária dentro das relações familiares e empresariais, nos últimos anos.⁶³

Outro ponto importante e que merece destaque é o entendimento, já sumulado, do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que deve prevalecer a alíquota do ITCMD vigente no momento da abertura da sucessão, independentemente de quando ocorrer o pagamento do imposto.⁶⁴

Súmula 112 do Supremo Tribunal Federal: “O imposto de transmissão *causa mortis* é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão”.⁶⁵

Ao analisar a instituição de uma *holding*, é preciso analisar que muito se verse acerca da eliminação da pesada carga tributária dos processos judiciais de inventário e partilha, tais como taxas judiciárias, ou mesmo a imunidade de cobrança do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis no caso de realização de capital de pessoa jurídica⁶⁶. A instituição de uma holding não se trata de um remédio jurídico para

⁶² MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Planejamento sucessório**: introdução à arquitetura estratégica - patrimonial e empresarial - com vistas à sucessão causa mortis. São Paulo: Grupo GEN, 2015. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597000108/>. Acesso em: 14 ago. 2022.

⁶³ ARAUJO, Dayane de A. **Planejamento tributário aplicado aos instrumentos sucessórios**. Coimbra: Grupo Almedina, 2018. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584933648/>. Acesso em: 14 ago. 2022.

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 112**: anexo ao regimento interno. Brasília, DF: Imprensa Nacional, 1964. p. 127. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 19 ago. 2022.

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 112**: anexo ao regimento interno. Brasília, DF: Imprensa Nacional, 1964. p. 127. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 19 ago. 2022.

⁶⁶ Art. 156, §2º, I. BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 15 out. 2022.

qualquer cenário no contexto patrimonial familiar. Asseveram Gladston Mamede e Eduarda Cotta Mamede:

[...] O resultado fiscal pode ser vantajoso ou não, conforme o caso e, principalmente, conforme a engenharia que seja proposta para a estrutura societária. Portanto, não é correto ver a constituição de uma holding familiar como a solução para todos os problemas e, principalmente, uma garantia de recolhimento a menor de tributos. Não é assim. É indispensável a avaliação por um especialista que, para cada situação, faça uma avaliação dos cenários fiscais para definir, em cada caso, qual é a situação mais vantajosa, sendo possível que, no fim das contas, a constituição da holding se mostre desaconselhável por ser mais trabalhosa e onerosa. Isso pode decorrer, inclusive, da incidência de tributos a que a pessoa natural não está submetida, como a COFINS e o PIS.⁶⁷

Vistos esses aspectos, a *holding* familiar pode ser uma opção crível a esses problemas, pois como tem papel centralizado, organizando todas as sociedades cooperadas, utilizando postura salutar, visando às melhores práticas tributárias, permite que erros sejam minorados e até mesmo preventivamente evitados, pois assim todas as sociedades terão que seguir suas recomendações, e não ficam à mercê ideológica do administrador das cooperadas, evitando-se o pagamento de tributos indevidos e consequentes prejuízos, de modo que com a organização e controle operacional pela *holding* familiar, possíveis benefícios tributários poderão ser aproveitados.⁶⁸

3.1.1 Aspectos societários

Em observância do disposto no artigo 982 do Código Civil brasileiro, as sociedades são divididas em dois tipos: sociedades simples e empresárias.

Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito ao registro (Art. 967), e simples, as demais.

⁶⁷ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2019.

⁶⁸ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 104.

Parágrafo único. Independentemente de seu objeto, considera-se empresária a sociedade por ações; e, simples, a cooperativa.⁶⁹

Em síntese, é resultante da adoção pelo ordenamento jurídico nacional da teoria da empresa, na qual a atividade econômica não é dividida pelos atos em si considerados, mas sim pelo modo como esta é exercitada. Entende-se que há um tipo inerente de atividade negocial que caracteriza a atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bem ou de serviços.⁷⁰

O modo de explorar a sua atividade é que de fato irá caracterizar a pessoa jurídica de direito privado como sociedade simples ou empresária. O objeto social exercido sem organização profissional dos fatores de produção confere à sociedade o caráter simples, enquanto a exploração empresarial do objeto social caracterizará a sociedade como empresária. Estas são as regras gerais do Direito de Empresa, previstas no Código Civil.

Neste diapasão, as sociedades empresárias são aquelas cujo objeto é exercício da atividade própria de empresário sujeito a registro, conforme o previsto nos artigos 966 e 967 do Código Civil; as demais são consideradas sociedades simples, com uma exceção no parágrafo único do artigo 982 do mesmo Código, uma vez que as sociedades por ações são consideradas empresárias e as sociedades cooperativas, simples. Em ambos os casos, o parágrafo único afasta a estrutura existente no caso concreto.⁷¹

As sociedades empresárias devem registrar seus atos constitutivos perante a Junta Comercial. Estas, de acordo com o Código Civil, podem adotar os seguintes tipos societários: (i) sociedade em nome coletivo, (ii) sociedade comandita simples, (iii) sociedade limitada, (iv) sociedade anônima, (v) sociedade em comandita por ações e (vi) sociedade em conta de participação. Por outro lado, as sociedades simples registram-se perante o Cartório de Pessoas Jurídicas, com exceção da sociedade cooperativa que, nos termos da Lei 5.764/71 (Lei das Cooperativas), deve ser registrada na Junta Comercial. As sociedades simples podem adotar as seguintes

⁶⁹ BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 25 abr. 2022.

⁷⁰ LODI, Edna Pires; LODI, João Bosco. **Holding**. 4. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

⁷¹ CARVALHO, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**: arts. 243 a 300. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

tipificações: (i) sociedade simples, (ii) sociedade em nome coletivo, (iii) sociedade em comandita simples, (iv) sociedade limitada e (v) sociedade cooperativa.

Pertinente se faz em ressaltar que não há qualquer limitação ou determinação sobre a natureza jurídica de uma *holding*. Desta maneira, essas sociedades podem possuir a natureza simples ou empresária e, dependendo do tipo societário que melhor convir aos participantes, poderão ser registradas perante a Junta Comercial ou perante o Cartório de Pessoas Jurídicas.

Quadro 3 - Diferença entre a Sociedade Simples e a Sociedade Empresária

Diferença entre a Sociedade Simples e a Sociedade Empresária	
Sociedade Simples - Características	Sociedade empresária - Características
Pessoalidade na administração da sociedade e no exercício da atividade	Impessoalidade na administração da sociedade e no exercício da atividade pelos próprios sócios
Instalações simplificadas	Estabelecimento complexo
Regras simplificadas (regime jurídico)	Regras complexas (regime jurídico)
Não está sujeita às regras de falência, sujeitando-se às regras da insolvência civil (regras mais simplificadas).	Sujeita às regras de falência e recuperação judicial previstas na Lei 11.101/2005

Fonte: Elaine Cristina de Araújo e Arlindo Luiz Rocha Junior.⁷²

Quanto ao local de registro, o Código Civil assim define em seu art. 1.150⁷³:

Art. 1.150. O empresário e a sociedade empresária vinculam-se ao Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais, e a sociedade simples ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, o qual deverá obedecer às normas fixadas para aquele registro, se a sociedade simples adotar um dos tipos de sociedade empresária.

A *holding* pode assumir diversas formas, podendo ser uma sociedade empresarial ou simples, contratual ou estatutária, a depender dos objetivos estabelecidos para este fim.

Ao ser constituída uma sociedade, simples ou empresarial, há a necessidade de ser realizada a subscrição e a integralização do capital social, disposto no contrato

⁷² ARAUJO, Elaine Cristina de; Rocha JUNIOR, Arlindo Luiz. **Holding visão societária, contábil e tributária**. 2 ed. São Paulo: Freitas Bastos, 2021.

⁷³ BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/10406_compilada.htm. Acesso em: 25 abr. 2022.

ou no estatuto. O valor disposto por cada sócio para compor o capital social deve ser expresso em moeda corrente do local onde será registrado o contrato social ou o estatuto, atendendo-se aos princípios da: realidade (ou subscrição integral), da intangibilidade, da fixidez (ou variabilidade condicionada) e da publicidade.⁷⁴

Visto isso, deve-se estar atento ao instituto da subscrição, que é o ônus que cada sócio se comprometeu a investir na sociedade e, assim, integralizar o capital social. O sócio pode assumir um ou mais títulos (quotas ou ações). Como esses títulos correspondem a uma parcela do capital social, se não forem transferidos à sociedade no ato da assinatura do contrato ou estatuto social, isto deve ocorrer posteriormente na forma e no prazo estipulado pelo contrato ou estatuto.⁷⁵

A integralização do capital social não precisa ocorrer apenas por dinheiro, mas por qualquer tipo de bem ou expressão econômica a que possa ser atribuído um valor proveniente da moeda em curso no país. Em certos casos, como na sociedade em nome coletivo, sociedade simples e sociedade em comandita simples, permite-se que a integralização ocorra por meio de prestação de serviço.

Gladston Mamede e Eduarda Cotta Mamede falando sobre o tema da subscrição e integralização de capital definem:

A constituição de uma sociedade, simples ou empresária, tem elementos essenciais na subscrição do capital social e na sua integralização. O capital social é o montante do investimento feito pelos sócios na empresa, ou seja, o valor alocado para a realização de seu objeto social, devidamente registrado, qual será o seu valor efetivo, exigindo o legislador que seja expresso em moeda corrente, integralizando-o e conservando-o no patrimônio societário. Deve-se, portanto, atender aos princípios que orientam o capital social: princípio da realidade (ou princípio da subscrição integral), princípio da intangibilidade, princípio da fixidez (ou princípio da variabilidade condicionada) e princípio da publicidade. Todavia, não basta definir o capital social, mas é preciso distribuir os ônus do investimento na sociedade. Coloca-se, assim, o instituto da subscrição e, como decorrência, da integralização.⁷⁶

No mesmo título, Gladston Mamede e Eduarda Cotta Mamede definem que a integralização também pode ocorrer através de um terceiro, por ato em vida

⁷⁴ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 111.

⁷⁵ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 111.

⁷⁶ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 121.

(*intervivos*) ou em função da morte (*causa mortis*). Não há vedação legal de que um terceiro invista no nome de um dos sócios na sociedade.

Além do mais, nas sociedades simples, ou comuns, em nome coletivo e em comandita por ações, a integralização do capital social também pode dar-se através da prestação de serviços, a depender dos bens que formaram a sociedade será a sua espécie, já que há certa liberdade dos bens que possam integralizar o capital social. Por exemplo, se a sociedade (*holding*) for integralizada exclusivamente por participação societária será uma sociedade de participação, ou se for integralizada exclusivamente por bens imóveis será considerada uma sociedade imobiliária.⁷⁷

Segundo previsão anotada no artigo 997, V, do Código Civil, a integralização do capital social poderá fazer-se mediante: (1) pagamento em dinheiro; (2) cessão de crédito, inclusive endosso de títulos de crédito; (3) transferência de bens imóveis ou móveis, incluindo direitos pessoais com expressividade econômica, a exemplo da titularidade de marca ou patente; (4) e serviços que devam ser prestados pelo sócio, em certos tipos societários. Habitualmente, faz-se a integralização do capital social de uma *holding* familiar pela transferência do patrimônio familiar para a sociedade; daí falar-se em sociedade patrimonial. Não é preciso fazer transferência de todo o patrimônio familiar, pode-se eleger parcelas deste patrimônio como apenas as participações societárias, criando uma sociedade de participações, ou apenas bens imóveis, criando uma sociedade imobiliária etc. Há liberdade para se eleger qual ou quais bens do patrimônio do casal serão usados para a integralização do capital social da *holding*. A partir da transferência, para integralização, os bens passam a ser de propriedade da sociedade constituída, ao passo que seus sócios passam a ser titulares das quotas ou ações da sociedade.⁷⁸

Assim, devido a essa solidariedade, se um credor sentir-se prejudicado e for constatado que os bens integralizados não condizem com o valor do capital social, poderá cobrar de qualquer dos sócios, enquanto para as sociedades anônimas a Lei 6.404/76 determina que haja três avaliações dos bens por perito ou sociedade especializada.⁷⁹

⁷⁷ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 119.

⁷⁸ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 121.

⁷⁹ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 122.

De acordo com Elaine Cristina de Araújo e Arlindo Luiz Rocha Junior, os grupos societários são:

A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos do Capítulo XXI – Grupo de Sociedades da Lei nº 6.404/1976, artigos 265 a 277, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.

A relação entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas serão estabelecidas na convenção do grupo, mas cada sociedade conservará personalidade e patrimônio distintos.

No grupo de sociedades, temos a governança corporativa, contudo, cada sociedade mantém sua autonomia, a personalidade e o patrimônio, Princípio da Contabilidade dá essa conclusão⁸⁰, podemos extrair da leitura da Resolução Conselho Federal de Contabilidade - CFC Nº 1.282 de 28/05/2010.⁸¹

De acordo com Fábio Ulhoa Coelho, são obrigações comuns a todos os empresários:

Todos os empresários estão sujeitos às três seguintes obrigações:

- a) registrar-se no Registro de Empresa antes de iniciar suas atividades (CC, art. 967);
- b) escriturar regularmente os livros obrigatórios;
- c) levantar balanço patrimonial e de resultado econômico a cada ano (CC, art. 1.179).⁸²

De acordo com Elaine Cristina de Araújo e Arlindo Luiz Rocha Junior, não há impedimento para que a *holding* constitua um grupo de sociedades desde que formalizadas:

Constituição: O grupo de sociedades será constituído por convenção aprovada pelas sociedades que o componham, observando os detalhes determinados pela Instrução Normativa DREI nº 81 de 2020, artigos 86 a 89.

⁸⁰ ARAÚJO, Elaine Cristina de; ROCHA JUNIOR, Arlindo Luiz. **Holding visão societária, contábil e tributária**. 2. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 2021.p. 29.

⁸¹ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.282 de 28 de maio 2010**. Brasília, DF: CFC, 2010. Disponível em: http://www.normaslegais.com.br/legislacao/respcaoafc1282_2010.htm. Acesso em: 25 abr. 2022.

⁸² COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial direito de empresa**. 28. ed., São Paulo: Saraiva. 2016. Disponível em: <http://solicitacao.com.br/files/conteudo/30/manual-de-direito-comercial-direito-de-empresa-28-ed.-2016-fabio-ulhoa-coelho.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2022.

Natureza Jurídica: O grupo de sociedades, para fins do CNPJ, possui natureza jurídica, '216 - Grupo de Sociedades' que compreende as sociedades que se encontram sob controle comum, a partir de ato formal de constituição (grupo de direito) ou não (grupo de fato), às quais são reservadas as designações 'grupo de sociedades' ou 'grupo'.

Do grupo, apenas participam a controladora e as sociedades que estejam sob seu controle direto ou indireto.

O grupo se constitui mediante uma convenção ou contrato, registrado na Junta Comercial, no qual são declinados os fins almejados, os recursos que serão combinados, as atividades a serem empreendidas em comum, as relações entre sociedades, a estrutura administrativa do grupo e as condições de coordenação ou subordinação dos administradores das filiadas à administração geral.

A formação do grupo não conduz à constituição de uma nova sociedade, tanto que não se cria uma pessoa jurídica, não se estabelece um capital comum, não se tem um patrimônio distinto.

Consórcio de Empresas: Uma Holding também pode participar do Consórcio de Empresas previsto nos artigos 278 e 279 da Lei nº 6.404 de 1976.

As formalidades para sua constituição estão previstas nos artigos 90 a 94 da Instrução Normativa DREI nº 81 de 2020.

A sua natureza jurídica para fins do CNPJ é 215-1 – Consórcio de Sociedades, lembrando que o mesmo não possuirá personalidade jurídica mesmo com o registro na Junta Comercial.

Sociedade em Conta de Participação – É muito comum a constituição de uma Sociedade em Conta de participação para fins de empreendimentos imobiliários. Assim, nada impede que uma Holding seja a sócia ostensiva ou até mesmo a participante. Esse tipo societário não possui personalidade jurídica.

As disposições sobre essa sociedade estão previstas nos artigos 991 a 996 do Código Civil.

Alteração Contratual e Extinção – Para alteração contratual ou estatutária, bem como para a extinção da empresa de participações, os procedimentos são os mesmos que devem ser seguidos por outras sociedades com outros objetivos. O foco para a alteração deve ser observado em relação ao tipo societário.

Vale lembrar que a Holding também se sujeita à Cisão, Incorporação, Fusão e Transformação.⁸³

A solução organizativa dos problemas e interesses de uma empresa tem auxiliado a constituição e a adequação de meios aptos, indagando suas justificativas tanto econômicas quanto jurídicas, tendo como principal função o fundamento econômico através do planejamento patrimonial e a constituição de uma *holding*.

⁸³ ARAÚJO, Elaine Cristina de; ROCHA JUNIOR, Arlindo Luiz. **Holding visão societária, contábil e tributária**. 2. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 2021. p.29-30.

3.1.2 Controle operacional

O planejamento e o controle operacional têm a função de planejar, programar e controlar o processo sucessório na criação da pessoa jurídica e assim estabelecerem critérios para implementar ações, de acordo com critérios legais e embasados na economia a ser alavancada com a formação da empresa.

Gladston Mamede e Eduarda Cotta Mamede assim lecionam:

O domínio da teoria e da tecnologia do Direito Societário licencia ao especialista compor estruturas corporativas simples (uma pessoa jurídica) ou complexas (grupos de sociedades) que podem atender a finalidades múltiplas, como a reengenharia da atividade produtiva. O fundamento dessa maleabilidade jurídica está no fato de que as pessoas jurídicas são entes cuja existência se desenha a partir de atos constitutivos, vale dizer, o contrato social ou o estatuto social, construídos nos limites licenciados pela lei.

Assim, evitando-se o que a lei proíbe e acatando-se o que a lei determina (ou seja, respeitando o princípio da legalidade, inscrito no artigo 5º, II, da Constituição da República), os fundadores e, nos momentos posteriores, os acionistas ou quotistas das sociedades simples ou empresariais podem definir os parâmetros jurídicos que pautam a sua subsistência. É quanto basta para que se definam vias lícitas ilegítimas para o planejamento societário e, até, para planejamento patrimonial e tributário. Planejamento societário, antes de tudo, para estabelecer uma arquitetura corporativa que atenda às demandas como funcionalidade, eficiência, segurança etc., organizando adequadamente o amplo leque das atividades e do patrimônio de alguém, compreendidas as características da empresa, suas necessidades e possibilidades.

Essas intervenções fazem-se melhor quando refletem uma tecnologia jurídica refinada e atualizada, compreendendo-se como expressão inovadora. Em fato, a tecnologia jurídica também experimenta inovações de ordens diversas, como mudanças legislativas, alterações jurisprudenciais, evolução da teoria jurídica (doutrina), novas práticas e procedimentos estabelecidos pelos advogados no exercício de sua profissão, além de inovações que resultem dos próprios atores mercantis: empresários, investidores, gestores etc., no exercício da constante procura por meios mais eficazes de apresentarem-se ao mercado.

Mais do que isso, reiteramos o que afirmamos outrora, a manutenção ou a alteração das estruturas societárias devem sempre considerar o parâmetro. A sustentabilidade jurídica compõe a boa administração (boa governança) empresarial, estabelecendo uma atuação consciente dos parâmetros jurídicos e, assim, capaz de evitar problemas como multas, condenações, etc.

Sustentabilidade jurídica é uma postura empresarial que visa a preservar o negócio, assegurando que as atividades empresariais tenham impactos favoráveis junto a trabalhadores, fornecedores, sócios, comunidade em geral e o Estado. Concretiza-se por meio do

respeito a normas jurídicas de ordens diversas, como ambientais, fiscais, empresariais etc., visando a dar estabilidade ao negócio e, assim, evitando seja vítima de solavancos bruscos, com a imposição de multas, indenizações, etc. Não é, contudo, atitude de mera sujeição. Comporta expressão proativa, o que se faz a partir da utilização dos instrumentos mais modernos disponibilizados pela tecnologia jurídica. Assim, há caminhos diversos, estratégias diferentes, para se garantir sustentabilidade jurídica de um patrimônio, de uma empresa: sistematização das atividades, negociais ou não, entre sociedades controladoras e controladas, coligadas ou afiliadas, além de sociedades que, apesar de controle ou participação societária comum, não mantêm relações entre si.⁸⁴

O controle operacional está na flexibilização e na utilização adequadas de instrumentos jurídicos para estruturar o planejamento sucessório, que podem ser de maneira individualizada ou conjunta, para gestão da vontade dos interessados. No mesmo sentido, “Importante destacar que as atividades de planejamento sucessório não podem ser confundidas com experiências comumente denominadas ‘blindagem patrimonial’, expressão de conotação bastante pejorativa, muitas vezes usada em contextos de má-fé, com o indisfarçável interesse de prejudicar terceiros”.⁸⁵

Segundo John Ward, existem seis grandes temas que são desafiadores para a gestão familiar: o primeiro é o nepotismo; o segundo é a inabilidade ou incapacidade de a geração anterior passar o controle enquanto estão vivos; o terceiro é a rivalidade entre irmãos (segundo o autor, essa foi a questão mais abordada no contexto brasileiro); o quarto desafio é quando se passam a primeira e a segunda gerações e começa a haver um grande grupo de familiares proprietários, como fazê-los administrar o mesmo setor; o quinto é a habilidade de atrair executivos de fora para a empresa; e, finalmente, a dificuldade em perpetuar a empresa.⁸⁶

Segundo Marcus Marques, os principais motivos de conflitos nas empresas familiares são: a falta de comunicação, ausência de regras claras sobre a divisão dos

⁸⁴ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Empresas familiares: o papel do advogado na administração, sucessão e prevenção de conflitos entre sócios**. 2. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2014. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522487080/>. Acesso em: 03 maio 2022.

⁸⁵ EHRHARDT JUNIOR, Marcos. Planejamento sucessório na perspectiva do advogado. In: TEIXEIRA, Daniele Chaves (coord.). **Arquitetura do planejamento sucessório**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019. 303 p.

⁸⁶ WARD, John. **Seis desafios de qualquer empresa familiar**. São Paulo: HSM Experience, 2014.

lucros, falta de planejamento e a carência de experiência para implementação de estratégias.⁸⁷

Segundo Gladston Mamede e Eduarda Cotta Mamede⁸⁸, o sucesso da assessoria e planejamento jurídicos a empresas familiares passa pela assimilação, pela família, das vantagens decorrentes da condição de sócio, sendo preciso implementar mecanismos de proteção aos não administradores.

Roberta Nioac Prado, Daniel Monteiro Peixoto e Eurico Marcos Diniz de Santi⁸⁹ enfatizam que:

A doutrina já ressaltou notórias vantagens empresariais da sociedade holding, conforme a seguir sintetizadas:

- 1) controle centralizado, com uma administração descentralizada;
- 2) gestão financeira unificada do grupo;
- 3) controle sobre um grupo societário com o mínimo de investimento necessário.

Gladston Mamede e Eduarda Cotta Mamede trazem o contexto da evolução das empresas no Brasil:

Em 2002, a legislação brasileira ganhou um novo Código Civil que, entre outras inovações, adotou a Teoria da Empresa, abandonando a Teoria do Ato de Comércio, vigente entre nós desde 1850, quando aqui se editou o Código Comercial (Lei 856/1850), ainda durante o governo de D. Pedro II, pela Graça de Deus e Unânime Aclamação dos Povos, Imperador Constitucional e Defensor Perpétuo do Brasil, como se lê na abertura daquela legislação. Essa norma regeu nosso Direito Comercial Terrestre por um século e meio e, no que se refere ao Direito Comercial Marítimo, ainda está em vigor, passados mais de 160 anos de sua edição.

O Código Civil de 2002 alinha-se com o Direito italiano de meados do Século XX, mais especificamente com o Código Civil italiano de 1941, adotando a Teoatividade negocial. Obviamente, essa estrutura não precisa ser complexa e, no seu nascedouro, pode ser mesmo diminuta e singela. Grandes corporações nasceram de ínfimas empresas que, embora o mercado não percebesse, já expressavam uma potencialidade de crescimento que o tempo viu realizar.

Note-se que a empresa é um ente sem personalidade jurídica. A pessoa é o empresário (firma individual) ou a sociedade empresária. A empresa é um objeto de relações jurídicas, é um bem coletivo. É um

⁸⁷ MARQUES, Marcus. **Pontos positivos e negativos de uma empresa familiar**. [S. l.], dez. 1996. Disponível em: <http://marcusmarques.com.br/empreendedorismo/pontos-positivos-negativos-empresa-familiar/>. Acesso em: 13 ago. 2022.

⁸⁸ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Empresas familiares: o papel do advogado na administração, sucessão e prevenção de conflitos entre sócios**. 2. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2014. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522487080/>. Acesso em: 19 ago. 2022.

⁸⁹ PRADO, Roberta Nioac; PEIXOTO, Daniel Monteiro; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Estratégias societárias, planejamento tributário e sucessório**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 268.

fenômeno econômico que não se confunde (1) com sua base patrimonial (aspecto estático da empresa), que é o estabelecimento (complexo organizado de bens, nos termos do artigo 1.142 do Código Civil), nem se confunde (2) com o seu titular, que será o empresário ou a sociedade empresária (da mesma forma que esta não se confunde com as pessoas de seus sócios, nem de seu administrador ou administradores). O próprio artigo 1.142 do Código Civil deixa-o claro. O dispositivo considera estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária. O estabelecimento é parte da empresa; mas apenas uma parte: a sua base material, o seu aspecto estático. Quem entra à noite nas instalações de uma fábrica que não está funcionando vê o estabelecimento, não vê a empresa. Durante o dia, o conjunto do estabelecimento e das atividades ali desempenhadas (aspecto dinâmico) dá expressão à empresa.⁹⁰

João Batista M. Ribeiro Neto, José da Cunha da Tavares e Silvana Carvalho Hoffmann⁹¹ afirmam que é importante que a organização tenha conhecimento sobre o conceito de sistemas de gestão para se garantir a definição correta de seus objetivos e também para conseguir identificar os componentes deste sistema. Segundo o autor, os componentes de um sistema de gestão são de natureza administrativa e envolvem o estabelecimento de objetivos, definição de papéis e responsabilidades, elaboração e implementação de procedimentos, assim como a alocação de recursos.

3.2 Práticas de governanças corporativas em empresas familiares

No Brasil, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) definiu o termo da seguinte forma:

Governança Corporativa é o sistema que assegura aos sócios-proprietários o governo estratégico da empresa e a efetiva monitoração da diretoria executiva. A relação entre propriedade e gestão se dá através do conselho de administração, a auditoria independente e o conselho fiscal, instrumentos fundamentais para o exercício do controle. A boa Governança assegura aos sócios equidade, transparência, responsabilidade pelos resultados (accountability) e obediência às leis do país (compliance). No passado recente, nas empresas privadas e familiares, os acionistas eram gestores, confundindo em sua pessoa propriedade e gestão. Com a profissionalização, a privatização, a globalização e o afastamento das

⁹⁰ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Empresas familiares: o papel do advogado na administração, sucessão e prevenção de conflitos entre sócios**. 2. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2014. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522487080/>. Acesso em: 03 maio 2022.

⁹¹ RIBEIRO NETO João Batista M.; TAVARES, José da Cunha; HOFFMANN, Silvana Carvalho. **Sistemas de gestão integrados**. 2. ed. São Paul: Editora Senac, 2010.

famílias, a Governança Corporativa colocou o Conselho entre a Propriedade e a Gestão.⁹²

Para Edson Cordeiro da Silva⁹³: “A Governança Corporativa é um conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia, protegendo investidores, empregados e credores, facilitando, assim, o acesso ao capital.”

Para Vieira James Batista e Rodrigo Tavares de Souza Barreto, em sua obra *Gestão de Riscos e Integridade*:

A Governança é a estrutura que abarca os processos de direção e controle. A estrutura de governança (corporativa ou das sociedades) estabelece os modos de interação entre os gestores (agentes), os proprietários (shareholders) e as partes interessadas (stakeholders) visando garantir o respeito dos agentes aos interesses dos proprietários e das partes interessadas (alinhando desempenho e conformidade).⁹⁴

De acordo com o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa⁹⁵, esta está baseada em quatro princípios de boas práticas. A adequada adoção destas resulta em um clima de confiança tanto internamente quanto nas relações com terceiros. Confira a seguir:

Transparência: Consiste no desejo de disponibilizar para as partes interessadas as informações que sejam de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos. Não deve restringir-se ao desempenho econômico-financeiro, contemplando também os demais fatores (inclusive intangíveis) que norteiam a ação gerencial e que conduzem à preservação e à otimização do valor da organização.

Equidade: Caracteriza-se pelo tratamento justo e isonômico de todos os sócios e demais partes interessadas (stakeholders), levando em

⁹² INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC) **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5. ed. São Paulo: IBGC, 2015. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4382648/mod_resource/content/1/Livro_Codigo_Melhores_Praticas_GC.pdf. Acesso em: 13 set. 2022.

⁹³ SILVA, Edson Cordeiro da. **Governança corporativa nas empresas**: guia prático de orientação para acionistas, investidores, conselheiros de administração e fiscal, auditores, executivos, gestores, analistas de mercado e pesquisadores. São Paulo: Atlas, 2012.

⁹⁴ VIEIRA, James Batista; BARRETO, Rodrigo Tavares de Souza. **Governança, gestão de riscos e integridade**. Brasília, DF: Enap, 2019. Disponível em: https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4281/1/5_Livro_Governan%C3%A7a%20Gest%C3%A3o%20de%20Riscos%20e%20Integridade.pdf. Acesso em: 23 set. 2022.

⁹⁵ VIEIRA, James Batista; BARRETO, Rodrigo Tavares de Souza. **Governança, gestão de riscos e integridade**. Brasília, DF: Enap, 2019. Disponível em: https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4281/1/5_Livro_Governan%C3%A7a%20Gest%C3%A3o%20de%20Riscos%20e%20Integridade.pdf. Acesso em: 23 set. 2022.

consideração seus direitos, deveres, necessidades, interesses e expectativas.

Prestação de Contas (Accountability): Os agentes de governança devem prestar contas de sua atuação de modo claro, conciso, compreensível e tempestivo, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões e atuando com diligência e responsabilidade no âmbito dos seus papéis.

Responsabilidade Corporativa: Os agentes de governança devem zelar pela viabilidade econômico-financeira das organizações, como também, reduzir as externalidades negativas de seus negócios e suas operações e aumentar as positivas, levando em consideração, no seu modelo de negócios, os diversos capitais (financeiro, manufaturado, intelectual, humano, social, ambiental, reputacional, etc.), em curto, médio e longo prazo (grifo do autor).

Em sua obra *Empresa de família - uma abordagem prática e humana para a conquista da longevidade operacional nas empresas*, Helder de Azevedo afirma:

Partimos da essência da família aplicada aos negócios. É a partir dessa essência que se construirá a estratégia. Da estratégia definem-se os papéis e as responsabilidades. O alcance do papel de cada um e seus limites de atuação, sempre em conjunto com aspectos sociais dos empreendedores, define o nível e a forma de monitoramento. Por fim, o processo sucessório na organização deve permear por todas as demais dimensões, como sendo, na ordem: Essência, Estratégia, Papéis, Monitoramento, Sucessão.⁹⁶

Para Edson Cordeiro da Silva⁹⁷, o conceito é sintetizado da seguinte forma:

A governança corporativa ou das sociedades é o sistema pelo qual as sociedades (empresariais, civis, públicas) são dirigidas e controladas, com a finalidade de promover valor aos proprietários (shareholder) e/ou partes interessadas (stakeholders) e assegurar a sua sustentabilidade (IBGC, 2018). A governança compreende a garantia dos direitos das partes proprietárias e interessadas, a estrutura de poder e de relações entre seus órgãos e o sistema normativo que rege as relações internas e externas das sociedades (ROSSETTI; ANDRADE, 2016, p. 138). A governança está centrada nos processos de direção e controle das organizações, abordando a distribuição de direitos e responsabilidades entre seus integrantes, as regras e procedimentos para tomada de decisão e a definição dos meios para alcançar os objetivos e os

⁹⁶ AZEVEDO, Helder D. **Empresa de família: uma abordagem prática e humana para a conquista da longevidade**. São Paulo: Saint Paul, 2020. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786586407136/>. Acesso em: 16 set. 2022.

⁹⁷ SILVA, Edson Cordeiro da. **Governança corporativa nas empresas: guia prático de orientação para acionistas, investidores, conselheiros de administração e fiscal, auditores, executivos, gestores, analistas de mercado e pesquisadores**. São Paulo: Atlas, 2012.

instrumentos para controlar o desempenho (OCDE, 1999; CADBURY COMMITTEE, 1992; SHLEIFER, VISHNY, 1997).⁹⁸

Assim, no momento em que a família identifica totalmente seus próprios interesses como sendo os da organização, isso deve ser utilizado para estabelecer e reforçar a comunidade de interesses entre administradores e acionistas.⁹⁹

Para João Bosco Lodi,¹⁰⁰ uma empresa familiar é aquela em que a consideração da sucessão da diretoria está ligada ao fator hereditário e em que os valores institucionais da firma identificam-se com um sobrenome de família ou com a figura de um fundador.

Ciente das dificuldades de gestão de uma empresa familiar em que, em grande parte das vezes, propriedade e gestão se misturam, assim como negócio e família, Peter Ferdinand Drucker¹⁰¹ propõe três regras para que a empresa familiar funcione melhor, conforme Quadro 4:

Quadro 4 - Apresentando Regras para ADMINISTRAÇÃO das Empresas Familiares

REGRA	DESCRIÇÃO
Primeira	Membros da família não devem trabalhar na empresa, a menos que estes sejam, no mínimo, tão aptos quanto outro funcionário não pertencente a ela e se esforcem tanto quanto este. A presença na empresa de membros familiares incapazes e sem empenho causa ressentimentos entre os outros funcionários não pertencentes à família.
Segunda	Independentemente do número de pessoas da família na gestão da empresa e do quanto eles são eficazes, um alto cargo deve ser preenchido por algum executivo do mercado. Preferencialmente os cargos de executivo financeiro ou chefe de pesquisa, para os quais uma qualificação técnica é de extrema importância. Essa presença é justificada pela necessidade da presença de um funcionário externo, com qualificação, que não misture negócios e família.
Terceira	As empresas dirigidas por famílias precisam fazer com que algumas posições-chave sejam ocupadas por profissionais que não pertençam à família. Observando que, para mantê-los, necessitam ser tratados como iguais, com liberdade para agir e errar. O que ocorre, muitas vezes, é que um erro de um funcionário da família é considerado apenas como uma falha, enquanto que, quando o mesmo erro ocorre com um profissional externo a ela, é tratado como um erro gravíssimo.

Fonte: Peter Ferdinand Drucker.¹⁰²

⁹⁸ VIEIRA, James Batista; BARRETO, Rodrigo Tavares de Souza. **Governança, gestão de riscos e integridade**. Brasília, DF: Enap, 2019. Disponível em: https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4281/1/5_Livro_Governan%C3%A7a%20Gest%C3%A3o%20de%20Riscos%20e%20Integridade.pdf. Acesso em: 23 set. 2022.

⁹⁹ RICCA, Domingos. **Da empresa familiar à empresa profissional**. São Paulo: Editora CL. 1998.

¹⁰⁰ LODI, João Bosco. **A empresa familiar**. 5. ed. São Paulo: Pioneira, 1998.

¹⁰¹ DRUCKER, Peter Ferdinand. **O melhor de Peter Drucker: a administração**. Tradução de Arlete Simille Marques. São Paulo: Nobel, 2001.

¹⁰² DRUCKER, Peter Ferdinand. **O melhor de Peter Drucker: a administração**. Tradução de Arlete Simille Marques. São Paulo: Nobel, 2001.

Segundo Vanessa A. Manzi¹⁰³, para a implantação de uma política de Governança Corporativa, é necessário elaborar um programa com base na sua realidade, cultura, atividade, campo de atuação:

Para a implantação de um modelo, a empresa deve elaborar inicialmente um programa com base em sua realidade, cultura, atividade, local de operação, deve haver o estabelecimento de políticas claras, a elaboração de um Código de Ética, criação de um Comitê Específico, o treinamento constante, disseminação da Cultura, monitoramento de riscos, incentivos ao colaborador, constante revisão dos processos, a criação de um canal de denúncias, observação e investigação de possível descumprimento de normas e até a imposição de penalidades em caso de descumprimento. Todo esse processo incluindo a implantação e disseminação da cultura leva tempo e é um processo ininterrupto, não tem fim, está se renovando passando por feedbacks e reavaliações.¹⁰⁴

Para Domingos Ricca, algumas organizações familiares de sucesso apresentam alguns pontos fortes em relação a outras, como:

- a) a entrega sacrificante da família nos momentos difíceis da empresa, na busca de disponibilidade de recursos financeiros e administrativos;
- b) os interesses familiares representam fraquezas na parte financeira em algumas ocasiões, porém, em outras é fundamental para a recuperação da empresa;
- c) o orgulho e honestidade da família são responsáveis pela manutenção da empresa durante os tempos problemáticos que, em função de comportamentos ou de respeitabilidade do proprietário, são importantes para se conseguir empréstimos e créditos.¹⁰⁵

Para João Bosco Lodi¹⁰⁶: Estruturas gerenciais bem arranjadas contribuem para bons resultados na empresa. O bom desenvolvimento das organizações depende de um Departamento de Recursos Humanos bem-sucedido que realize o processo de recrutamento, seleção e treinamento com sucesso. Porém, observa-se que, nas empresas familiares, as gerências abordam de forma reativa a necessidade de crescimento e continuidade.

¹⁰³ MANZI, Vanessa A. **Compliance no Brasil: consolidação e perspectivas**. São Paulo: Saint Paul, 2008.

¹⁰⁴ MANZI, Vanessa A. **Compliance no Brasil: consolidação e perspectivas**. São Paulo: Saint Paul, 2008.

¹⁰⁵ RICCA, Domingos. **Da empresa familiar à empresa profissional**. São Paulo: Editora CL, 1998.

¹⁰⁶ LODI, João Bosco. **A empresa familiar**. São Paulo: Livraria Pioneira, 1978.

E ainda para o mesmo autor:

O melhor caminho a ser seguido para a implementação de um programa eficaz de 'compliance' é a profissionalização, isto é, o processo pelo qual uma organização familiar assume práticas administrativas racionais, modernas e menos personalizadas, todas previamente estabelecidas; é o processo que integra gerentes contratados e assalariados em meio aos administradores acionistas; é a admissão de determinado código de ética ou de conduta por um grupo de trabalhadores; é a mudança de um método intuitivo por métodos impessoais e racionais; é a mudança de formas de contratação de trabalhos antigos por formas assalariadas e mais discutíveis¹⁰⁷

Danny Miller e Breton-Miller¹⁰⁸ definiram os aspectos que marcam a caminhada das empresas familiares de sucesso:

COMANDO: Os líderes dessas empresas e seus executivos insistem na liberdade para decidir, maior rapidez e inovação no percurso e na renovação da organização. Eles servem aos seus acionistas por se tratarem de pessoas de ação.

CONTINUIDADE: Esses líderes buscam a continuidade dos negócios e sua contribuição para o mundo. Perseguem um sonho – uma missão substantiva e as competências necessárias para atingi-lo.

COMUNIDADE: Outra prioridade é o desejo de unir a tribo, ou seja, fazer com que todos estejam psicologicamente imbuídos com o objetivo de atingimento da missão.

CONEXÃO: Trata-se de um elemento que se refere à relação da firma com os externos. Muitas dessas firmas aplicam políticas de boa vizinhança, obtendo vantagens no longo prazo, tais como o prolongamento das relações com clientes, fornecedores, parceiros e comunidade ao seu redor (grifo do autor).

A partir destas explanações, os autores comparam as empresas familiares de sucesso com as demais, concluindo que os proprietários atuantes como administradores têm mais comprometimento e envolvimento com o negócio. Além disso, a filosofia do negócio dirige o nível estratégico de gestão por meio de uma missão substancial da orientação para resultados de longo prazo. Já a filosofia social da empresa familiar de sucesso é orientada pelo coletivismo, valores compartilhados, incentivos intrínsecos e relações duráveis com externos,

¹⁰⁷ LODI, João Bosco. **A empresa familiar**. São Paulo: Livraria Pioneira, 1978.

¹⁰⁸ MILLER, Danny; LE BRETON-MILLER, Isabelle. **Managing for the long run: lessons in competitive advantage from great family business**. Boston: Harvard Business School Press, 2005. Disponível em: https://www.google.com.br/books/edition/Handbook_of_Research_on_Entrepreneurial/RfyRDw_AAQBAJ?hl=pt-BR&gbpv=1&dq=Managing+for+thelongrun:+lessons+in+competitive+advantage+from+great+family+business&pg=PA511&printsec=frontcover. Acesso em: 12 out. 2022.

ocasionando maior comprometimento dos empregados, altos níveis de motivação e colaboração e baixo volume de negócios.¹⁰⁹ Segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, a governança na empresa familiar estabelece as relações não só em âmbito da separação entre propriedade e gestão, mas nas relações entre a família, patrimônio societário e empresa. Como consequência, o sucesso na questão da governança na empresa familiar depende da capacidade da família em definir sua atuação nessas três esferas, criando mecanismos formais e legais para administrar suas diferenças e conflitos.¹¹⁰

João Bosco Lodi ressalta que a forma como deve se enxergar a profissionalização da gestão é o ponto inicial para que ela ocorra de maneira a realmente criar valor à empresa: “Esse vocábulo de fácil trânsito não passa mesmo de uma confusão semântica, pois ao tentar explicar tudo acaba não tendo precisão”¹¹¹.

Ainda para João Bosco Lodi, profissionalização:

É o processo pelo qual uma organização familiar assume práticas administrativas mais racionais, modernas e menos personalizadas; a adoção de determinado código de formação ou de conduta num grupo de trabalhadores; ou a substituição de métodos intuitivos por métodos racionais.¹¹²

A estruturação de regras, visando a impedir a conduta conflitiva que mais podem lesar a sociedade, como sendo a formulação clara do planejamento tributário, tendo assim a solução de conflito de interesses na abertura de uma eventual sucessão.

¹⁰⁹ MILLER, Danny; LE BRETON-MILLER, Isabelle. **Managing for the long run: lessons in competitive advantage from great family business**. Boston: Harvard Business School Press, 2005. Disponível em: https://www.google.com.br/books/edition/Handbook_of_Research_on_Entrepreneurial/RfyRDwAAQBAJ?hl=pt-BR&gbpv=1&dq=Managing+for+thelongrun:+lessons+in+competitive+advantage+from+great+family+business&pg=PA511&printsec=frontcover. Acesso em: 12 out. 2022.

¹¹⁰ INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). Governança Corporativa. **Portal do Conhecimento**, São Paulo, 2002. Disponível em: <https://www.ibgc.org.br/conhecimento/governanca-corporativa>. Acesso em: 12 out. 2022.

¹¹¹ LODI, João Bosco. **A empresa familiar**. São Paulo: Livraria Pioneira, 1978.

¹¹² LODI, João Bosco. **A empresa familiar**. 5. ed. São Paulo: Pioneira, 1998.

4 ADEQUAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA SUCESSÃO

Edmar Oliveira Andrade Filho¹¹³ simplifica o conceito de planejamento tributário da seguinte forma: "[...] o planejamento tributário ou 'elisão fiscal' envolve a escolha, entre alternativas válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visem reduzir ou eliminar ônus tributários, sempre que isso for possível nos limites da ordem jurídica."

Já Marco Aurélio Greco¹¹⁴ ensina que:

No âmbito dessa permanente tensão de justos interesses, especialmente em se tratando de imposto sobre a renda (tributo a respeito do qual são desenvolvidas estas considerações) surgiu o que se convencionou chamar, na prática, de "planejamento tributário" consistente na adoção, pelo contribuinte, de providências lícitas voltadas à reorganização de sua vida que impliquem a não ocorrência do fato gerador do imposto, ou a sua configuração em dimensão inferior à que existiria caso não tivessem sido adotadas tais providências.

É por meio do ITBI, Imposto de Transmissão de Bens Imóveis *Inter Vivos*, previsto na Constituição Federal de 1988, art. 156, inciso II, que são tributados os bens doados em vida do titular para os herdeiros. Esta tributação é destinada aos Municípios. Já o ITCMD, Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis ou doação, é revertido aos Estados e ao DF, e aplica-se aos bens transferidos do titular ao herdeiro por intermédio do falecimento. Está disposto na CF/88, art. 155, I e §1º e no Código Tributário Nacional, nos artigos 35 a 42.

Gladston Mamede e Eduarda Cotta Mamede esclarecem¹¹⁵:

[...] Há uma avalanche de normas, entre leis, decretos, regulamentos, instruções fazendárias etc. Isso implica estudo e aprimoramento constante, tanto dos especialistas, quanto das organizações. A solução proposta para um exercício pode simplesmente não servir para o(s) exercício(s) fiscal(is) seguinte(s).

Conrado Paulino da Rosa transcreve Daniela Chaves Teixeira¹¹⁶. Aponta duas dificuldades principais para a efetivação do planejamento sucessório no Brasil:

¹¹³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. São Paulo: Atlas, 2007.

¹¹⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 121.

¹¹⁵ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 123.

¹¹⁶ ROSA, Conrado Paulino da. **Planejamento sucessório: teoria e prática**. Salvador: JusPodivm, 2022. p.36-37.

A primeira delas é a problemática de leis no tempo. Sabe-se que o planejamento sucessório é realizado no presente para ser cumprido no futuro, estando seus efeitos, em grande medida, sujeitos à legislação vigente ao tempo do falecimento do sujeito, o que pode impactar no planejamento sucessório. Como exemplo, tem-se a significativa alteração do instituto de colação com a promulgação do Código de Processo Civil de 2015. Outro fator é a reforma tributária, a partir da qual, em 2021, passou a incidir imposto sobre a distribuição de rendimentos, frustrando aqueles que constituíram uma holding patrimonial com intuito de maior economia tributária.

O outro fator indicado pela autora é a falta de uma maior autonomia do autor da herança perante os limites de nosso sistema sucessório. Com efeito, a legislação brasileira impõe óbices ao livre planejamento sucessório, sendo mais relevante a reserva de legítima e a proibição dos pactos sucessórios. [...].

Neste contexto, é necessário o exame de eventuais adversidades fiscais. Gladston Mamede e Eduarda Cotta Mamede assim lecionam:

Adversidade fiscal é sinônimo de onerosidade fiscal, condição que pode se revelar em níveis diversos. Cuida-se, portanto, de um gradiente: há maiores e menores graus de adversidade fiscal. A carga tributária incidente sobre os atos planejados pode ser maior ou menor. A análise, contudo, não é tão simples, repetimos. Afinal, os cenários de menor adversidade fiscal podem não atender ao que o cliente deseja para a sua sucessão. Dessa maneira, a avaliação da adversidade fiscal deve ser compreendida como uma referência, entre tantas outras que, sendo contrastadas, permitem avaliar as vantagens e desvantagens disso ou daquilo.¹¹⁷

Em sua obra “Aspectos Tributários da Sucessão Hereditária”, Dayane de A. Araújo enfatiza:

Esse cenário instável e o aumento da alíquota do ITCMD em alguns Estados Brasileiros e no Distrito Federal foram um dos motivos que proporcionou o aumento da procura e discussão acerca do chamado Planejamento Tributário aplicado à Sucessão Hereditária dentro das relações familiares e empresariais, nos últimos anos.¹¹⁸

Um fator crítico no sucesso da avaliação estruturada de pessoas é o processo. Como ele é construído, o quanto se torna um ritual efetivo, o quanto é apropriado por

¹¹⁷ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Planejamento sucessório**: introdução à arquitetura estratégica - patrimonial e empresarial - com vistas à sucessão causa mortis. São Paulo: Grupo GEN, 2015. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9788597000108/>. Acesso em: 14 ago. 2022.

¹¹⁸ ARAUJO, Dayane de A. **Planejamento tributário aplicado aos instrumentos sucessórios**. Coimbra: Grupo Almedina, 2018. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9788584933648/>. Acesso em: 19 ago. 2022.

cada pessoa e cada gestor da organização e o quanto é objeto de melhoria permanente.

Para que o processo seja efetivo, é necessário que seja uma produção coletiva e que cada um sinta-se proprietário deste e responsável pelo seu aprimoramento contínuo. Por isso, o processo, os critérios de avaliação e os instrumentos não podem ser construídos por um pequeno grupo de pessoas ou em uma mesa distante da realidade organizacional e das aspirações das pessoas.

O acompanhamento sistemático do processo, sua revitalização contínua e o aprimoramento constante deve ser de responsabilidade de toda a organização e não de uma área funcional específica.¹¹⁹

Dessa forma, Gladston Mamede e Eduarda Cotta Mamede asseguram, em sua doutrina, que a constituição de uma sociedade requer a transferência de valores para a formação do seu capital social, o qual “é o montante do investimento feito pelos sócios da empresa, ou seja, o valor alocado para a realização do seu objeto social”.¹²⁰

Para Marco Aurélio Greco, Planejamento Tributário é o “conjunto de condutas que o contribuinte pode realizar visando buscar a menor carga tributária legalmente possível”.¹²¹

A *holding* patrimonial familiar objetiva também a economia fiscal através da exclusão ou redução da incidência de tributos, especificando o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) e Imposto de Renda (IR), constantes, respectivamente, nos artigos da Constituição Federal:¹²²

Art. 153 da Constituição Federal de 1988: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

Art. 155 da Constituição Federal de 1988: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

¹¹⁹ DUTRA, Joel S.; DUTRA, Tatiana A. **Gestão do processo sucessório**: preservando o negócio e a estratégia. São Paulo: Grupo GEN, 2016. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597007572/>. Acesso em: 19 ago. 2022.

¹²⁰ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

¹²¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2008. p. 117.

¹²² BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 15 out. 2022.

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
[...]

Art. 156 da Constituição Federal de 1988: Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

II - transmissão 'inter vivos', a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

Impõe-se destacar, porém, que a criação da *holding* e a transferência do patrimônio da pessoa física para a jurídica, com a finalidade de resguardar a personalidade do ente em razão de sua responsabilidade, deve atender aos limites da imposição legal a fim de não lesar a terceiros. A doutrina ensina que não existe proteção patrimonial absoluta, pois, caso a criação da *holding* familiar defusa, com o intuito de má-fé, de fraudar, de tornar-se insolvente, maculada de ilicitudes com o fim de causar prejuízos a outrem, principalmente às autoridades fazendárias, se comprovada, essa ilicitude-evasão fiscal, o resultado é que acarretará a despersonalização da pessoa jurídica e o patrimônio pessoal dos sócios responderão pelas obrigações assumidas pela sociedade.

Todavia, João Alberto Borges Teixeira¹²³, em sua doutrina, na esteira deste entendimento da blindagem patrimonial e da responsabilidade societárias dos entes que a compõem, referenda:

Cumprir frisar que, na hipótese de que se está diante de uma verdadeira *holding* é, quando ela é criada com fins lícitos, de regra os proprietários dos bens transferidos permanecem também como quotistas da nova pessoa jurídica. Se antes os bens transferidos serviam de garantia ao credor tributário, agora as respectivas quotas cumprirão essa mesma tarefa, sem que maiores sobressaltos vitimem a recuperação do crédito. Quando, todavia, diversamente, se está diante de uma manobra fraudulenta, que visa 'blindar' o patrimônio do devedor, o credor tributário estará, de regra, diante da necessidade da aplicação, por analogia, da regra do art. 50 do CC/2002. Art. 50 CC – Em caso de abuso de personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Para diminuir a incidência de tributos que oneram os custos de uma empresa, há duas vias: a legalidade (elisão fiscal, também chamada de economia legal, que se

¹²³ TEIXEIRA, João Alberto Borges. *Holding familiar. Tipo societário e seu regime de tributação*. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 85, p. 242, mar./abr. 2009.

traduz no planejamento tributário) e a ilegalidade (sonegação, evasão fiscal, ou fraude fiscal). Assim a doutrinadora Lúcia Helena Briski Young afirma sobre a finalidade do planejamento tributário:

Visa em especial a três aspectos: evitar a incidência do fato gerador; reduzir o valor do tributo a pagar, seja através da aplicação da alíquota ou formação da base de cálculo; e postergar o pagamento do tributo, sem, contudo, ocorrer a incidência de penalidades fiscais (multa e juros).¹²⁴

De qualquer forma, o Direito Tributário está em constante alteração, razão pela qual demonstra que, mesmo que se faça um longo planejamento tributário, cada vez mais é necessário se atualizar das mudanças e que possam intervir no planejamento realizado, devido a novas determinações para situações que muitas vezes já estavam consolidadas.¹²⁵

Segundo o autor Jefferson Valentin¹²⁶, os estados de Goiás e Rio Grande do Sul possuem previsão normativa para apuração do valor de mercado de participações societárias para fins de ITCMD, sendo que o Estado de Goiás traz a normatização mais completa sobre o tema, a Instrução Normativa GSF nº 1.191, de 02/10/2014, Da Apuração, Arrecadação e Fiscalização do ITCMD, que apresenta a seguinte previsão:

Art. 9º Na transmissão de acervo patrimonial de sociedade simples e de empresário individual ou de ações de sociedades de capital fechado ou de quotas de empresa individual de responsabilidade limitada e de sociedade limitada, o contribuinte deve apurar o Balanço Patrimonial Ajustado acrescido do aviamento, assinado pelo sócio administrador e contador responsável, de acordo com o disposto nesta instrução, para fins de determinação da base de cálculo do ITCMD.

Art. 10º. Os elementos do ativo devem ser avaliados conforme os critérios a seguir, para fins de obtenção do Ativo Ajustado:

I - nas aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no ativo não-circulante, deve-se utilizar sucessivamente:

- a) o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes;
- b) o valor que pode se obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares;
- c) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização;

¹²⁴ YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário**. 4. ed. Curitiba: Juruá, 2008. p. 123.

¹²⁵ MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 103.

¹²⁶ VALENTIN, Jefferson. **Holdings**: estudo sobre evasão fiscal no planejamento sucessório. 1. ed. São Paulo: Letras Jurídicas, 2021.

II - quando a sociedade empresária não tiver controle de custo de produção de gado, de produto agrícola, estimativa de colheita e de extrativo destinados à venda, estes devem ser avaliados utilizando-se a base de cálculo do ICMS e, caso não estejam previstos na pauta do ICMS, devem ser avaliados pelo valor de mercado;

III - para os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, deve-se considerar, sucessivamente, o custo de aquisição, de produção ou o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

IV - caso a atividade preponderante seja compra e venda de imóvel, considerar o estoque ao custo do preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzido da margem de lucro;

V - o ativo fiscal diferido decorrente de prejuízos fiscais acumulados no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR deve ser considerado direito realizável a longo prazo da sociedade empresária,

VI - os investimentos em coligada, controlada e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum devem ser avaliados pelo método da equivalência do Patrimônio Líquido Ajustado;

VII - os bens componentes dos grupos investimento e imobilizado devem ser avaliados pelo valor que se pode obter com a venda em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes;

VIII - o Aviamento deve ser avaliado, utilizando os seguintes critérios:

a) Lucro Médio - LM, considerar o lucro líquido médio dos 3 (três) últimos exercícios:

1. para a sociedade empresária com escrita contábil será considerada a média aritmética do lucro líquido do exercício após o IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro;

2. para a sociedade empresária sem escrita contábil será considerada a média aritmética do lucro presumido, utilizando como referência o lucro para efeito de cobrança do IRPJ;

b) Taxa de Risco - i, para a Taxa de Risco será utilizada a Taxa de Juro a Longo Prazo - TJLP, expedida pelo Banco Central, referente ao ano anterior da declaração ou avaliação;

c) Perspectiva de Lucro Futuro - n, será considerado de 5 (cinco) anos para a sociedade empresária que tiver escrita contábil e de 3 (três) anos para a sociedade que não tiver escrita contábil;

d) O valor do aviamento deve ser obtido por meio da seguinte fórmula:

$$A = \frac{LM [(1+i)^n - 1]}{i (1+i)^n}$$

Onde:

A = Aviamento

LM = Lucro Médio

i = Taxa de Risco= período considerado para a Perspectiva de Lucro Futuro

Parágrafo único. O aviamento não será acrescido ao Patrimônio Líquido Ajustado quando:

I - for sociedade simples ou empresário individual sem natureza de estabelecimento empresarial;

II - adiantamento para futuro aumento de capital;

III - empréstimo do passivo não-circulante, em que o contribuinte seja credor para com a sociedade empresária;

IV - resultado líquido, da conta resultado de exercício futuro ou receita diferida.

Parágrafo único. Quando se tratar de transmissão causa mortis ou por excesso de meação, os valores referidos neste artigo devem ser informados na DITCD.

Art. 13º. Quando a sociedade empresária for constituída e ou tiver aumento de capital no ano da DITCD ou da avaliação da quota ou ação, deve-se apurar o Balanço Patrimonial Ajustado, na data da DITCD ou da avaliação.

Art. 14º. Quando houver laudo de avaliação que tenha dado origem ao saldo da conta reserva de reavaliação ou ajuste de avaliação patrimonial constante do balanço patrimonial em 31 de dezembro do ano anterior ao da DITCD ou avaliação da quota ou ação, referido laudo pode ser considerado, desde que:

I - tenha sido expedido em conformidade com o art. 8º, § 1º, da Lei nº 6.404/1976 ;

II - tenha decorrido o prazo de até 3 (três) anos de sua expedição;

III - o valor do laudo seja atualizado pelo IGPDI até a data da DITCD ou avaliação

Art. 15. Considera-se Patrimônio Líquido Ajustado a diferença entre o Ativo Ajustado e o Passivo Ajustado.¹²⁷

A estruturação do patrimônio na forma de *holdings*, ou mesmo a transformação de sociedades operacionais em *holdings* mistas, tem sido utilizada como meio de estruturação patrimonial na forma de pessoa jurídica e os seus efeitos na esfera do Direito de Família e Sucessões, com intuito de aplicar o Direito Empresarial e Tributário e assim delimitar a abrangência da incidência de ITCMD na partilha de bens.

4.1 Aplicações do direito empresarial no planejamento sucessório

Oldoni Pedro Floriani e Leonel Cezar Rodrigues¹²⁸ comentam que o processo sucessório das empresas familiares se constitui no que pode ser denominado de "ponto crítico do seu bom desempenho e, principalmente, da sua perpetuação", destacando:

[...] a solução do processo sucessório passa necessariamente pela estruturação de um bom plano de sucessão, que permita a continuidade dos negócios, com sucesso. Para se alcançar tal

¹²⁷ GOIÁS. Secretaria da Fazenda. **Instrução normativa GSF nº 1.191, de 02/10/2014**. Estabelece procedimentos de apuração, fiscalização e arrecadação do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD e dispõe sobre a Declaração do ITCD causa mortis e doação. Disponível em <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=275534#:~:text=Estabelece%20procedimentos%20de%20apura%C3%A7%C3%A3o%2C%20fiscaliza%C3%A7%C3%A3o,ITCD%20causa%20mortis%20e%20doa%C3%A7%C3%A3o>, Acesso em: 11 out. 2022

¹²⁸ FLORIANI, Oldoni Pedro; RODRIGUES, Leonel Cezar. Sucessão empresarial: processo sucessório em empresas familiares. **Anais do I. IGEPE**, [S. l.], p. 307-308, out. 2000. Disponível em: <https://www.igepe.org.mz/>. Acesso em: 11 out. 2022.

objetivo, é necessário detectar quem está disposto a ser o sucessor, qual sua competência em gestão empresarial e até que ponto está preparado para assumir o comando da empresa. Desta análise sairá, então, um plano de preparação do potencial sucessor.

Na obra *A Empresa e a Sucessão*, Luciano Carvalho Ventura¹²⁹ traz a importância da aplicação do Direito Empresarial no Planejamento Tributário:

O planejamento sucessório assegura maior eficiência na partilha de bens se for realizada uma programação em vida para o processo de sucessão, sendo relevante a antecedência e gradual implementação das diretrizes, sendo definidos os objetivos, tais como a opção pela continuação da empresa na família, e como funcionarão as novas gerações, ou se a empresa deverá ser vendida. Mantida a sucessão familiar devem ser administrados os conflitos existentes, os familiares e outros que surgirem diante das expectativas com relação à empresa familiar.

Definir o conceito de Gestão Patrimonial ou como também é conhecida “*Wealth Management*”, visto que não se trata de uma definição exata, segundo Nicolli A. Colli,¹³⁰ em sua obra “*Gestão Patrimonial: aspectos tributários*”, em que tal conceito pode ser definido da seguinte forma:

Não existe uma definição padrão aceita de gestão patrimonial — tanto em termos de produtos e serviços fornecidos quanto na constituição da base de clientes atendida — mas uma definição básica seria um serviço financeiro fornecido a clientes ricos, principalmente indivíduos e suas famílias.

Ainda sobre a importância do Direito Tributário na gestão patrimonial, Almir Ferreira de Sousa *et al.*¹³¹ assim dispõem:

Visa, ainda, levar os planejadores financeiros a uma reflexão, na medida em que, se por um lado a carga tributária pode dilapidar esse patrimônio, por outro é possível a adoção de medidas lícitas para a redução dos tributos. Afinal, se planejar é antecipar a ocorrência de eventos pela avaliação de suas conseqüências, a produção de renda e a transferência de patrimônio são os principais eventos que ensejam

¹²⁹ VENTURA, Luciano Carvalho. *A empresa e a sucessão*. In: *Patrimônio e sucessão*. Como garantir os herdeiros e os negócios. São Paulo: Maltese, 1993, p. 121.

¹³⁰ COLLI, Nicolli A. **Gestão patrimonial: aspectos tributários**. Lisboa: Grupo Almedina, 2021. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556274348/>. Acesso em: 10 set. 2022.

¹³¹ SOUSA, Almir Ferreira de *et al.* (coord.). **Planejamento financeiro pessoal e gestão do patrimônio: fundamento e prática**. 2. ed. Barueri: Manole, 2018. p. 383.

dúvidas quanto à possibilidade de adotar medidas capazes de reduzir o impacto tributário.

Adriana Krasnow e Gabriela Calcaterra *apud* Rolf Madaleno¹³² definem uma empresa familiar como sendo:

[...] toda organização dos fatores de produção para o desenvolvimento de uma atividade econômica de produção e intercâmbio de bens ou de serviços com um fim econômico, cuja sociedade é composta por pessoas vinculadas entre si, no todo ou em parte, por vínculos familiares ou derivados do parentesco.

Dito isso, cabe destacar que, nos termos preceituados na Lei nº 9.249/1995¹³³, em que elucida que é permitido às pessoas físicas transferir à pessoa jurídica bens e direitos que poderão ser avaliados, tomando-se por base o valor constante da Declaração de Bens ou pelo valor de mercado, no tocante à integralização do capital social de uma sociedade empresarial.

A formação de uma sociedade objetivando a redução da carga tributária e como lucro, os rendimentos resultantes do capital investido, constituição de benefício fiscal quando na opção da constituição de uma *holding* para gestão do patrimônio familiar no que se repercute ao retorno de capital de seus sócios sob a forma de lucros e dividendos, os quais não têm tributação pelo Imposto de Renda, consoante disposto na Lei nº 9.249/1995¹³⁴.

Alguns tributos incidentes no processo de inventário ou testamento, por meio da constituição da *holding*, podem ser evitados ou amenizados. Entre esses tributos, estão o Imposto sobre a Transmissão de Bens e Imóveis (ITBI), já que a transmissão é feita mediante a integralização de capital e bens e direitos e ainda há outros benefícios, como a ausência de incidência das taxas judiciárias, em virtude da

¹³² MADALENO, Rolf. Planejamento sucessório. *In*: CONGRESSO DO INSTITUTO BRASILEIRO DA FAMÍLIA, 9., 2013. **Anais eletrônicos [...]**. [S. l.], 2013. Disponível em: <https://ibdfam.org.br/assets/upload/anais/299.pdf>. Acesso em: 09 out. 2022.

¹³³ BRASIL. **Lei nº 9.249, de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda de pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm. Acesso em: 09 out. 2022.

¹³⁴ BRASIL. **Lei nº 9.249, de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda de pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm. Acesso em: 09 out. 2022.

antecipação da sucessão, evitando-se a propositura da ação de inventário e o pagamento com os honorários dos advogados que atuam nessas causas.¹³⁵

As imunidades tributárias, assim como a conceituação e aplicação de tantos outros institutos do direito, ensejam discussões e divergências jurisprudenciais e doutrinárias mesmo após 30 anos da promulgação da Constituição Federal. Exemplo disso é o recente julgado do Supremo Tribunal Federal que resultou na fixação da tese relativa ao Tema 796 de Repercussão Geral, cujo caso principal é o RE n. 796.736, em que em outra análise é sabido que a isenção ou não incidência de ITBI sobre a transferência de imóveis “inter vivos” é devido nas transações em que haja a transferência de propriedade deste.¹³⁶

Nesse *interim* nos traz em seu bojo o artigo 166 do Código Tributário Nacional¹³⁷, Art. 166.- A incidência do imposto alcança as seguintes mutações patrimoniais: “IV- incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica, ressalvado o previsto no inciso III e IV do Art. 44, desta Lei; [...]”

De outro monte no mesmo diploma legal, o artigo 168 nos traz os fatos da não incidência do referido imposto em alguns casos;

Art. 168 - O imposto não incide:

§ 2º [...] sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil; [...].¹³⁸

¹³⁵ PETRIN, Juliana Paola Avilla; RIOS, Ricardo Pereira. A holding e o processo da sucessão familiar: um estudo de caso em uma empresa familiar. **Revista Eletrônica Gestão e Negócios**, São Roque, v. 5, n. 1, p. 10 2014. Disponível em: http://docs.uninove.br/artefac/publicacoes_pdf/administracao/v5_n1_2014/Juliana.pdf. Acesso em: 04 nov. 2022.

¹³⁶ LAURINDO, Deise Saccaro. Muidade tributária do ITBI e os reflexos do tema 796 de repercussão geral. **RDT, Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 47, 2021. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/imunidade-tributaria-do-itbi-e-os-reflexos-do-tema-796-de-repercussao-geral/>. Acesso em: 07 nov. 2022.

¹³⁷ 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. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 04 nov. 2022.

¹³⁸ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 07 nov. 2022.

Nesse mesmo *interim*, a nossa Carta Magna descreve, em seu artigo 156, § 2º, inciso I¹³⁹, os motivos para a não incidência do imposto de transmissão devido.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...] 2º O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil; [...].¹⁴⁰

Ademais, ainda o artigo 36, inciso III do Código Tributário Nacional, esclarece que não existe a incidência do referido imposto no caso de incorporação de patrimônio em que o dono do imóvel seja sócio ou dono da empresa ora constituída, como podemos certificar abaixo:

Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

I - quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;

II - quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra.

Parágrafo Único. O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos.¹⁴¹

Interpretando a legislação vigente, necessário expor que, em decisões recentes e com repercussão geral, foi decidido pelo Tribunal Pleno do STF, tendo como relator o Ministro Marco Aurélio e como relator do Acórdão o Ministro Alexandre de Moraes, a definição da isenção ora buscada:

Órgão julgador: Tribunal Pleno
Relator: Min. MARCO AURÉLIO

¹³⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 07 nov. 2022.

¹⁴⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 07 nov. 2022.

¹⁴¹ 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. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 04 nov. 2022.

Redator do acórdão: Min. ALEXANDRE DE MORAES

Julgamento: 05/08/2020

Publicação: 25/08/2020

EMENTA CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIA IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMOVEIS – ITBI IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 156, § 29, I DA CONSTITUIÇÃO. APLICABILIDADE ATÉ O LIMITE DO CAPITAL SOCIAL A SER INTEGRALIZADO
RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO

1. A Constituição de 1988 imunizou a integralização do capital por meio de bens imóveis, não incidindo o ITBI sobre o valor do bem dado em pagamento do capital subscrito pelo sócio ou acionista da pessoa jurídica (art. 156, § 29, I).

2. A norma não imuniza qualquer incorporação de bens ou direitos ao patrimônio da pessoa jurídica, mas exclusivamente o pagamento, em bens ou direitos, que o sócio faz para integralização do capital social subscrito. Portanto, sobre a diferença do valor dos bens imóveis que superar o capital subscrito a ser integralizado, incidirá a tributação pelo ITBI.

3. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 796, fixada a seguinte tese de repercussão geral: 'A imunidade em relação ao ITBI, prevista no inciso I do § 29 do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado'.¹⁴²

Entendendo assim que este valor que integralizaria o capital social da empresa equipara-se, conforme o Direito Contábil, ao valor adicional, então sendo assim, seria encarado como reserva de capital, o que está previsto no artigo 182, § 1º, alínea "a", da Lei 6.404/76, especificamente no patrimônio líquido.

Com este entendimento dado pelo STF em seu julgamento, que não há qualquer exceção que permita a não incidência do ITBI sobre o valor excedente do bem incorporado, ainda que a única ressalva feita no artigo 156, § 2, I, da Constituição Federal, refira-se exclusivamente aos casos de fusão, incorporação, cisão e extinção, ou seja, a única ressalva feita não se aplica aos casos de operações societárias envolvendo a incorporação de bens ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital.

Nesse diapasão, como esclarecem Paula S. O. Braga, Rafael A. de Oliveira e Fredie Didier Jr., "as razões de decidir do precedente é que operam a vinculação:

¹⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário 796.376 Santa Catarina**. Recorrente: Lusframa Participações Societárias Ltda. Recorrido: Município de São João Batista. Intimados: Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras – ABRASF. Relator: Min. Marco Aurélio. Redator do Acórdão: Min. Alexandre de Moraes. 05 ago. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753582490>. Acesso em: 06 nov. 2022.

extrai-se da *ratio decidendi*, por indução, uma regra geral que pode ser aplicada a outras situações semelhantes.¹⁴³

Ante todo o exposto, extrai-se da legislação que realmente a integralização de capital à empresa está imune até o limite de sua integralização, não sendo extensiva sobre o valor que seja superior a este.

4.2 A norma antielisiva do art. 116, § único do CTN

A antielisão, em se tratando de inovação quanto à tipificação tributária incluída no Código Tributário Nacional pela LC 104/2001, em suma trata de tributar por via ficcional o que antes não era tributado. Assim era o caput do art. 13 da MP nº 66/02 que tratava de praticamente reproduzir a dicção do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional e desse modo institui (provisoriamente) um novo fato gerador.¹⁴⁴

O planejamento patrimonial é livre desde que lhe seja mais vantajoso, desde que utilize condutas lícitas. Nesse sentido, Miguel Delgado Gutierrez¹⁴⁵ afirma que:

Não se nega que os contribuintes têm o direito de agir, em sua vida negocial, de modo a não pagar tributos ou a incidir numa menor carga tributária, desde que ajam em conformidade com o ordenamento jurídico, no sentido de que suas atitudes sejam lícitas e não contrariem qualquer disposição legal. Seria absurdo que alguém que se visse diante de vários caminhos lícitos para alcançar o mesmo resultado, optasse justamente pelo meio mais oneroso do ponto de vista tributário. Questão primordial que se coloca, entretanto, relaciona-se com os limites entre a prática da elisão e da fraude fiscal.

¹⁴³ BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de; DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil**: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2016. v. 2, p. 460. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/imunidade-tributaria-do-itbi-e-os-reflexos-do-tema-796-de-repercussao-geral/>. Acesso em: 07 nov. 2022.

¹⁴⁴ HUGO, Maicon Guedes. **Norma geral antielisiva e sua regulamentação**. [S. l.], jun. 2006. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=147685. Acesso em: 07 nov. 2022.

¹⁴⁵ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário**: elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 106.

A legalidade do planejamento tributário passa pela Lei Complementar Nº 104¹⁴⁶, de 10 de janeiro de 2001, que introduziu o parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, consideram-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - Tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - Tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Parágrafo Único: A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Marco Aurélio Greco conclui ainda que:

Em suma, não há dúvida que o contribuinte tem o direito, encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade exclusiva de pagar menor imposto configura abuso de direito. Como tal, o Fisco, desde que prove tratar-se de operação com esta única razão, pode, sem que isto implique em decretação da ilicitude da operação, recusar-se a aceitar seus efeitos no âmbito fiscal, tratando a situação concreta como se ela, para fins fiscais, não tivesse existido. A prova da causa exclusiva não é do contribuinte, pois, estando ele no exercício de um direito constitucionalmente garantido, este onus pro bandi cabe ao que se julgar prejudicado (o Fisco), que deverá demonstrar o excesso (ou abuso) no seu exercício.¹⁴⁷

O planejamento tributário é importante para dar ênfase aos Princípios Constitucionais, em especial, ao Princípio da Segurança Jurídica. Em relação ao Princípio da Segurança Jurídica, José Eduardo Soares de Melo ensina:

Em sentido estrito, a segurança manifesta-se como uma exigência objetiva de regularidade estrutural e funcional do sistema jurídico, através de suas normas e instituições. Em sua face subjetiva, apresenta-se como certeza do Direito, isto é, como projeção das situações pessoais. Em decorrência de sua publicidade, o sujeito de

¹⁴⁶ BRASIL. **Lei complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm. Acesso em: 14 out. 2022.

¹⁴⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 136.

um ordenamento jurídico pode saber com clareza, e previamente, aquilo que é mandado, permitido ou proibido.¹⁴⁸

Sobre as incertezas que vivem os contribuintes em relação ao planejamento tributário, Ives Gandra da Silva Martins afirma (2001 *apud* LEANDRO PAULSEN)¹⁴⁹ que:

[...] admitir que o agente fiscal possa desconsiderar uma operação legítima, praticada pelo contribuinte por entendê-la como a solução mais eficiente, do ponto de vista econômico e empresarial, apenas porque, para o Fisco, o melhor seria que o contribuinte tivesse praticado uma outra operação que garantisse aos cofres públicos maior arrecadação, é gerar, permanentemente, a insegurança jurídica. É fazer com que o contribuinte viva em constante estado de incerteza, podendo ser surpreendido a qualquer tempo, durante o lapso decadencial – ou além dele – pela desconsideração de seus atos fundada em mero palpite da fiscalização, em violação manifesta à estabilidade das relações jurídicas e da ordem social e econômica, queridas pela lei suprema, a julgar pelas normas plasmadas.

Entretanto, ao optar pelo Planejamento Tributário, percorre uma dupla escolha, uma vez que encontra, de um lado, o potestativo direito de auto-organização negocial, e do outro, a possibilidade de cair na ilicitude. Nesta dualidade utilizando os ensinamentos de Claudemir Rodrigues Malaquias¹⁵⁰ que assim define:

O vocábulo 'planejamento' é empregado para designar a ação de organizar ou projetar cenários futuros com certa antecedência e sob certas premissas técnicas. A expressão 'planejamento tributário', sob o aspecto semântico, implica a ideia de ação preventiva, de algo que é cuidadosamente engendrado com o objetivo de atingir determinado resultado, que neste caso é a economia de imposto. A expressão 'planejamento tributário' é também empregada como sinônimo de liberdade de ação e a realização de uma escolha entre duas ou mais possibilidades igualmente válidas. Trata-se da seleção de uma entre várias alternativas oferecidas pelo ordenamento jurídico no que diz respeito a distintas hipóteses de incidência tributária. Ainda, Ivo Cesar Barreto de Carvalho simplifica o conceito, explicando que o planejamento tributário é a atividade desenvolvida por pessoa física ou jurídica, pública ou privada, de forma estritamente preventiva e transparente, a fim de alcançar lícitamente a economia tributária.

¹⁴⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 47.

¹⁴⁹ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 914-915.

¹⁵⁰ MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. Legitimidade do planejamento tributário: critérios. *In*: MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. **O direito tributário no contencioso administrativo fiscal federal**. I Prêmio CARF de monografias em direito tributário. Brasília, DF, 2010. p. 16. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicações/monografias/legitimidade-do-planejamento-tributariocriterios.pdf> / view. Acesso em: 24 ago. 2022.

Todavia, não obstante o cabimento da interpretação dos atos, fatos, contratos ou negócios jurídicos de acordo com os respectivos efeitos econômicos e não consoante a forma jurídica adotada, a legislação limitava a utilização da “interpretação econômica”. Inicialmente, estabeleceu-se a conceituação de tributo como sendo pelo Código Tributário Nacional. Furlan assim define em sua obra: “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” (art. 3º). Assim reconhecendo a importância do fato gerador na determinação da natureza jurídica do tributo, esclareceu o Código Tributário Nacional que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei, assim como a destinação legal do produto da sua arrecadação (art. 4). Definiu fato gerador da obrigação principal como sendo a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114). Em se tratando de situação de fato, dispôs o art. 116 que se considera ocorrido o fato gerador desde o “momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias que produzam os efeitos que normalmente lhe são próprias” (inciso I). No caso de situação jurídica, “desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável” (inciso II) surgimento da obrigação tributária.¹⁵¹

Conforme explicita Mariana Lopes¹⁵²:

No direito tributário a palavra elisão tem sido utilizada como sinônimo de planejamento tributário e serve para designar a maneira válida de evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo antes da ocorrência do seu fato gerador. A elisão visa impedir o nascimento da obrigação tributária, ou seja, a ocorrência daquela situação definida em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária.

¹⁵¹ FURLAN, Anderson. **Planejamento fiscal no direito brasileiro**. São Paulo: Grupo GEN, 2011. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-4211-3/>. Acesso em: 24 ago. 2022.

¹⁵² LOPES, Mariana. **A inaplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do código tributário nacional como norma geral antielisiva**. [S. l.], 2013. Disponível em: http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2013_1/mariana_lopes.pdf. Acesso em: 15 jul. 2022.

Em relação à Evasão, que também não deixa de ser uma forma de economia de tributos, com o contraponto de que essa economia se dá às margens da lei, de forma fugitiva, com a violação à lei, Jeberton Dalmora¹⁵³ assim preceitua:

[...] manobra ardilosa de fuga ao cumprimento da obrigação tributária, pode ser considerada sob diferentes perspectivas. A conduta evasiva pode configurar-se por meios formal e materialmente ilícitos, passando pela simulação, que se caracteriza pelo uso de processos legítimos na aparência, mas ilícitos em sua essência, podendo chegar ao conluio fiscal, quando a fraude fiscal é estruturada mediante o pacto doloso entre duas ou mais pessoas.

Sintetizando todos os argumentos acima expostos, para Anderson Furlan¹⁵⁴ tem-se que:

(i) o fato gerador do tributo não é um ato negocial ou um negócio jurídico, mas um fato econômico com relevância jurídica, ou seja, um mero fato jurídico; (ii) ao contrário do que acontece em outros ramos do Direito, esse fato jurídico sempre denunciará a existência de capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária; (iii) diante de um caso concreto, onde o contribuinte tenha utilizado formas jurídicas atípicas relativamente ao fim prático visado, poderá o intérprete, pela via exegética, fazer a adequação da realidade econômica ao caso concreto; (iv) não se considera fraude à lei, mas economia fiscal, quando o contribuinte disponha de seus negócios de modo a pagar menos tributos, sem qualquer manipulação do fato gerador por intermédio da utilização de formas jurídicas atípicas ou anormais, ainda que permitidas pelo Direito Privado, apenas justificáveis pela intenção de pagar menos tributos; (v) o Estado não tributa documentos, mas nos casos em que a lei tributária caracteriza rigorosa e formalmente o fato gerador (princípio documental), estarão limitadas as possibilidades exegéticas do intérprete de fazer prevalecer eventuais considerações econômicas (princípio negocial); (vi) em matéria de tributação, Estado e contribuinte, por 'dever de legalidade', devem respeitar o esquema legal proposto pelo legislador.

Para o mesmo autor, o princípio da legalidade, em sua abrangência tributária, implica a tipicidade, ou seja, a necessidade de a norma prever exaustiva e taxativamente todos os elementos suficientes e necessários ao nascimento da relação jurídico-tributária, demarcando um campo livre de tributação para o particular, deixou

¹⁵³ DALMORA, Jeberton. A norma antielisiva do parágrafo único do artigo 116 do código tributário nacional como norma antievasão. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, ano 18, n. 135, 2015. Disponível em: http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=15946. Acesso em: 18 ago. 2022.

¹⁵⁴ FURLAN, Anderson. **Planejamento fiscal no direito brasileiro**. São Paulo: Grupo GEN, 2011. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-4211-3/>. Acesso em: 24 ago. 2022.

de ser uma construção doutrinária para se transformar em autêntico dogma jurídico, verdade absoluta que não admite argumento em contrário.¹⁵⁵

Sob o aspecto da seara tributária, a interpretação formalista e conceptualista está alicerçada no modelo liberal e legalista de Estado, que possui como traços marcantes a preponderância dos métodos de interpretação literais e sistemáticos.

Ao tratar sobre o elemento sistemático, Carlos Alexandre de A. Campos¹⁵⁶ ensina que este elemento:

requer que o intérprete, ao construir significados normativos, dê aos enunciados sentidos que não rejeitem validade a outras normas da mesma hierarquia. O intérprete deve harmonizar o sistema normativo: deve fazer com que haja concordância material entre as normas [...]. Todavia, o elemento sistemático, assim como o literal, também não se apresenta como critério que possa governar, isoladamente, o processo de interpretação. A acomodação sistêmica de normas, particularmente, as que envolvem, direta ou indiretamente, direitos fundamentais, não é capaz, por si só, de resolver conflitos quando presente a superposição entre estes direitos.

A elisão tributária refere-se a um certo tipo de situações citadas pelo contexto do direito tributário positivo que, por não estar compreendido dentro do catálogo legal das situações tributáveis existentes, pertence, assim, àquela área de proteção jurídica do particular (relacionada com sua liberdade negocial e, precipuamente, com a sua propriedade), constitucionalmente assegurada, na qual o Estado tributante não pode ingressar.

Fazendo referência a Karl Larenz, Carlos Alexandre de A. Campos esclarece que

o elemento literal é o ponto de partida da interpretação jurídica e, ao mesmo tempo, o limite possível da interpretação. Esse elemento requer a atenção do intérprete ao sentido possível do texto interpretado. Para além desse limite, não se tem mais interpretação, e sim integração. Todavia, diante da fluidez, vagueza e indeterminação de muitos enunciados normativos, principalmente, os constitucionais,

¹⁵⁵ FURLAN, Anderson. **Planejamento fiscal no direito brasileiro**. São Paulo: Grupo GEN, 2011. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-4211-3/>. Acesso em: 24 ago. 2022.

¹⁵⁶ CAMPOS, C. A. A. *et al.* Interpretação do sistema constitucional tributário. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (org.). **Estado fiscal e tributação**. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora GZ, 2015.

o critério literal se apresenta absolutamente incapaz de proporcionar, isoladamente, a interpretação adequada.¹⁵⁷

A Lei Complementar nº. 104, de 10 de janeiro de 2001, acrescentou ao Art. 116 do CTN o parágrafo único com a seguinte redação:

Parágrafo Único: A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária¹⁵⁸.

Em seu voto, em 1º de abril de 2022, a Ministra do Supremo Tribunal Federal (STF) Carmem Lucia destacou: “[...] tipicidade no direito tributário é corolário do princípio da legalidade estrita prevista no inc. I do art. 150 da Constituição da República a exigir definição precisa dos fatos que podem vir a resultar em tributação.”¹⁵⁹

A esse respeito, os ensinamentos de Alberto Xavier¹⁶⁰:

o brocardo nullum crimen, nulla poena sine lege tem o seu equivalente no Direito Tributário: nullum tributum sine lege. Da mesma forma, pois, que no Direito Penal o princípio da tipicidade surgiu como uma técnica de proteção dos cidadãos contra os poderes decisórios do juiz, ele revelou-se no Direito Tributário como instrumento de defesa dos particulares em face do arbítrio da Administração. O princípio da tipicidade não é, ao contrário do que já uns sustentaram, um princípio autônomo do da legalidade: antes é a expressão mesma deste princípio quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei, ou seja, sempre que se encontra construído por estritas considerações de segurança jurídica.

No caso agora apreciado, a alegação de ofensa aos princípios da legalidade e da legalidade tributária não se sustenta.

¹⁵⁷ CAMPOS, C. A. A. *et al.* Interpretação do sistema constitucional tributário. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (org.). **Estado fiscal e tributação**. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora GZ, 2015.

¹⁵⁸ BRASIL. **Lei complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm. Acesso em: 14 out. 2022.

¹⁵⁹ VOTO Vista Ministro Dias Toffoli. Referente ao parágrafo único ao Art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela LC nº 104/01 em 1º de abril de 2022. **Consultor Jurídico**, [S. l.], 1 abr. 2022. Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/adi-2446-voto-dias-toffoli.pdf>. Acesso em 13 out. 2022.

¹⁶⁰ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 69-70.

Em obediência ao princípio insculpido no inc. I do art. 150 da Constituição da República, o Código Tributário Nacional dispõe que somente a lei pode definir o fato gerador¹⁶¹:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso

I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo

A definição do fato gerador está no art. 114 do Código Tributário Nacional, ali se estabelecendo:

Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Analisando a definição legal de fato gerador, Hugo de Brito Machado ressalta estarem nele contidos os seguintes requisitos:

a) Situação, significando fato, conjunto de fatos, situação de fato, situação jurídica. Fato em sentido amplo. Toda e qualquer ocorrência, decorrente ou não da vontade. Mas sempre considerada como fato, vale dizer, sem qualquer relevância dos aspectos subjetivos.

b) Definida em lei, vale dizer que a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, a descrição da situação cuja ocorrência faz nascer essa obrigação, é matéria compreendida na ressalva legal. Só a lei é o instrumento próprio para descrever, para definir, a situação cuja ocorrência gera a obrigação tributária principal. Veja-se, a propósito, o que expressa o art. 97, item III, do CTN, tendo presente que a palavra lei é por este utilizada em sentido restrito.

c) Necessária, importa dizer que, sem a situação prevista em lei, não nasce a obrigação tributária. Para surgir a obrigação tributária é indispensável a ocorrência da situação prevista em lei

d) Suficiente, significa que a situação prevista em lei é bastante. Para o surgimento da obrigação tributária basta, é suficiente, a ocorrência da situação descrita na lei para esse fim.

Acatando o voto da Ministra-relatora, o ministro Dias Toffoli ressalta que os órgãos responsáveis por fiscalizar se pessoas físicas ou jurídicas estão cumprindo a legislação tributária, ao invocar o artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), têm que demonstrar a efetiva ocorrência do fato gerador previsto em lei ou a presença dos elementos constitutivos da obrigação tributária, senão vejamos parte da minuta de seu voto, exarado no plenário virtual da Corte em 01/04/2022:

No mérito, cumpre destacar, de início, que o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional não busca impedir, ainda que por vias transversas, o planejamento tributário lícito, mas sim inibir condutas ilícitas.

Feito esse esclarecimento, tenho, para mim, não haver violação do art. 150, I, do texto constitucional nem do princípio da separação dos

¹⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 89-90.

Poderes, seja no que diz respeito ao Poder Legislativo, seja no tocante ao Poder Judiciário.

Como bem consignou a Relatora, somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal. Por seu turno, o parágrafo único do art. 116 do CTN prevê que pode a autoridade administrativa 'desconsiderar atos ou negócios jurídicos' praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária [...].¹⁶²

Ora, o fato gerador é propriamente aquele definido em lei. Anote-se que também são tratados por lei os outros elementos indispensáveis para a configuração da obrigação tributária principal, como a alíquota e a base de cálculo.

Isso significa que a Administração tributária, ao invocar o parágrafo único em questão, tem de demonstrar a efetiva ocorrência do fato gerador previsto em lei ou a presença dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Além disso, tem de demonstrar a ocorrência de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência desse fato gerador ou a natureza dos citados elementos.

Corroborando o entendimento acerca da ausência de violação da legalidade tributária, convém ainda citar Marco Aurélio Greco¹⁶³:

a norma em questão não autoriza a exigência de tributo em relação à hipótese que não configure fato gerador; não autoriza a exigência sem lei ou fora dos tipos que a lei pertinente tiver previsto; não cria fato gerador novo!

(Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN).

Igualmente acompanho a Relatora no tocante à ausência de ofensa ao princípio da separação dos Poderes naquilo que diz respeito à relação entre Poder Executivo e Poder Legislativo. Não se verifica, no presente caso, a possibilidade de a autoridade fiscal usurpar competência legislativa, realizando tributação por analogia ou fora das hipóteses legalmente previstas, mediante interpretação econômica.

Como bem consignou o Procurador-Geral da República, o parágrafo único do art. 116 do CTN, Título II, Capítulo II, não tem por objetivo a cobrança de tributo a partir de hipóteses não descritas em lei. Outros objetivos sim, é certo que esse dispositivo não trata de interpretação da legislação tributária, assunto esse que, na

¹⁶² VOTO Vista Ministro Dias Toffoli. Referente ao parágrafo único ao Art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela LC nº 104/01 em 1º de abril de 2022. **Consultor Jurídico**, [S. l.], 1 abr. 2022. Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/adi-2446-voto-dias-toffoli.pdf>. Acesso em 13 out. 2022.

¹⁶³ GRECO, Marco Aurélio. **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 183-204.

realidade, está disciplinado no Capítulo IV do Título I do referido código (Arts. 107 a 112). Nesse cenário, note-se não ter a LC nº 104/01, que trouxe o dispositivo ora questionado, revogado a norma do CTN a qual dispõe que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.¹⁶⁴

O acréscimo do parágrafo único ao art. 116 do CTN introduziu a norma geral antielisão no direito tributário, com base na teoria da proibição do abuso do direito¹⁶⁵.

O Código Civil trata o abuso de direito como ato ilícito, muito embora a ele não se refira explicitamente:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou bons costumes.

Este dispositivo está intimamente ligado ao art. 421 do mesmo diploma: “Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.”¹⁶⁶

O Código Tributário Nacional já contempla expressamente uma "norma geral antievasiva" (ou mais especificamente uma "norma geral antissimulação"). Eis o regramento pertinente:

Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...] VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; [...].¹⁶⁷

As normas antielisivas são aquelas que permitem ao Fisco desconsiderar condutas elisivas praticadas pelos contribuintes com o objetivo de economizar tributo, lançando-o tal como seria devido, caso não verificada a elisão fiscal. Podem ser específicas, quando trazem expressamente o catálogo dos fatos geradores que se sub-rogam no ato praticado pelo sujeito passivo, ou gerais, estas de

¹⁶⁴ VOTO Vista Ministro Dias Toffoli. Referente ao parágrafo único ao Art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela LC nº 104/01 em 1º de abril de 2022. **Consultor Jurídico**, [S. l.], 1 abr. 2022. Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/adi-2446-voto-dias-toffoli.pdf>. Acesso em 13 out. 2022.

¹⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro, Elsevier, 2012. p. 19. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4241551/mod_resource/content/0/Livro%2004%20%28TORRES%29.pdf. Acesso em: 13 out. 2022.

¹⁶⁶ VOTO Vista Ministro Dias Toffoli. Referente ao parágrafo único ao Art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela LC nº 104/01 em 1º de abril de 2022. **Consultor Jurídico**, [S. l.], 1 abr. 2022. Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/adi-2446-voto-dias-toffoli.pdf>. Acesso em 13 out. 2022.

¹⁶⁷ VOTO Vista Ministro Dias Toffoli. Referente ao parágrafo único ao Art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela LC nº 104/01 em 1º de abril de 2022. **Consultor Jurídico**, [S. l.], 1 abr. 2022. Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/adi-2446-voto-dias-toffoli.pdf>. Acesso em 13 out. 2022.

constitucionalidade muito discutida, quando não trazem previsão expressa sobre os fatos geradores sub-rogatórios da conduta do contribuinte.¹⁶⁸

O ordenamento jurídico brasileiro já vinha adotando algumas normas antielisivas, esparsas em legislações extravagantes, como as relativas ao Imposto de Renda (art. 51 da Lei 7.450/8528 e art. 3º, §4º, da Lei 7.713/8829).

Art. 51 - Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda.¹⁶⁹

[...]

Art. 3º, § 4º - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.¹⁷⁰

Assim, o parágrafo único do art. 116 do CTN possui a finalidade de restringir a prática do planejamento tributário, ainda que este fosse conduzido mediante o uso de instrumentos e procedimentos inicialmente tidos como lícitos.

O planejamento tributário e a norma antielisiva devem ser interpretados à luz da Constituição. Sua devida aplicação deverá conformar-se com as normas que regem nosso ordenamento jurídico, sendo os principais princípios o da Legalidade, da Isonomia e da Capacidade Contributiva.

Em que pese a natureza tributária, o contraditório e os princípios administrativos e constitucionais asseguram ao contribuinte garantias legais para que este não seja vítima de abusos e exageros por parte do Fisco.

¹⁶⁸ SZINWELSKI, Fábio João. Norma geral antielisiva: conceito, características, constitucionalidade, regulamentação e aplicação no direito brasileiro. **Jus**, [S. l.], 22 nov. 2010. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/17876/norma-geral-antielisiva-conceito-caracteristicas-constitucionalidade-regulamentacao-e-aplicacao-no-direito-brasileiro/3>. Acesso em: 07 nov. 2022.

¹⁶⁹ BRASIL. **Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1985. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17450.htm. Acesso em: 07 nov. 2022.

¹⁷⁰ BRASIL. **Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988**. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L7713.htm. Acesso em: 07 nov. 2022.

Nesse diapasão, Hugo de Brito Machado assim define:

Qualquer que seja a posição que se adote, tem-se de admitir que uma norma geral antielisão nada mais é do que um reforço aos poderes da Administração Pública. Se colocada em texto de lei complementar pode ter sua constitucionalidade contestada, pois colide com o princípio da legalidade que tem com um de seus desdobramentos essenciais a tipicidade, vale dizer, a exigência de definição, em lei, da situação específica cuja concretização faz nascer o dever de pagar tributo.¹⁷¹

Vale observar que no Brasil, hoje, os órgãos fazendários lançam de maneira assustadora um emaranhado de tributos, os quais os contribuintes não são capazes de acompanhar levando-os, muitas vezes, a cometerem ambiguidades fiscais, ou seja, posturas diversas para as mesmas hipóteses.¹⁷²

Não há nada de ilícito quando se utiliza métodos de planejamento para, dentro da legislação vigente, aproveitar as vantagens tributárias que são legalmente constituídas, conforme preceito inserido na Constituição Federal.

¹⁷¹ MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade - análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. (org.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 111. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=147685. Acesso em: 09 nov. 2022.

¹⁷² MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 104.

5 CARTILHA A FORMAÇÃO DE *HOLDING* COMO INSTRUMENTO SUCESSÓRIO, PATRIMONIAL E TRIBUTÁRIO

Na busca pelo desenvolvimento de competências, esta cartilha foi criada com o propósito de solucionar ou minimizar dúvidas sobre questões relacionadas à formação de *holding* como instrumento sucessório, patrimonial e tributário. No Direito brasileiro, o princípio da tipicidade societária vige. Assim, só poderá ser criada uma sociedade, simples ou empresarial, sendo lícita e não defesa, ou seja, seguindo formas (tipos) com previsão no nosso ordenamento pátrio. Para alcançar o Letramento, faz-se necessário incluir os respectivos preceitos legais e as normas antielisivas, a constituição societária, a fim de que uma vez aquela acoplada à luz do planejamento sucessório atingir objetivo de constituir perspectivas cognitivas que permitam elidir a situações que poderão causar transtornos na sucessão familiar.

Como objetivo da disciplina para o desenvolvimento de competência habilidade que culmina na capacitação e solução de aplicações práticas a partir da obtenção de resultado com a implementação de *holding* a fim de dar solução de problemas que foram apresentados no âmbito sucessório, patrimonial e tributário.

A inspiração decorre dos estudos realizados sobre o tema análise econômica na formação de *holding* como instrumento sucessório, patrimonial e tributário.

Iniciando a primeira abordagem do conceito em pesquisa jurídica até implantação, demonstrada a importância do assunto, com intuito de promover desenvolvimento das habilidades de forma adequada e eficiente de compor uma sociedade *holding* para fim de organização sucessória, a proposta para se analisar e compor o convencimento e apresente:

Figura 1 - Cartilha: A Formação de *Holding* como Instrumento Sucessório, Patrimonial e Tributário



Fonte: Elaborada pela autora.

Figura 2 - Cartilha: A Formação de *Holding* como Instrumento Sucessório, Patrimonial e Tributário



Fonte: Elaborada pela autora.

Figura 3 - Cartilha: Apresentação

**A FORMAÇÃO DE *HOLDING* COMO INSTRUMENTO
SUCESSÓRIO, PATRIMONIAL E TRIBUTÁRIO**

APRESENTAÇÃO:

Olá, esta cartilha foi criada com o propósito de solucionar ou minimizar dúvidas sobre questões relacionadas à formação de *holding* como instrumento sucessório, patrimonial e tributário. No Direito brasileiro, o princípio da tipicidade societária vige. Assim só poderá ser criada uma sociedade, simples ou empresarial, sendo lícita e não defesa, ou seja, seguindo formas (tipos) com previsão no nosso ordenamento pátrio.




UNISINOS

01

CURSO RECOMENDADO PELA


Fonte: Elaborada pela autora.

Figura 4 - Cartilha: Sociedade Empresária



Sociedade Empresária

Em observância ao disposto no artigo 982 do Código Civil Brasileiro, as sociedades são divididas em dois tipos: sociedades simples e empresárias.

- Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967) e, simples, as demais.
- Parágrafo único. Independentemente de seu objeto, considera-se empresária a sociedade por ações; e, simples, a cooperativa

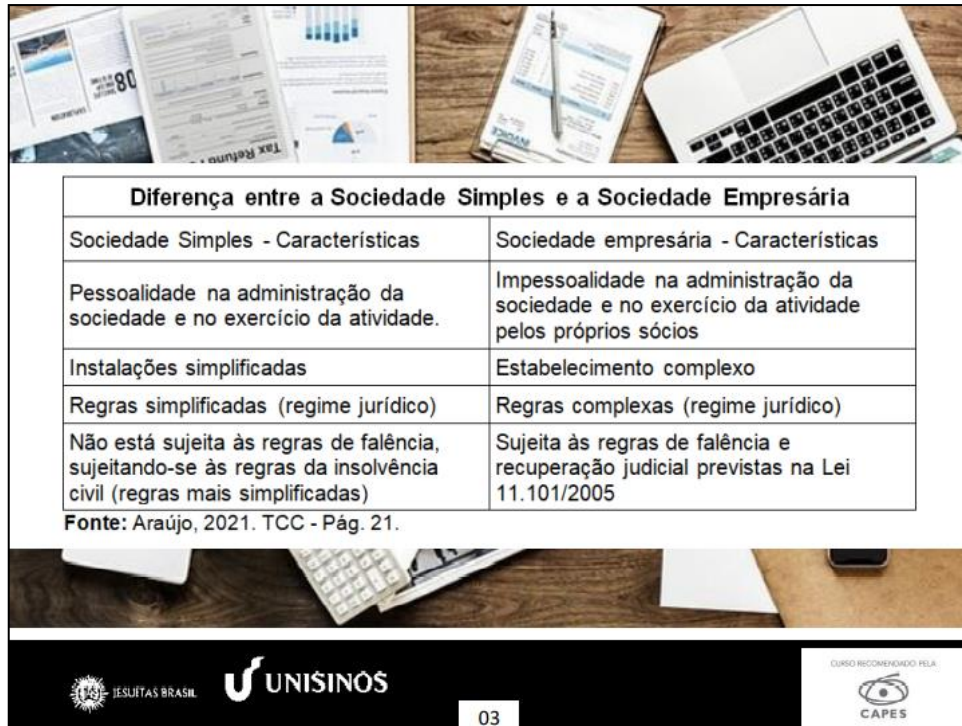

UNISINOS

02

CURSO RECOMENDADO PELA


Fonte: Elaborada pela autora.

Figura 5 - Cartilha: Diferença entre a Sociedade Simples e a Sociedade Empresária



Diferença entre a Sociedade Simples e a Sociedade Empresária	
Sociedade Simples - Características	Sociedade empresária - Características
Pessoalidade na administração da sociedade e no exercício da atividade.	Impessoalidade na administração da sociedade e no exercício da atividade pelos próprios sócios
Instalações simplificadas	Estabelecimento complexo
Regras simplificadas (regime jurídico)	Regras complexas (regime jurídico)
Não está sujeita às regras de falência, sujeitando-se às regras da insolvência civil (regras mais simplificadas)	Sujeita às regras de falência e recuperação judicial previstas na Lei 11.101/2005

Fonte: Araújo, 2021. TCC - Pág. 21.

UNISINOS 03

CURSO RECOMENDADO PELA CAPES

Fonte: Elaborada pela autora.

Figura 6 - Cartilha: Conceito de *Holding*


Conceito de *Holding*:

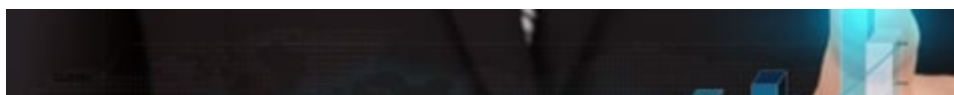
Holding é uma sociedade gestora matriz de participações sociais, que exerce controle ou “segura” outras empresas. A expressão vem do verbo inglês “to hold” que, na tradução livre, significa segurar. Esse modelo de empresa é cada vez mais comum no Brasil e já existe no país uma grande variedade desse tipo de companhia.

UNISINOS 04

CURSO RECOMENDADO PELA CAPES

Fonte: Elaborada pela autora.

Figura 7 - Cartilha: Razões para criar uma *Holding*



Razões Para Criar uma *Holding*:

A utilização desse tipo de estrutura para a gestão do patrimônio ainda propicia vantagens tributárias, pois as quotas são transferidas, em geral, pelo valor contábil e não pelo valor de mercado do bem que foi integralizado.

Elidir possíveis conflitos familiares e societários e facilidade na sucessão de heranças. Centralização de diversas atividades corporativas obtendo um maior controle acionário.



Fonte: Elaborada pela autora.

Figura 8 - Cartilha: Planejamento Patrimonial e a *Holding*



PLANEJAMENTO PATRIMONIAL E A *HOLDING*


“não há solução que, em tese, seja melhor ou pior. Há diversas opções que, conforme as condições verificadas em cada organização se mostraram mais ou menos recomendáveis.”

(MAMEDE; MAMEDE, 2017, p. 79) TCC - Pág. 26.



Fonte: Elaborada pela autora.

Figura 9 - Cartilha: Sucessão




SUCCESSÃO

Sucessão significa substituir, vir depois, do latim *succedere*. Na sucessão se verifica a substituição do titular de direitos, obrigações, bens. Há, assim, uma mudança na titularidade de uma relação jurídica, sendo certo que o Direito das Sucessões regula a destinação do patrimônio do *de cuius* (*de cuius successione agitur*). Eis o sentido estrito do vocábulo "sucessão" para o direito. O direito à herança consta do rol de direitos e garantias fundamentais da Constituição Federal de 1988 em seu artigo 5º, inc. XXX.

ESLÉTAS BRASIL UNISINOS 07 CURSO RECOMENDADO PELA CAPES

Fonte: Elaborada pela autora.

Figura 10 - Cartilha: Adequação do Planejamento Tributário na Sucessão



ADEQUAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA SUCESSÃO

“É um direito do contribuinte organizar seus negócios com o objetivo de reduzir os encargos tributários, desde que não ultrapasse os limites da legislação, através do planejamento tributário (elisão fiscal), com a redução lícita da carga tributária”

ESLÉTAS BRASIL UNISINOS 08 CURSO RECOMENDADO PELA CAPES

Fonte: Elaborada pela autora.

Figura 11 - Cartilha: Planejamento Tributário na Sucessão




MOTIVOS PARA IMPLANTAR O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA SUCESSÃO

“Esse cenário instável e o aumento da alíquota do ITCMD em alguns Estados Brasileiros e no Distrito Federal foram um dos motivos que proporcionou o aumento da procura e discussão acerca do chamado Planejamento Tributário aplicado à Sucessão Hereditária dentro das relações familiares e empresariais, nos últimos anos.”

ARAUJO, Dayane de A. Planejamento Tributário Aplicado aos Instrumentos Sucessórios. Portugal: Grupo Almedina (Portugal), 2018. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584933648/>. Acesso em: 19 ago. 2022. TCC - Pág. 44.

ESLETAS BRASIL UNISINOS 09 CURSO RECOMENDADO PELA CAPES

Fonte: Elaborada pela autora.

Figura 12 - Cartilha: Benefícios Patrimoniais para criar uma *Holding* no Planejamento Tributário na Sucessão.



BENEFICIO PATRIMONIAIS PARA CRIAR UMA *HOLDING* NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA SUCESSÃO

- Alguns tributos incidentes no processo de inventário ou testamento, por meio da constituição da *holding*, podem ser evitados ou amenizados. Entre esses tributos estão o Imposto sobre a Transmissão de Bens e Imóveis (ITBI), já que a transmissão é feita mediante a integralização de capital e bens e direitos (PETRIN e RIOS, 2014, p. 09)
- A constituição de um modelo organizacional é uma ferramenta indispensável para estudo preventivo com o objetivo de verificar, em sua constituição societária, maior economia final

ESLETAS BRASIL UNISINOS 10 CURSO RECOMENDADO PELA CAPES

Fonte: Elaborada pela autora.

Figura 13 - Cartilha: Adequação do Planejamento Tributário na Sucessão



ADEQUAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA SUCESSÃO

A utilização da governança corporativa, através da composição societária, é o meio de criar uma organização para as empresas, formando assim mecanismos para dar transparência e licitude às ações, inferências em gestão Código Tributário Nacional. Os benefícios não se estagnam somente nas famílias e seus patrimônios; possui como premissa o papel econômico e social, garantindo a estabilidade e existência das empresas familiares, assegurando o desenvolvimento econômico, aplicando regras do direito societário nas relações sóciofamiliares.

ESLETAS BRASIL UNISINOS 11 CURSO RECOMENDADO PELA CAPES

Fonte: Elaborada pela autora.

Figura 14 - Cartilha: Conclusão



O planejamento tributário, com a utilização das *holdings*, pode ser entendido como a possibilidade de auto-organização dos contribuintes para realizar negócios jurídicos, de forma lícita, visando à redução da incidência de impostos, garantindo profissionalização e racionalidade na administração dos bens e implementando regras negociais e soluções de possíveis conflitos.

ESLETAS BRASIL UNISINOS 12 CURSO RECOMENDADO PELA CAPES

Fonte: Elaborada pela autora.

6 CONCLUSÃO

Com esta pesquisa, foi possível verificar a importância do planejamento sucessório para a continuidade dos negócios familiares. Procurou-se demonstrar criticamente a preocupação ao analisar o planejamento tributário como forma de economia da carga tributária, além da relevância na criação da *holding* como uma alternativa, diante das vantagens apresentadas na sucessão familiar.

O presente trabalho visa a realizar uma análise para a formação de *holdings* como instrumento sucessório, patrimonial e tributário, Abordaremos questões inerentes ao que vem a ser uma *holding*, iniciando-se pela apresentação do conceito, como também, contextualizar a natureza jurídica e de governança de uma *Holding Familiar*, no sentido de promover a proteção do patrimônio familiar. Ulteriormente vem a explanação de seu aspecto societário e a análise jurídica embasada na legislação vigente a sua viabilidade econômica, assim como seus objetivos primordiais e espécies a serem alcançados, através da organização e planejamento antecipado da sucessão

Tratou o primeiro capítulo da definição de uma *holding*, iniciando-se pela apresentação do conceito como uma forma lícita de se planejar o futuro e manter o controle de outras sociedades e investimentos, a natureza jurídica da empresa constituída e assim partindo da premissa pode assumir diversas formas, podendo ser uma sociedade empresarial ou simples, contratual ou estatutária, a depender dos objetivos estabelecidos para este fim, o que poderá aprimorar o processo sucessório e patrimonial com a sua formação.

Baseado em tais premissas, da constituição da estrutura societária, diferenciando suas espécies e visualizando sua importância no contexto econômico e jurídico, onde, em tal contexto é realizada a transmissão de bens entre vivos, tendo como parâmetros o planejamento tributário, o planejamento patrimonial e a sucessão prévia.

No segundo capítulo, foram analisados os aspectos sucessórios, visando a conhecer o regramento legal para a distribuição volitiva do patrimônio próprio para os herdeiros legais antes do advento morte. Portanto, analisar as vantagens decorrentes do planejamento patrimonial através da constituição de uma *holding* patrimonial familiar, especialmente no que se refere à concentração e proteção do patrimônio familiar, planejando a realização de um plano sucessório, evitando os custos e os

desgastes entre entes familiares que possam ocorrer com a abertura da sucessão, bem como o planejamento tributário, especialmente quanto à incidência do ITBI, ITCMD e IR, apresentando a tabela de incidência do ITCMD por estados da federação e assim partindo da premissa de que a utilização de controle operacional com a flexibilização e utilização da governança corporativa como instrumento jurídico para estruturar o planejamento sucessório e também organização familiar assume práticas administrativas mais racionais, modernas e menos personalizadas; a adoção de determinado a substituição de métodos intuitivos por métodos racionais.

Permitiu verificar que a constituição de *holding* em empresa familiar pode se mostrar como opção para solucionar problemas de cunho sucessório e amenizar a carga tributária e, assim, no terceiro capítulo, o presente estudo assegura que o planejamento tributário através de alternativas válidas, de situações fáticas ou jurídicas traz a redução ou eliminação do ônus tributário, respeitados os limites da ordem jurídica, com qualidade e eficiência efetuando-se a realização de um planejamento patrimonial/tributário lícito e não defeso, evitando a alegação da Autoridade Fiscal do uso indevido e/ou fraudulento da *holding* familiar. Será analisada a Norma Geral Antielisiva, introduzida em nosso ordenamento jurídico pela Lei Complementar nº 104/2001 que acrescentou o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional.

É demonstrada, através desta pesquisa, a importância da utilização adequada do planejamento patrimonial, que poderá dinamizar a redução de custos e despesas, especificando a economia tributária.

Permitiu verificar que a utilização de prática de governança corporativa no processo sucessório, por meio de decisões esclarecidas e participativas, elide riscos e conflitos que poderiam existir no futuro, assim realizando a transmissão do patrimônio de forma tranquila, segura e lícita. O objetivo deste estudo foi frutífero ao estabelecer quais os critérios jurídicos e administrativos que se fazem necessários para se aferir a legitimidade dos esquemas de planejamento patrimonial sucessório a fim de criar uma análise objetiva, com a verificação do seu propósito comercial, ou seja, na verificação da correspondência entre a finalidade econômico-social e a declaração de vontade. Assim, o presente estudo aferiu a legitimidade de um planejamento sucessório, a criação de sociedade empresarial, com a constituição de uma *holding*, analisando o negócio jurídico nos planos de existência e validade trazendo economia no processo sucessório, patrimonial e tributário.

Versou sobre a natureza jurídica e de governança de uma *holding* familiar, a proteção do acervo patrimonial, através dos benefícios trazidos pela adequada prática na elaboração de estruturas societárias para organizar, proteger e garantir o controle, administração e continuidade dos negócios, de forma lícita e não defesa. Ainda mostrou, de forma comparativa, a organização em empresa *holding* no campo da economia tributária, estabelecendo o comparativo na sucessão entre entes de pessoa física e pessoas jurídicas, concluindo-se que o planejamento patrimonial e sucessório, com a utilização de empresa *holding*, pode apresentar vantagens para o detentor do patrimônio, eventuais herdeiros e os sucessores em termos de economia fiscal, proteção patrimonial, simplificação do processo de inventário e redução de conflitos entre os familiares.

Esta pesquisa se justificou em traçar um perfil da necessidade do planejamento sucessório e os inúmeros riscos vivenciados, identificadas as vantagens demonstrando que o planejamento empresarial/sucessório constituindo *holding* familiar traz benefícios seja na área familiar, tributária e/ou administrativa, utilizando-se o ferramental teórico do modelo da escolha racional a fim de identificar a estrutura da tomada de decisão e a racionalidade.

Conclui-se que não existe um modelo pronto ou uma fórmula preestabelecida. Aconselha-se realizar uma análise para cada caso, analisando as particularidades e características de cada conjuntura patrimonial, empresarial e intencional dos patriarcas a fim de tomar a decisão racional e a de realizar o planejamento. Torna-se claro que, como qualquer outra empresa, uma *holding* está sujeita à adequação de futuras mudanças positivas e negativas da lei; portanto, considera-se que, no momento atual da legislação e dos impostos que incidem sobre a pessoa física em comparação à instituição de um ente jurídico tratando de vantagens, para toda a estrutura sucessória familiar.

Assim, tem-se que o estudo respondeu à questão-problema, e cumpriu com os objetivos desejados, pois foram obtidas respostas claras por meio de sugestões de como constituir uma *holding* familiar no intuito de utilizar a da governança corporativa através da composição societária. É o meio de criar uma organização para as empresas, formando assim mecanismos para dar transparência e licitude às ações, inferências em gestão fundamentadas no Código Tributário Nacional. Justifica-se tal abordagem na necessidade do planejamento sucessório e os inúmeros riscos vivenciados, demonstrando que o planejamento empresarial/sucessório, constituindo

holding familiar, traz benefícios seja na área familiar, tributária e/ou administrativa. Os benefícios não se estagnam somente nas famílias e seus patrimônios; possui como premissa o papel econômico e social, garantindo a estabilidade e a existência das empresas familiares, assegurando o desenvolvimento econômico, aplicando regras do direito societário nas relações sociofamiliares, inclusive tendo como entrega a elaboração de uma cartilha didática com o propósito de solucionar ou minimizar dúvidas sobre questões relacionadas à formação de *holding* como instrumento sucessório, patrimonial e tributário .

REFERÊNCIAS

AMORIM, Sebastião; OLIVEIRA, Euclides de. **Inventário e partilha: teoria e prática**. 26. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

ANDRADE FILHO, Edmar. Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. São Paulo: Atlas, 2007.

ARAUJO, Dayane de A. **Planejamento tributário aplicado aos instrumentos sucessórios**. Coimbra: Grupo Almedina, 2018. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584933648/>. Acesso em: 19 ago. 2022.

ARAUJO, Elaine Cristina de; ROCHA JUNIOR, Arlindo Luiz. **Holding visão societária, contábil e tributária**. 2. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 2021.

AZEVEDO, Helder D. **Empresa de família: uma abordagem prática e humana para a conquista da longevidade**. São Paulo: Saint Paul, 2020. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786586407136/>. Acesso em: 16 set. 2022.

BERNHOEFT, Renato. **Fazendo escolhas: sucessão, família e negócios**. Aula 1 e 2 apresentada na Pós-graduação em Gestão de Pessoas: Carreiras, Liderança e Coaching. Porto Alegre: PUCRSOnline, 2021. Disponível em: [https://s3.amazonaws.com/educa/pucrs/Aula/Apresenta%C3%A7%C3%A3o+de+apoio+01+e+02+-+Oficial+\(Renato+B.\).pdf](https://s3.amazonaws.com/educa/pucrs/Aula/Apresenta%C3%A7%C3%A3o+de+apoio+01+e+02+-+Oficial+(Renato+B.).pdf) /. Acesso em: 21 nov. 2022.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos**. São Paulo, Atlas, 2006. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4242893/mod_resource/content/0/Livro%2005%20%28BORGES%29.pdf. Acesso em: 15 fev. 2020.

BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de; DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela**. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2016. v. 2. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/imunidade-tributaria-do-itbi-e-os-reflexos-do-tema-796-de-repercussao-geral/>. Acesso em: 07 nov. 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 15 out. 2022.

BRASIL. **Lei complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm. Acesso em: 14 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em: 25 abr. 2022.

BRASIL. **Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964.** Dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4591.htm. Acesso em: 25 abr. 2022.

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. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 04 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: Presidência da República, 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404_consol.htm. Acesso em: 25 fev. 2022.

BRASIL. **Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1985. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7450.htm. Acesso em: 07 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.** Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L7713.htm. Acesso em: 07 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de dezembro de 1995.** Altera a legislação do imposto de renda de pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 09 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário 796.376 Santa Catarina.** Recorrente: Lusframa Participações Societárias Ltda. Recorrido: Município de São João Batista. Intimados: Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras – ABRASF. Relator: Min. Marco Aurélio. Redator do Acórdão: Min. Alexandre de Moraes. 05 ago. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753582490>. Acesso em: 06 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 112:** anexo ao regimento interno. Brasília, DF: Imprensa Nacional, 1964. p. 127. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 19 ago. 2022.

CAMPOS, C. A. A. *et al.* Interpretação do sistema constitucional tributário. *In*: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (org.). **Estado fiscal e tributação.** 1. ed. Rio de Janeiro: Editora GZ, 2015.

CARVALHO, Leandro. **Cartéis, trustes e holdings.** [S. l.]: História do Mundo, 2022. Disponível em: <https://www.historiadomundo.com.br/idade-contemporanea/carteis-trustes-e-holdings.htm>. Acesso em: 25 abr. 2022.

CARVALHO, Luiz Paulo Vieira de. **Direito das sucessões.** São Paulo: Atlas, 2016.

CARVALHO, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**: arts. 243 a 300. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial direito de empresa**. 28. ed., São Paulo: Saraiva, 2016. Disponível em: <http://solicitacao.com.br/files/conteudo/30/manual-de-direito-comercial-direito-de-empresa-28-ed.-2016-fabio-ulhoa-coelho.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2022.

COLLI, Nicolli A. **Gestão patrimonial**: aspectos tributários. Lisboa: Grupo Almedina, 2021. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556274348/>. Acesso em: 10 set. 2022.

COMPARATO, Fabio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. **O poder de controle na sociedade anônima**. São Paulo: Forense, 2013. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-5131-3>. Acesso em: 25 abr. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.282 de 28 de maio 2010**. Brasília, DF: CFC, 2010. Disponível em: http://www.normaslegais.com.br/legislacao/respcaocfc1282_2010.htm. Acesso em: 25 abr. 2022.

DALMORA, Jeberton. A norma antielisiva do parágrafo único do artigo 116 do código tributário nacional como norma antievasão. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, ano 18, n. 135, 2015. Disponível em: http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=15946. Acesso em: 18 ago. 2022.

DIAS, Maria Berenice. **Manual das sucessões**. 6. ed. Salvador: JusPodivm, 2019.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**: direito das sucessões. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

DRUCKER, Peter Ferdinand. **O melhor de Peter Drucker**: a administração. Tradução de Arlete Simille Marques. São Paulo: Nobel, 2001.

DUTRA, Joel S.; DUTRA, Tatiana A. **Gestão do processo sucessório**: preservando o negócio e a estratégia. São Paulo: Grupo GEN, 2016. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597007572/>. Acesso em: 19 ago. 2022.

EHRHARDT JUNIOR, Marcos. Planejamento sucessório na perspectiva do advogado. *In*: TEIXEIRA, Daniele Chaves (coord.). **Arquitetura do planejamento sucessório**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil**. São Paulo: Atlas, 2015. v. 7: Sucessões. (Coleção Curso de direito civil). Disponível em: <https://pdfcookie.com/documents/cristiano-chaves-curso-de-direito-civil-7-2015-ylj949y5yn23>. Acessado em: 25 out. 2022.

FÉRES, Marcelo Andrade. **Sociedade em comum - disciplina jurídica e institutos afins**. São Paulo: Saraiva, 2011.

FLORIANI, Oldoni Pedro; RODRIGUES, Leonel Cezar. Sucessão empresarial: processo sucessório em empresas familiares. **Anais do I. IGEPE**, [S. l.], p. 299-312, out. 2000. Disponível em: <https://www.igepe.org.mz/>. Acesso em: 11 out. 2022.

FURLAN, Anderson. **Planejamento fiscal no direito brasileiro**. São Paulo: Grupo GEN, 2011. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-4211-3/>. Acesso em: 24 ago. 2022.

GOIÁS. Secretaria da Fazenda. **Instrução normativa GSF nº 1.191, de 02/10/2014**. Estabelece procedimentos de apuração, fiscalização e arrecadação do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD e dispõe sobre a Declaração do ITCD causa mortis e doação. Disponível em <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=275534#:~:text=Estabelece%20procedimentos%20de%20apura%C3%A7%C3%A3o%20fiscaliza%C3%A7%C3%A3o,ITCD%20causa%20mortis%20e%20doa%C3%A7%C3%A3o>, Acesso em: 11 out. 2022

GRECO, Marco Aurélio. **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

HUGO, Maicon Guedes. **Norma geral antielisiva e sua regulamentação**. [S. l.], jun. 2006. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=147685. Acesso em: 07 nov. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC) **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5. ed. São Paulo: IBGC, 2015. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4382648/mod_resource/content/1/Livro_Codigo_Melhores_Praticas_GC.pdf. Acesso em: 13 set. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). Governança Corporativa. **Portal do Conhecimento**, São Paulo, 2002. Disponível em: <https://www.ibgc.org.br/conhecimento/governanca-corporativa>. Acesso em: 12 out. 2022.

LAURINDO, Deise Saccaro. Munidade tributária do ITBI e os reflexos do tema 796 de repercussão geral. **RDT, Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 47, 2021. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/imunidade-tributaria-do-itbi-e-os-reflexos-do-tema-796-de-repercussao-geral/>. Acesso em: 07 nov. 2022.

LEGISWEB. São Paulo, 2022. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br>. Acesso em: 15 out. 2022.

LODI, Edna Pires; LODI, João Bosco. **Holding**. 4. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

LODI, João Bosco. **A empresa familiar**. 5. ed. São Paulo: Pioneira, 1998.

LODI, João Bosco. **A empresa familiar**. São Paulo: Livraria Pioneira, 1978.

LOPES, Mariana. **A inaplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do código tributário nacional como norma geral antielisiva**. [S. l.], 2013. Disponível em: http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2013_1/mariana_lopes.pdf. Acesso em: 15 jul. 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade - análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. (org.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2002. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=147685. Acesso em: 09 nov. 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

MADALENO, Rolf. Planejamento sucessório. *In*: CONGRESSO DO INSTITUTO BRASILEIRO DA FAMÍLIA, 9., 2013. **Anais eletrônicos [...]**. [S. l.], 2013. Disponível em: <https://ibdfam.org.br/assets/upload/anais/299.pdf>. Acesso em: 09 out. 2022.

MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. Legitimidade do planejamento tributário: critérios. *In*: MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. **O direito tributário no contencioso administrativo fiscal federal**. I Prêmio CARF de monografias em direito tributário. Brasília, DF, 2010. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/monografias/legitimidade-do-planejamento-tributariocriterios.pdf/view>. Acesso em: 24 ago. 2022.

MAMEDE, Gladston. MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Empresas familiares**: o papel do advogado na administração, sucessão e prevenção de conflitos entre sócios. 2. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2014. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522487080/>. Acesso em: 03 maio 2022.

MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens**: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Planejamento sucessório**: introdução à arquitetura estratégica - patrimonial e empresarial - com vistas à sucessão causa mortis. São Paulo: Grupo GEN, 2015. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597000108/>. Acesso em: 14 ago. 2022.

MANZI, Vanessa A. **Compliance no Brasil**: consolidação e perspectivas. São Paulo: Saint Paul, 2008.

MARQUES, Marcus. **Pontos positivos e negativos de uma empresa familiar**. [S. l.], dez. 1996. Disponível em: <http://marcusmarques.com.br/empreendedorismo/pontos-positivos-negativos-empresa-familiar/>. Acesso em: 13 ago. 2022.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MILLER, Danny; LE BRETON-MILLER, Isabelle. **Managing for the long run: lessons in competitive advantage from great family business**. Boston: Harvard Business School Press, 2005. Disponível em: https://www.google.com.br/books/edition/Handbook_of_Research_on_Entrepreneurial/RfyRDwAAQBAJ?hl=pt-BR&gbpv=1&dq=Managing+for+the+long+run:+lessons+in+competitive+advantage+from+great+family+business&pg=PA511&printsec=frontcover. Acesso em: 12 out. 2022.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. 3. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1984.

O QUE é a teoria da empresa e sua importância no direito empresarial. **JusBrasil**, Salvador, 2020. Disponível em: <https://centralaw.jusbrasil.com.br/artigos/786491884/o-que-e-a-teoria-da-empresa-e-sua-importancia-no-direito-empresarial>. Acesso em: 25 abr. 2022.

PACHECO, José da S. **Inventários e partilhas: na sucessão legítima e testamentária**. 20. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530977436/>. Acesso em: 03 maio 2022.

PETRIN, Juliana Paola Avilla; RIOS, Ricardo Pereira. A holding e o processo da sucessão familiar: um estudo de caso em uma empresa familiar. **Revista Eletrônica Gestão e Negócios**, São Roque, v. 5, n. 1, 2014. Disponível em: http://docs.uninove.br/arte/fac/publicacoes_pdf/administracao/v5_n1_2014/Juliana.pdf. Acesso em: 04 nov. 2022.

PITA, Flávia Almeida. A cobrança do crédito tributário e as holdings patrimoniais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 101, nov./dez. 2011.

PRADO, Clayton Eduardo. **Imposto sobre herança**. 1. ed. São Paulo: Verbatim, 2009.

PRADO, Roberta Nioac; PEIXOTO, Daniel Monteiro; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Estratégias societárias, planejamento tributário e sucessório**. São Paulo: Saraiva, 2011.

RIBEIRO NETO, João Batista M.; TAVARES, José Cunha da; HOFFMANN, Silvana Carvalho. **Sistemas de gestão integrados**. 2. ed. São Paul: Editora Senac, 2010.

RIBEIRO, Maria de Fátima; BASSOLI, Marlene Kempfer. Planejamento tributário e o valor jurídico da solidariedade. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José

Maria Arruda de (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Editora MP, 2007. p. 133-153.

RICCA, Domingos. **Da empresa familiar à empresa profissional**. São Paulo: Editora CL. 1998.

RODRIGUES, Sílvio. **Direito civil: direito das sucessões**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. v. 7.

ROSA, Conrado Paulino da. **Planejamento sucessório: teoria e prática**. Salvador: JusPodivm, 2022.

SILVA, Edson Cordeiro da. **Governança corporativa nas empresas: guia prático de orientação para acionistas, investidores, conselheiros de administração e fiscal, auditores, executivos, gestores, analistas de mercado e pesquisadores**. São Paulo: Atlas, 2012.

SOUSA, Almir Ferreira de *et al.* (coord.). **Planejamento financeiro pessoal e gestão do patrimônio: fundamento e prática**. 2. ed. Barueri: Manole, 2018.

SZINWELSKI, Fábio João. Norma geral antielisiva: conceito, características, constitucionalidade, regulamentação e aplicação no direito brasileiro. **Jus**, [S. l.], 22 nov. 2010. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/17876/norma-geral-antielisiva-conceito-caracteristicas-constitucionalidade-regulamentacao-e-aplicacao-no-direito-brasileiro/3>. Acesso em: 07 nov. 2022.

TEIXEIRA, João Alberto Borges. Holding familiar. Tipo societário e seu regime de tributação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 85, mar./abr. 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro, Elsevier, 2012. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4241551/mod_resource/content/0/Livro%2004%20%28TORRES%29.pdf. Acesso em: 13 out. 2022.

VALENTIN, Jefferson. **Holdings: estudo sobre evasão fiscal no planejamento sucessório**. 1. ed. São Paulo: Letras Jurídicas, 2021.

VENTURA, Luciano Carvalho. A empresa e a sucessão. *In: PATRIMÔNIO e sucessão. Como garantir os herdeiros e os negócios*. São Paulo: Maltese, 1993.

VIEIRA, James Batista; BARRETO, Rodrigo Tavares de Souza. **Governança, gestão de riscos e integridade**. Brasília, DF: Enap, 2019. Disponível em: https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4281/1/5_Livro_Governan%C3%A7a%20Gest%C3%A3o%20de%20Riscos%20e%20Integridade.pdf. Acesso em: 23 set. 2022.

VOTO Vista Ministro Dias Toffoli. Referente ao parágrafo único ao Art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela LC nº 104/01 em 1º de abril de 2022. **Consultor Jurídico**, [S. l.], 1 abr. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/adi-2446-voto-dias-toffoli.pdf>. Acesso em 13 out. 2022.

WARD, John. **Seis desafios de qualquer empresa familiar**. São Paulo: HSM Experience, 2014.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário**. 4. ed. Curitiba: Juruá, 2008.