

**FUNDAÇÃO EDUCACIONAL MACHADO DE ASSIS
FACULDADES INTEGRADAS MACHADO DE ASSIS
CURSO DE DIREITO**

JÉSSICA ZAMBELI BÜCHELE

***HOLDING FAMILIAR: UM MODELO DE PLANEJAMENTO
SOCIETÁRIO, TRIBUTÁRIO E SUCESSÓRIO
TRABALHO DE CURSO***

Santa Rosa
2022

JÉSSICA ZAMBELI BÜCHELE

***HOLDING FAMILIAR: UM MODELO DE PLANEJAMENTO
SOCIETÁRIO, TRIBUTÁRIO E SUCESSÓRIO
TRABALHO DE CURSO***

Monografia apresentada às Faculdades Integradas Machado de Assis, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof.º MS.º Diogo Motta Tibulo

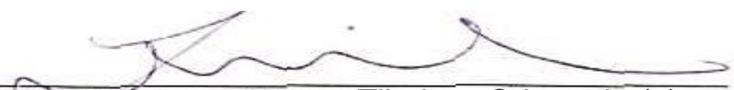
Santa Rosa
2022

JÉSSICA ZAMBELI BÜCHELE

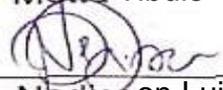
***HOLDING FAMILIAR: UM MODELO DE PLANEJAMENTO
SOCIETÁRIO, TRIBUTÁRIO E SUCESSÓRIO
TRABALHO DE CURSO***

Monografia apresentada às Faculdades Integradas Machado de Assis, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

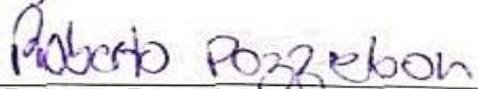
Banca Examinadora



Prof. Ms. Diogo Motta Tibulo — Orientador(a)



Prof. Dr. Nedisson Luis Gessi



Prof Ms. Roberto Pozzebon

Santa Rosa, 04 de julho de 2022.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a todos que de alguma forma caminharam comigo nestes cinco anos, que são minha rede de apoio, inspiração e confiança.

AGRADECIMENTOS

Antoine de Saint-Exupéry disse uma vez que: “Aqueles que passam por nós não vão sós. Deixam um pouco de si, levam um pouco de nós.”. Sou porque sou, porque tive uma base forte de aprendizados e ensinamentos de pessoas que considero uma rede de apoio. À minha irmã, meu pedacinho mais precioso, obrigada por ser abrigo e fortaleza para mim. Ao teu suporte e proteção, pai. Às minhas mães do coração, que são sinônimo de amor e acolhimento, Nani, Naíde e Dra. Miroslava. Ao meu porto seguro, Dionei. Aos meus amigos, que foram sendo conquistados ao longo dos semestres, obrigada pelo carinho e risadas de sempre, Helena, Anderson, Deise e Bárbara. Às Irmãs do Pensionato, que me cuidam como se filha fosse. Ao meu orientador, Prof. Ms. Diogo, que me incentivou e depositou um voto de confiança em mim. Este trabalho não seria possível sem a compreensão e apoio de vocês.

“E se seu objetivo não fosse permanecer vivo, e sim permanecer humano?”

George Orwell

RESUMO

A presente monografia discorre acerca do instituto da *holding* como modelo de planejamento societário, tributário e sucessório. Por meio do planejamento e gestão das propriedades rurais, focaliza-se a partir da realidade social e jurídica brasileira, com base no direito civil das sucessões, tributário e societário e considerando a sistemática legislativa e jurisprudencial, na aplicação da *holding* como ferramenta de planejamento societário e sucessório e consequente elisão fiscal. O problema de pesquisa repousa no seguinte questionamento: em que medida a constituição de uma *holding* familiar é o modelo mais adequado de planejamento societário, tributário e sucessório no contexto do agronegócio? Assim, o objetivo geral do estudo anseia compreender a viabilidade do instituto da *holding* familiar como um modelo de planejamento societário, tributário e sucessório no setor do agronegócio, tomando como base a aplicação da Lei das Sociedades por Ações à luz do Direito Civil, Tributário e Constitucional. Com relação à metodologia, a pesquisa tem natureza teórica e, quanto ao tratamento de dados, é qualitativa. Com relação aos objetivos propostos, tem-se que a pesquisa é explicativa, uma vez que tomando por base o material bibliográfico e documental coletado, explicar-se-ão os fenômenos atinentes à aplicação do instituto da *holding* no agronegócio. A coleta de dados se dá por meio da documentação indireta. Quanto aos dados bibliográficos, estes ocorrerão a partir de materiais atinentes aos processos e teorias sobre as *holdings*. Para tanto, far-se-á a divisão do trabalho em três seções. Na primeira seção, trata-se do agronegócio no ordenamento jurídico brasileiro e sua disposição no plano econômico e social. Em continuidade, na segunda seção, pretende-se apresentar e compreender o instituto da *holding* no Brasil, especialmente quanto aos aspectos societários e sucessórios inerentes à configuração de uma *holding*. Sob o aspecto societário, aborda-se os tipos societários e suas especificações, bem como a aplicabilidade à constituição da *holding* apropriada ao caso concreto. Por fim, no terceiro e último capítulo, após a compreensão do panorama geral do agronegócio brasileiro e do instituto da *holding* familiar, torna-se possível subsumir a aplicabilidade da instituição da *holding* familiar ao setor do agronegócio no contexto atual. Dessa forma, conclui-se que a aplicação do instituto da *holding* pode se caracterizar medida viável para o planejamento e perpetuidade do negócio familiar, a fim de prevenir possíveis problemas com a sucessão e amenizar encargos tributários inerentes.

Palavras-chave: *Holding* – Agronegócio – Propriedade Rural – Planejamento Sucessório – Elisão Fiscal.

ABSTRACT

This monograph discusses the *holding* company as a model of corporate, tax and succession planning. By means of the planning and the management of rural properties, it focuses on the Brazilian social and legal reality, based on civil, tax and corporate law, also considering the legislative and jurisprudential system, in the application of the *holding* company as a corporate and succession planning tool, with the consequent tax avoidance. The research problem deals with the following question: to what extent is the constitution of a family *holding* company the most appropriate model of corporate, tax and succession planning in the context of agribusiness? Thus, the general objective of the study is to understand the viability of the family *holding* institute as a model of corporate, tax and succession planning in the agribusiness sector, based on the application of the Corporate Law in the light of Civil, Tax and Constitutional Law. Regarding the methodology, the research has a theoretical nature and, in terms of data processing, it is qualitative. Regarding the proposed objectives, the research is explanatory, since it is based on the bibliographic and the documentary material collected, and it aims to explain the phenomenon related to the application of the *holding* company's institute in agribusiness. The data collection takes place through indirect documentation. As for the bibliographic data, they will be based on materials related to the processes and theories about the *holding* companies. Therefore, the work will be divided into three sections. The first section deals with agribusiness in the Brazilian legal system and its disposition in the economic and social sphere. In continuity, the second section is intended to present and understand the *holding* institute in Brazil, especially regarding the corporate and succession aspects inherent to the configuration of a *holding* company. From the corporate's point of view, the corporate types and their specifications are discussed, as well as the applicability of the constitution of the appropriate *holding* company to any specific cases. Finally, in the third and final chapter, after understanding the general panorama of Brazilian agribusiness and the family *holding* institute, it is possible to subsume the applicability of the family *holding* institute to the agribusiness sector in the current context. In this sense, it is concluded in this work that the application of the *holding* institute can be characterized as a viable measure for the planning and perpetuity of the family business, in order to prevent possible problems with succession and to alleviate inherent tax burdens.

Keywords: Holding – Agribusiness – Rural Property – Succession Planning – Tax Avoidance.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1 – Índice da produtividade dos fatores de produção (mão de obra, terra e capital) na agricultura brasileira de 1975 a 2015	16
Ilustração 2 – Balança Comercial do Agronegócio - Série Histórica	17
Ilustração 3 – Exportações Brasileiras do Agronegócio por Mercados.	18

LISTA DE ABREVIações E SIGLAS

CEPEA - Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada

CF – Constituição Federal de 1988

CNA (Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil)

CNPA – Conselho Nacional de Política Agrícola

CPF – Cadastro da Pessoa Física

CTN - Código Tributário Nacional

FUNRURAL - Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação

IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

ITR - Imposto Territorial Rural

PIB – Produto Interno Bruto

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 O AGRONEGÓCIO NO CONTEXTO NACIONAL: ASPECTOS INTRODUTÓRIOS	14
1.1 O AGRONEGÓCIO E SUA DISPOSIÇÃO NO PLANO ECONÔMICO, SOCIAL E JURÍDICO.....	14
1.2 OS REFLEXOS DA TRIBUTAÇÃO INCIDENTE NO AGRONEGÓCIO NO PLANO SUCESSÓRIO E TRIBUTÁRIO.....	24
2.1 O INSTITUTO DA <i>HOLDING</i> FAMILIAR: CONCEITOS INICIAIS E TIPOS SOCIETÁRIOS	30
2.1.1 Conceitos.....	31
2.1.2 Dos Tipos Societários.....	34
2.2 ESPÉCIES DE <i>HOLDING</i> E SEUS DESDOBRAMENTOS TRIBUTÁRIOS E SUCESSÓRIOS	40
2.2.1 Da Elisão Fiscal e da Evasão Fiscal.....	41
2.2.2 Espécies de <i>Holdings</i>	45
3 O INSTITUTO DA <i>HOLDING</i> FAMILIAR APLICADA AO AGRONEGÓCIO	49
3.1 HOLDING FAMILIAR: PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO E GESTÃO PATRIMONIAL	49
3.1.1 Tipo societário aplicável à <i>holding</i>	51
3.2 VANTAGENS E DESVANTAGENS DA CONSTITUIÇÃO DA <i>HOLDING</i>	52
CONCLUSÃO	55
REFERÊNCIAS	57

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como tema o instituto da *holding* familiar como modelo de planejamento societário, tributário e sucessório, delimitando-se em relação à viabilidade de aplicação desse instituto no setor do agronegócio, sob a égide do direito civil das sucessões e do direito societário, com ênfase no ônus tributário da elisão fiscal na atual conjuntura jurídica nacional.

A pesquisa é relevante pela importância da discussão sobre o papel estrutural ocupado pelo agronegócio no Brasil, tanto no mercado interno de produção como no externo. Pelo fato do Brasil caracterizar-se como um dos principais líderes mundiais na produção e exportação de vários produtos agropecuários e agrícolas. Nesse sentido, o tema apresenta-se relevante em razão da multidisciplinariedade das áreas que engloba, como o Direito Agrário, Empresarial, Sucessório e Tributário, especificamente.

Por isso, a intersecção de conhecimentos políticos, sociais, jurídicos e econômicos sobre o tema é fundamental para o entendimento jurídico da comunidade acadêmica em geral, à vista que explora alternativas jurídicas inovadoras. Ademais, como já delineado, a importância do tema é consubstanciada justamente pela singularidade do instituto da *holding* familiar voltada ao setor do agronegócio, o qual é, por vezes, pouco explorado na seara jurídica de âmbito regional, bem como a nível nacional. Nessa perspectiva, ao trazer o agronegócio para o campo acadêmico, torna-se possível ampliar o conhecimento dos acadêmicos da instituição e da sociedade em geral sobre a temática, sobretudo, uma aproximação do aspecto jurídico às demais searas do conhecimento, como por exemplo, a economia.

O tema deste projeto científico discorre acerca do instituto da *holding* familiar como modelo de planejamento societário, tributário e sucessório.

Assim a presente pesquisa tem como objetivo compreender a viabilidade do instituto da *holding* familiar como um modelo de planejamento societário, tributário e sucessório no setor do agronegócio.

A pesquisa desenvolvida no presente trabalho consubstancia-se em teórica, no que tange à natureza, uma vez que seu objetivo é a revisão bibliográfica do aspecto jurídico voltado ao Direito Agrário, Empresarial, Tributário e Sucessório, o tratamento de dados será qualitativo com fins explicativos. Sendo utilizada de fontes de caráter

primário, por meio de documentação indireta (pesquisa bibliográfica e documental) e de caráter secundário, como a doutrina, legislação e jurisprudência. Quanto aos fins e objetivos, trata-se de um estudo de natureza descritiva e explicativa. No tocante aos dados e procedimentos técnicos, na presente pesquisa adotarse-á pesquisa bibliográfica e documental.

O presente trabalho está organizado em três partes, a primeira parte apresenta o agronegócio no ordenamento jurídico brasileiro e sua disposição no plano econômico e social serão tratados no primeiro capítulo. Na segunda parte, pretende-se analisar os reflexos da tributação incidente no que tange o plano sucessório e tributário do setor. Isso tudo, a fim de analisar a viabilidade de aplicação do instituto da *holding* ao agronegócio, sobremaneira, acerca dos custos relativos a esta atividade, tendo em vista que, ao avançar da pesquisa, encontrem uma alternativa de elisão (RODRIGUES, 2017). Por fim, a terceira parte da pesquisa, após a compreensão do panorama geral do agronegócio brasileiro e do instituto da *holding* familiar, torna-se possível subsumir a aplicabilidade da instituição da *holding* familiar ao setor do agronegócio no contexto atual.

1 O AGRONEGÓCIO NO CONTEXTO NACIONAL: ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

O presente estudo divide-se em duas seções, as quais constituem a base para definição do agronegócio e os desafios jurídicos deste setor. Para tal intuito, far-se-á inicialmente um breve recorte a respeito do agronegócio, com ênfase no esclarecimento dos principais conceitos e na evolução de forma conjunta de vários setores. Em prosseguimento, realizar-se-á considerações acerca da disposição no plano jurídico, social e seus impactos econômicos. Ainda, sob o aspecto sucessório, serão elencados os reflexos da carga tributária incidente e as possibilidades de um plano societário, o que se dará no último subtítulo do presente capítulo.

Dentre os custos, serão tratados primordialmente os custos da tributação do produtor rural pessoa física e pessoa jurídica, além dos tributos intrínsecos aos indivíduos que estão no meio rural, quais sejam, o Imposto Territorial Rural (ITR) e o Funrural. Para mais, cumpre discorrer acerca de eventuais custos com a sucessão, de modo que seja possível transigir entre o ambiente jurídico, econômico e social, uma vez que é na sucessão que se encontram impasses para a perpetuidade de negócios familiares dos agronegócios (SARSO, 2017).

1.1 O AGRONEGÓCIO E SUA DISPOSIÇÃO NO PLANO ECONÔMICO, SOCIAL E JURÍDICO

O que imaginamos quando o tema é agronegócio? Qual é o papel do agronegócio em um cenário de dez ou vinte anos? Para Junqueira, compõe-se um sistema de produção de alimentos, bens e serviços, atento às questões ambientais, sociais e econômicas. Nesse cenário, além da luta contra as mudanças climáticas, menciona que convém abordar a produção de qualidade, segurança e emissão negativa de carbono (JUNQUEIRA, 2019).

De acordo com Antônio José de Oliveira Costa, ainda existe uma visão estereotipada do trabalho no campo, no qual poucas pessoas tratam a propriedade agrícola como um sistema de produção de bens, serviços e comercialização. Para este autor, “a atividade era encarada como um ramo especial, tradicional, com suas próprias regras e estrutura paternalista. Era assim antigamente e continuaria a ser depois, como sempre foi.” (COSTA, 2021, p. 7).

Percebe-se, pois, que as atividades agrícolas sobreviviam com o que era oferecido pela terra, basicamente, de forma muito extrativa e natural. Ao mesmo tempo, tanto os avanços tecnológicos como as técnicas de produção eram muito lentos, sendo utilizados materiais orgânicos para a adubação e preparo do solo (ARAÚJO, 2017).

Por outro lado, às propriedades rurais os fatores socioeconômicos foram, por muito tempo, condicionantes para a autossuficiência. Fala-se, nesta esteira, em uma distribuição espacial da população predominantemente rural, a qual encontrava carência de estrutura e técnicas de produção e conservação de produtos (ARAÚJO, 2017).

Da análise do setor primário, percebe-se a evolução das técnicas, a mecanização das lavouras, o uso de adubos na fertilização e o defensivo na proteção das plantas como forma de aperfeiçoamento da produção agrícola e ganhos de produtividade. A cadeia de produção – do plantio à colheita – passa pela transformação de alimentos e bens de consumo, alcançando o consumidor final. Tal fator contribui para novos investimentos e negócios que visam o desenvolvimento socioeconômico do País (JUNQUEIRA, 2019).

E é nesse sentido que se releva a importância da agricultura, enquanto conjunto de produção de bens e serviços. Isso porque, os agricultores que antes somente preocupavam-se com a produção agrícola, passaram a ser vistos sob a perspectiva do empreendedorismo, uma vez que realizam a gestão estratégica da propriedade rural, fazendo uso de um conjunto de ferramentas para a produção, gerenciamento e manutenção da propriedade (BECKER; SCHREINER, 2020).

Conforme Massilon Araújo, diante da evolução socioeconômica, o sentido atribuído à conceituação de setor primário e de agricultura não se aplica mais, ora porque deixou de ser somente primário ora porque deixou de ser somente rural. A presença do fator de produção de alimentos, pois, revela-se apenas um dos principais fatores do processo produtivo de bens e serviços em uma propriedade rural (ARAÚJO, 2017). Posto que,

Cada um desses segmentos assume funções próprias, cada dia mais especializadas, mas compondo um elo importante em todo o processo produtivo e comercial de cada produto agropecuário. Por isso, surgiu a necessidade de uma concepção diferente de “agricultura”. Já não se trata de propriedades autossuficientes, mas de todo um complexo de bens, serviços

e infraestrutura que envolvem agentes diversos e interdependentes (ARAÚJO, 2017, p. 23).

Aqui se revela um dos principais traços do setor (conjunto de operações de bens, serviços e infraestrutura) por meio da evolução das técnicas e operações envolvidas nos processos operacionais até o destino final dos produtos e serviços. Para melhor entendimento do agronegócio, porém, é preciso redirecionar a visão sobre agricultura familiar e agricultura empresarial que, embora aparentemente distintas, suprem uma a outra (ARAÚJO, 2017).

Nesse viés, Araújo leciona que é necessário considerar que

“[...] ambas as ‘agriculturas’ são empresariais; o denominado ‘agricultor familiar’ tem que ser considerado empresário, que deve contar com atendimento especial, apoiado por políticas específicas; a ‘agricultura empresarial’ não é isoladamente o agronegócio; ambas as ‘agriculturas’ são segmentos (partes componentes) do agronegócio. (ARAÚJO, 2017, p. 26)

Percebe-se, pois, que devido a essas especificidades, o agronegócio abrange também o agricultor que produz o alimento na pequena propriedade rural ¹ – agricultura familiar – uma vez que não há grande variação quanto às práticas de produção e comercialização dos produtos, do contrário, assemelham-se quanto ao conjunto dos fatores de produção (ARAÚJO, 2017).

Esse entendimento, contudo, é relacionado à organização da produção e dos produtores enquanto conceituação doutrinária de agronegócio. Do ponto de vista legislativo, para as políticas de governo, no Brasil, os produtores rurais subdividem-se em duas classes: agricultura familiar e agricultura empresarial (ARAÚJO, 2017).

A agricultura familiar, no ordenamento jurídico atual, encontra-se inculpada pelos artigos 3º da Lei n.º 11.326/2006 (Política Nacional da Agricultura Familiar e Empreendimentos Familiares Rurais) e 4º da Lei n.º 4.504/1964 (Estatuto da Terra), os quais dispõem sobre os requisitos exigidos para que assim seja considerada. De tal modo, considerar-se-ão como agricultores empresariais aqueles que não se enquadrarem nos requisitos elencados nos artigos acima citados.

¹ Tem-se inculpada no art. 4.º da Lei n.º 4.504/64 (Estatuto da Terra) uma definição de “propriedade familiar”, considerada como “[...] o imóvel rural que, direta e pessoalmente explorado pelo agricultor e sua família, lhes absorva toda a força de trabalho, garantindo-lhes a subsistência e o progresso social e econômico, com área máxima fixada para cada região e tipo de exploração, e eventualmente trabalho com a ajuda de terceiros.” (BRASIL, 1964).

Constata-se, pois, a necessidade de aprofundamento das questões envolvendo o agronegócio, sobretudo pela predominância em nossa região e país, dado que ainda comporta perspectivas errôneas sobre o trabalho no campo, mas que constitui área pouco explorada e mostra-se cada vez mais como um segmento promissor nas searas tecnológicas de produção de bens e serviços.

Nesse sentido, para melhor elucidar a evolução e trajetória da agricultura brasileira, é possível visualizar nos indicadores abaixo os números de produção e os índices de produtividade no período de 1975 a 2017. Eles ilustram o crescimento da produção de grãos no país, a qual passou de 38 milhões de toneladas para 236 milhões, atingindo um índice de crescimento intenso, incluindo a instituição de políticas específicas e o processo de modernização na agricultura (EMBRAPA, 2018). Vejamos:

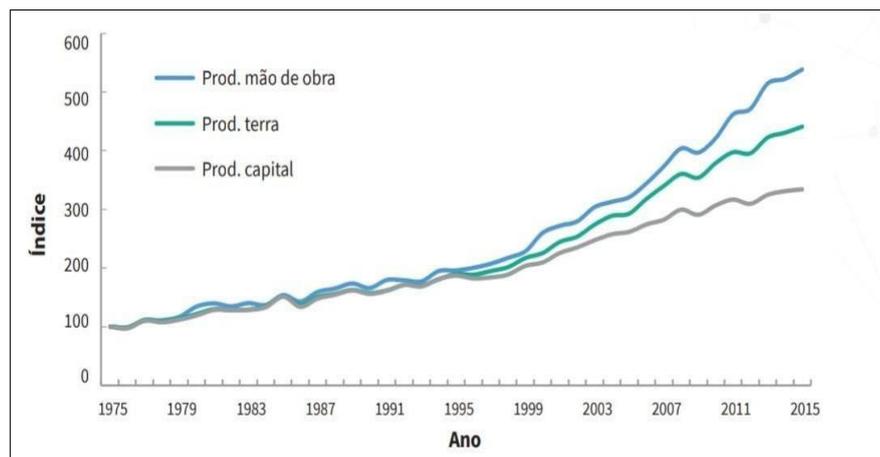


Ilustração 1: Índice da produtividade dos fatores de produção (mão de obra, terra e capital) na agricultura brasileira de 1975 a 2015.
Fonte: Embrapa apud Gasques (2017)

Dessa forma, considerando o papel estrutural do agronegócio e a evolução nas últimas 40 décadas, salienta-se a manutenção do crescimento desse setor, que durante o segundo trimestre de 2021 acumulou alta de 9,81% do Produto Interno Bruto – PIB, a teor dos dados do CEPEA/ESALQ/USP.

No mesmo sentido, segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, considerando a evolução tecnológica da agricultura brasileira, as áreas de cultivo vêm aumentando e, conseqüentemente, de forma proporcional um aumento do potencial agrícola no País (IBGE, 2022).

Adiante, a título de ordem econômica e financeira, evidencia-se os valores constatados na Balança Comercial do Agronegócio brasileiro nos últimos anos, apresentando séries históricas de exportações e importações de produtos, de acordo com o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA, 2022). A partir dos dados da ilustração 2, demonstra-se o forte crescimento em 2022, que diante do aumento dos preços, “[...] superou o valor de US\$ 48 bilhões no primeiro quadrimestre.” (CEPEA, ESALQ, USP, 2022, p. 03). Vejamos:

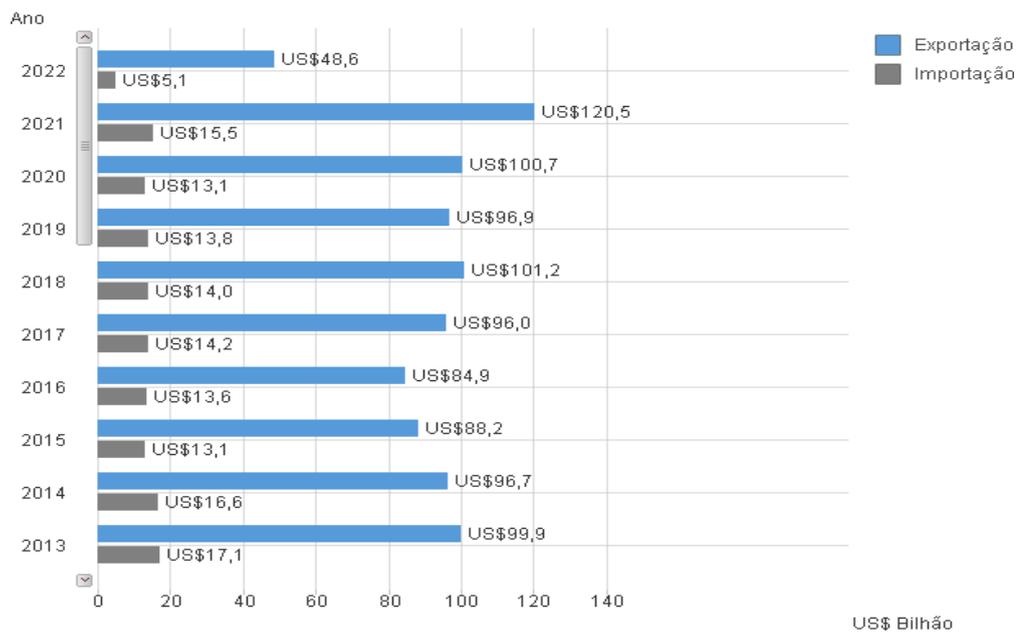


Ilustração 2: Balança Comercial do Agronegócio - Série Histórica (MAPA, 2022)

Na conjuntura atual, verifica-se que a participação do agronegócio alcançou 27,4% no PIB brasileiro (IBGE, 2022), que segundo cálculo realizado pelo Cepea (Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada), da Esalq/USP, em parceria com a CNA (Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil), cresceu 8,36% em 2021, sendo a “[...] maior participação desde 2004 (quando foi de 27,53%).” (CEPEA, ESALQ, USP, 2022).

Na esteira do desenvolvimento econômico do país, o agronegócio contribui significativamente para a consecução da geração de riqueza. Em 2022, as Exportações Brasileiras do Agronegócio por Mercados alcançaram um valor superior às importações, superávit acumulado de aproximadamente US\$ 48,559 bilhões, segundo o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA, 2022), conforme o gráfico abaixo:

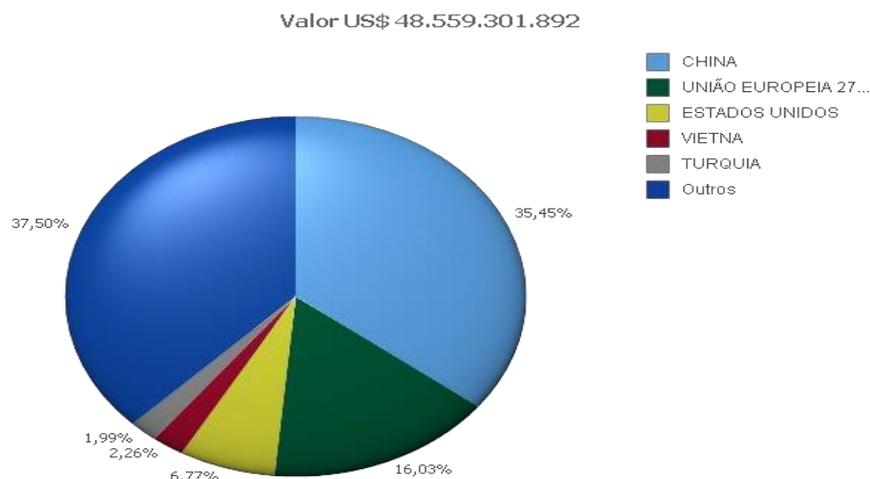


Ilustração 3: Exportações Brasileiras do Agronegócio por Mercados (MAPA, 2022)

Observa-se, ainda, que o agronegócio persegue na sociedade o reconhecimento quanto ao seu valor e, nessa esteira, a participação em toda a economia brasileira. Fala-se, pois, no desempenho do agronegócio como papel de destaque interno e no mercado exterior, considerando que seu desempenho está atrelado às exportações dos alimentos.

Com efeito, continuamente, para delinear e enquadrar os conceitos jurídicos, econômicos e sociais do agronegócio, e compreender a atual sistematização do agronegócio, é imprescindível analisar o desenvolvimento histórico da atividade agrícola nacional, seus desdobramentos e impactos comerciais e industriais.

Ao longo dos séculos, ocorreu a busca do desenvolvimento de uma agricultura essencialmente extrativista e de subsistência para uma exploração agroindustrial intensa em conjunto com o avanço da mecanização. Isso porque o país passou de um importador de alimentos a grande exportador no contexto atual e, “Desde o início do século XXI, o País não apenas se tornou autossustentável para a maioria dos produtos alimentares, mas também passou a ser um dos mais importantes atores no comércio internacional de grãos, carnes e sucos, além de consolidar sua participação na produção de açúcar e café.” (ANDREOLI; JR, 2021, p. 58).

No Brasil, foi no começo da segunda metade do século XIX que se instaurou um regime de registros das terras², sendo que as normas de direito agrário só foram

² “Era o registro paroquial ou do vigário, regulamentado pelo Dec. 1.318 em 30.01.1854, cujo art. 97 assim dispunha: ‘Os Vigários de cada uma das Freguesias do Império são os encarregados de receber

surgir com as Constituições posteriores. Porém, foi só com a EC 10, de 09.11.1964, que houve a disposição de competência à União para legislar sobre a matéria, conferindo autonomia legislativa ao Direito Agrário (ANDROLI; JR, 2021). Na Constituição Federal de 1988, o art. 22, I³, prevê a competência privativa da União para legislar sobre direito agrário e, com o intuito de regulamentar as singularidades, são observadas as normas previstas no Estatuto da Terra – Lei n.º 4.504/1964.

O Estatuto da Terra, no art. 1º, §2º, dispõe sobre a política agrícola, centrando-a em um viés de proteção à propriedade rural e aos que exercem as atividades neste meio: “Entende-se por Política Agrícola o conjunto de providências de amparo à propriedade da terra, que se destinem a orientar, no interesse da economia rural, as atividades agropecuárias, seja no sentido de garantir-lhes o pleno emprego, seja no de harmonizá-las com o processo de industrialização do país.” (BRASIL, 1964).

Dessa forma, Arnaldo Rizzardo conclui que a intenção do legislador constituinte foi em sistematizar a forma com que o Estado se manifesta na agricultura, de tal maneira que os segmentos em suas variações consigam planejar ações e investimentos para o desenvolvimento da agricultura em conjunto com a proteção do meio ambiente.

Da análise do exposto, visualiza-se que o cenário produtivo e econômico no qual o agronegócio brasileiro se encontra exige cada vez mais o investimento em uma gestão estratégica e profissionalizada, tanto no setor produtivo – desde o plantio à colheita – quanto nas questões jurídicas e econômicas da propriedade (CREPALDI, 2021).

Contudo, diante de um mercado eminentemente mais competitivo, percebe-se que “[...] necessita cada vez mais de um trabalho de profissionalização e renovação de conhecimento por parte dos empresários rurais. [...] é preciso que eles sejam capazes de racionalizar a produção (terra, capital e mão de obra) para poder se manter no mercado [...]” (CREPALDI, 2021, p. 173).

E é neste movimento de inovações tecnológicas e renovação de conhecimento por parte dos produtores rurais que as questões tributárias, sucessórias e societárias impactam de forma massiva. Isso porque “[...] somente por meio de um estudo

as declarações para o registro das terras, [...], que poderão nomear, ou ter sob sua responsabilidade’.” (ANDREOLI; JR, 2021, p. 11)

³ Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;

detalhado dos encargos fiscais e tributários é que as empresas rurais se tornarão mais competitivas e terão maiores chances de sobrevivência e desenvolvimento, interna e externamente.” (CREPALDI, 2021, p. 173).

Ocorre que, em virtude do perfil predominante do produtor rural, primordialmente preocupado com a produtividade, questões climáticas e épocas de plantio/colheita, a gestão tributária, societária e sucessória da propriedade torna-se uma tarefa secundária. E, por conta disso, por vezes, desconhece as finalidades e benefícios de um planejamento estratégico (BECKER; SCHREINER, 2020).

Aqui se revela a gama considerável de situações no agronegócio, “como as atividades agrárias, o uso e a exploração da terra, os recursos naturais, a comercialização dos produtos, a política governamental de proteção dispensada ao produtor rural, a preservação dos recursos naturais ou a defesa do meio ambiente.” (RIZZARDO, 2021, p. 01). Ou seja, à atividade rural é imprescindível também a observância do direito agrário, o qual pode ser definido como o conjunto de normas e princípios doutrinários, tanto de direito público como privado, que visam melhor disciplinar as relações deste setor (RIZZARDO, 2021).

A justiça social, como princípio basilar do Direito Agrário, integra os valores intrínsecos do progresso socioeconômico dos que trabalham na terra. Para Rizzardo, “Realiza-se a justiça social por meio da distribuição da terra e da conciliação da liberdade de iniciativa com a valorização do trabalho humano.” (RIZZARDO, 2021, p. 6). Tal princípio, ainda, reverbera nos pressupostos da Política Agrícola brasileira, na definição dos objetivos e competências relativas às atividades agropecuárias, agroindustriais e de planejamento de atividades pesqueira e florestal.

O parágrafo único do artigo 1º, da Lei n.º 8.171, de 17 de janeiro de 1991, que dispõe sobre a política agrícola, define atividade agrícola como sendo “a produção, o processamento e a comercialização dos produtos, subprodutos e derivados, serviços e insumos agrícolas, pecuários, pesqueiros e florestais.” (BRASIL, 1991). A rigor, é na Constituição Federal que se encontram as diretrizes para a Política Agrária, no Brasil, com destaque para as previsões contidas no Capítulo III do Título VII (BRASIL, 1988).

Conclui-se da legislação supracitada que a implementação de mecanismos de orientação e diretrizes para a política agrícola corroboram o estabelecimento de metas socioeconômicas. À vista disso, do art. 5º da Lei 8.171/1991, alterado pela Lei n.º 13.901, de 2019, depreende-se a instituição do CNPA – Conselho Nacional de Política Agrícola, com vinculação ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento

(MAPA), para fins de articulação entre os setores privado e público, visando a proposição de estratégias competitivas para a política agrícola, sobretudo o desempenho do setor nos mercados internos e externos (BRASIL, 2019).

Este é, no entanto, um pequeno recorte acerca das ações que se buscam a efetivação neste setor, isso porque os programas de fomento à agricultura que partem do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento alinham-se a ampliação das demandas populacionais, decorrente do esvaziamento dos campos, conforme leciona Rizzardo:

As ações se efetivam por meio de estudos na área de gestão de risco, na abertura de linhas de créditos, na concessão de subvenções financeiras, no levantamento de dados, no acompanhamento das fases do ciclo produtivo. Essas ações se dividem em três grandes áreas de atuação: gestão do risco rural, fornecimento de crédito e administração da comercialização. Sobressai a concessão de linhas de crédito para o custeio, o investimento e a comercialização, por intermédio de vários programas que financiam diversas necessidades dos produtores, desde a compra de insumos até a construção de armazéns. (RIZZARDO, 2021, p. 17).

Para melhor elucidar esse cenário, ainda, Arnaldo Rizzardo elenca as mudanças sociais que passaram a dominar o Brasil nos últimos séculos. Porquanto, nesse sentido, houve significativa:

[...] ampliação dos mercados de atividades urbanas e sua integração, tanto nacional como internacionalmente, ou seja, existe uma diferença de demanda urbana, bem diversa daquela vigorante no meio rural tradicional; a ocorrência do esvaziamento dos campos, por força do êxodo rural cada vez maior; a introdução progressiva e competitiva da agroindústria nos campos; o fenômeno da presença da pobreza rural dos pequenos agricultores; a reduzida participação de mando do setor agrícola na economia nacional; a progressiva tendência de reduzir o poder econômico dos proprietários rurais em empregar pessoas para a prestação de serviços nas culturas agrícolas e pecuárias; a falta de capacidade econômica do mercado urbano em absorver os níveis da produção rural; a necessidade de tecnologia nas práticas agrícolas, em função de vários fatores, como a escassez de mão de obra, a concorrência nos preços de certos produtos, a necessidade de redução do custo operacional; a política agrícola internacional de subsídios, provocando uma redução dos preços dos produtos, fator que leva a serem preteridos os produtos brasileiros em função da concorrência; as dimensões territoriais do Brasil, as regiões heterogêneas e a desigualdade de condições das terras, do clima, da qualidade do solo, tornando difícil um tratamento uniformizado em relação a certos produtos. (RIZZARDO, 2021, p. 18).

Nesse diapasão, com relação à função social, a propriedade rural, conforme explanado pelo art. 186 da Constituição Federal⁴, é cumprida quando atende os requisitos de aproveitamento racional e adequado dos recursos naturais, preservando o meio ambiente e observando as disposições sobre as relações de trabalho, bem como o bem-estar dos proprietários (BRASIL, 1988).

Ao passo que se define a função social da propriedade rural, está-se registrando que o desvio dessa finalidade representa afronta passível de desapropriação, a teor do que dispõe o art. 2º da Lei n.º 8.629, de 25 de fevereiro de 1993 (Dispõe sobre a regulamentação dos dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária, previstos no Capítulo III, Título VII, da Constituição Federal).

Com efeito, a função social da propriedade rural consagrou-se, nas palavras de Arnaldo Rizzardo, como “[...] a adequação do direito de propriedade ao interesse coletivo, de modo a lhe retirar o caráter visto essencialmente sob o prisma individualista, excludente e absoluto que se formou ao longo da Idade Moderna.” (RIZZARDO, 2021, p. 21). Isso porque:

O proprietário, é dizer, o possuidor de uma riqueza tem, pelo fato de possuir esta riqueza, uma ‘função social’ a cumprir; enquanto cumpre essa missão, seus atos de propriedade estão protegidos. Se não os cumpre, ou deixa arruinar-se sua casa, a intervenção dos governantes é legítima para obrigá-lo a cumprir sua função social de proprietário, que consiste em assegurar o emprego das riquezas que possui conforme seu destino. (RIZZARDO, 2021, p. 21 apud Ismael Martinho Falcão, 1995, p. 208).

Outrossim, demonstra-se a evolução da atividade em uma visão contextualizada do macro, reconhecendo o agronegócio como “uma cadeia de suprimentos, que necessita de aferição de dados e regulamentação em todas as suas fases.” (PAULO, 2021, p. 22).

Isso significa que, para que as empresas familiares exerçam sua atividade no ramo agrícola, especificadamente, um fator determinante às que são perpetradas e mantidas em caráter familiar é a iminente necessidade de integração, “seja dos processos de produção, dos processos de industrialização ou dos serviços agregados

⁴ Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:

I - aproveitamento racional e adequado;

II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;

III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho;

IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.

relacionados à administração e à coordenação, crédito e também jurídicos e, sobretudo, dos valores de mercado e da cadeia consumerista." (PAULO, 2021, p. 23).

Mais do que uma propriedade de produção agrícola de subsistência, pois se baseiam no sistema econômico de mercado, o agronegócio é marcado pelo dinamismo entre produção e comercialização (BURANELLO, 2013). Isso pois, diante do reconhecimento do agronegócio, cabe ao operador do direito apresentar instrumentos para que as atividades e negócios sejam realizadas sob o viés jurídico econômico capazes de alcançar cada vez mais o desenvolvimento.

1.2 OS REFLEXOS DA TRIBUTAÇÃO INCIDENTE NO AGRONEGÓCIO NO PLANO SUCESSÓRIO E TRIBUTÁRIO

Revelou-se, em uma análise inicial, a importância da agricultura, enquanto conjunto de produção de bens e serviços, sob a perspectiva do empreendedorismo dos agricultores que antes somente preocupavam-se com a produção agrícola e hodiernamente precisam cada vez mais estarem atentos à gestão estratégica da propriedade rural, fazendo uso de um conjunto de ferramentas para a produção, gerenciamento e manutenção da propriedade (BECKER; SCHREINER, 2020).

Complemento os entendimentos até aqui traçados. Pensando linearmente, teremos a primeira compreensão: as atividades rurais são as atividades advindas do meio rural – aqui já é possível visualizar os traços basilares do setor, porquanto abrangem o conjunto de operações de bens, serviços e infraestrutura necessários para a atividade, por meio da evolução das técnicas e operações envolvidas nos processos operacionais até o destino final dos produtos e serviços (FONSECA; NASCIMENTO; FERREIRA; NAZARETTH, 2015).

A gestão com enfoque multidisciplinar, consecutivamente, leva à compreensão de que “toda atividade rural gera o agronegócio, diversificada em vários seguimentos, como agrícola [...], ou a pecuária de leite ou corte, e ainda estendendo na avicultura, suinocultura entre outros.” (FONSECA; NASCIMENTO; FERREIRA; NAZARETTH, 2015, p. 02). O responsável em gerenciar esse negócio, portanto, é o empresário rural, uma vez que faz a gestão dos primeiros passos da produção até a comercialização.

Sendo o empresário rural que administra a cadeia de produção, gerenciamento da propriedade rural e seus demais segmentos, vislumbra-se cada vez mais a necessidade de complementação dessa atividade com a ferramenta de gestão jurídica

e econômica, a fim de contribuir para a gerência facilitada e benéfica ao produtor rural (FONSECA; NASCIMENTO; FERREIRA; NAZARETTH, 2015).

Não obstante a tecnologia tenha tornado as propriedades rurais mecanizadas e proporcionalmente aumentado a produtividade das culturas no mesmo espaço de plantio, ainda se vê no agronegócio a instabilidade, visto que além da variabilidade climática que se apresentou ao longo dos anos, para o desenvolvimento do negócio também são necessárias as definições de mercado, tanto interna como externas (FONSECA; NASCIMENTO; FERREIRA; NAZARETTH, 2015).

Nesse sentido, para que se possa quantificar e identificar a problemática da ausência de planejamento jurídico e social no agronegócio, revela-se no sistema tributário mundial, o Brasil como um dos mais complexos e com as cargas tributárias mais altas, e observa-se isso não apenas nesse fator, mas também pela quantidade de normas que regulam o sistema (IPEA, 2022).

Fala-se, pois, em impactos à vida dos contribuintes – tanto para as pessoas físicas como jurídicas – em vários aspectos, à vista que apesar do grande número de cidadãos abarcados pelas isenções tributárias, ainda assim há incidência tributária de forma extenuante aos contribuintes nos produtos e serviços que consomem (IBPT, 2022).

Quanto aos primeiros desafios, segundo Hugo de Brito Machado Segundo, na maioria das vezes, é a interpretação do Direito Tributário como abstrato, técnico e complexo, conferindo interesse tão somente aos detentores de maior capacidade econômica. Para ele, o senso comum jurídico não se caracteriza pelo equívoco de suas concepções necessariamente, pelo contrário, tal fator contribui para uma revisão de tais ideias, de modo a levar à compreensão das relações jurídicas e econômicas sujeiras à tributação (SEGUNDO, 2019).

Depreende-se, nessa linha, que a cobrança de tributos – poder de tributar do Estado – se constitui uma das principais facetas do poder político, conforme Hugo de Brito Machado Segundo (2019). Isso, porque:

Sejam quais forem as finalidades a serem perseguidas pelo Estado, são necessários recursos financeiros para atingi-las. Celebrar cerimônias religiosas, realizar guerras, defender os membros da comunidade de invasores externos, garantir a eficácia das normas jurídicas, prestar serviços públicos, atender os interesses da coletividade, reduzir as desigualdades sociais, garantir e manter privilégios aos que exercem o poder, tudo isso consome recursos, que precisam ser obtidos de alguma forma. Essa é a razão pela qual o poder de cobrar tributos, faceta da própria soberania que

caracteriza o Estado, fundamenta-se, do ponto de vista histórico e sociológico, nos mesmos elementos que dão suporte ao poder político do qual ele é um desdobramento, que, no mundo contemporâneo, é exercido precipuamente pelo (ou no âmbito do) Estado. [...] Desse modo, embora essa razão mude no tempo e no espaço, é sempre ela que subjaz à legitimidade de ambos, sendo talvez esse o motivo pelo qual muitas revoluções que levam à derrubadas de regimes ou de governos tiveram como estopim o inconformismo com aspectos tributários. (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 05).

Logo, percebe-se que a cobrança de tributos, vinculada à manutenção e garantia dos direitos fundamentais, é o principal eixo que assiste às finalidades e objetivos perquiridos pelo Estado Democrático de Direito e partilhados por todos. Integra, dentre esses fins, além da utilização dos recursos financeiros à manutenção da máquina pública, como uma redutora das desigualdades sociais e econômicas.

Nesse viés, percebe-se a relevância da utilização dos tributos como meio para a consecução dos objetivos respectivos, tendo em vista que “[...] acima de certos limites as desigualdades são indesejáveis, devendo ser reduzidas, seja porque são moralmente reprováveis, seja porque são economicamente desinteressantes, seja porque a ordem jurídica brasileira o determina expressamente [...]” (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 12).

Explicando: a base que enseja toda e qualquer forma de irresignação sobre o assunto, na verdade, como se viu, é também fator relevante e nem sempre são necessariamente ruins⁵. Sobressai, aqui, a ascensão de um dos setores que alcançou recordes de produção e exportação sucessivos nos últimos anos, o agronegócio, o qual contribuiu sobremaneira para o equilíbrio da Balança Comercial, segundo o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA, 2022).

O sistema tributário brasileiro, por sua vez, constitui um modelo que demanda análise e compreensão das especificidades de cada tipo de tributo ou atividade econômica. Nesse aspecto, é preciso observar as peculiares definidas pela legislação quando se tratar do âmbito do agronegócio, visto que se está diante de toda uma cadeia de produção e comercialização de bens e serviços, os quais incide ônus tributário tanto nas esferas municipal, estadual e federais (SARSO, 2017).

⁵ No ponto – cercado de controvérsias – o autor Hugo de Brito Machado Segundo discorre sobre o tributo e a redução de desigualdades, uma vez que no que diz respeito ao uso dos tributos como fator incidente nesse assunto. Contudo, ressalta também que “Suprimi-la inteiramente implicaria a criação de um Estado totalitário opressor das liberdades individuais e da dignidade humana que lhes dá fundamento, gerando mais prejuízos do que benefícios, como a História de países como a extinta União das Repúblicas Socialistas Soviéticas e a Coreia do Norte demonstra (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 09).

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 3º, define tributo como “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.” (CTN, 1996). Essa compreensão do tributo encontra limites imediatos nesse fundamento, “[...] usado para designar o objeto de uma obrigação de dar dinheiro ao Estado.” (MACHADO SEGUNDO, 2022, p. 23), cuja definição, conforme Hugo de Brito Machado Segundo, é de que

[...] sempre que o cidadão é compelido a pagar algo ao Poder Público, e não se trata de uma multa, de uma obrigação decorrente da vontade, nem de uma indenização, só pode se tratar de um tributo. Essa compreensão do tributo à luz de outras figuras correlatas, que o define por exclusão, é relevante porque tem em conta o fundamento direto da cobrança, o qual encontrará limites imediatos nesse mesmo fundamento. (MACHADO SEGUNDO, 2022, p. 33).

E é nesse sentido que se revela que a cobrança de tributos constitui a principal fonte de receitas públicas. A cobrança, em verdade, é voltada à persecução dos objetivos fundamentais previstos no art. 3º da Constituição (SARSO, 2017).

Nesse contexto, examinar-se-ão as normas elencadas no CNT acerca das peculiaridades de cada imposto incidente no agronegócio, de competência federal, estadual e municipal. Dentre os principais, especificadamente, ressalta-se o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), contribuição ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (FUNRURAL), Contribuição ao Programa de Integração Social do Trabalhador (PIS), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Produtos e Serviços (ICMS), I e Imposto de Renda sobre a Pessoa Física (IRRF). (MACHADO SEGUNDO, 2022).

Esse é, no entanto, um pequeno exemplo das incidências tributárias suportadas pelo agronegócio e que colocam em xeque a fruição eficaz de seus benefícios quando aplicadas dentro do contexto de planejamento tributário e sucessório. Estas incidências relacionadas à atividade rural, no entanto, possuem algumas peculiaridades a serem observadas, iniciando-se a análise pela compreensão do imposto sobre a renda do produtor rural – tanto pessoa física como jurídica.

Pontua-se, então, a intenção do legislador em incentivar, tímido de certa forma, a atividade no meio rural, no intuito de mitigar os riscos provenientes dela – são irrefutáveis, nestes últimos anos, as variações climáticas apresentadas, as quais se

apresentaram em eventos climáticos extremos (estiagem ou chuvas em excesso), causando danos irreversíveis aos agricultores – (ANDREOLI; JR., 2021, p. 539).

Em outras palavras, deve-se vislumbrar que o mínimo reconhecimento pelo Estado, através de uma adequação dos índices tributáveis, neutraliza os riscos provenientes “[...] da baixa rentabilidade, volatilidade e suscetibilidade a riscos decorrentes de fatores naturais, provenientes dessa atividade.” (CAIXETA, 2018, p. 15 apud HALAH, 2016). Isso pois, convêm observar que ainda são muitos os produtores que exercem a atividade rural como pessoas físicas e não como empresários rurais, quando seria possível a gestão estratégica de toda cadeia produtiva, planejamento e administração.

Pressupõe, assim, no art. 153, inciso III, da Constituição Federal, como tributos de competência da União, a renda e proventos de qualquer natureza. Em complemento aos elementos que constituem a renda, o Código Tributário Nacional (CTN) dispõe que o fato gerador do Imposto de Renda sempre será um acréscimo patrimonial⁶. Nesse viés, Machado Segundo traz à baila visão constitucional sobre a cobrança do imposto de renda, especialmente no tocante à dignidade humana:

Não se trata, porém, de algo que decorra diretamente do art. 43 do CTN, mas sim do próprio texto constitucional. A cobrança do imposto de renda afeta indiretamente a própria dignidade do contribuinte, pois lhe retira recursos que poderiam ser usados na promoção de uma vida digna para si e sua família 10. Assim, embora o Poder Público precise dos recursos com ele arrecadados para promover, pelo menos em tese, a dignidade de todos, ou de todos os que se situam em seu território, é preciso fazê-lo de forma equilibrada para que não se suprima a dignidade de quem se submete ao imposto¹¹. É por isso que as despesas necessárias à manutenção do contribuinte devem ser dedutíveis da base de cálculo do imposto, não sendo isso um favor ou um benefício concedido a critério do legislador. O mesmo vale para as pessoas jurídicas, no que tange às despesas necessárias à manutenção da própria fonte produtora, visto que a Constituição Federal assegura a todos o livre exercício de atividades econômicas. (MACHADO SEGUNDO, 2022, p. 283).

Sobre referido tributo, Camila de Miranda Caixeta observa que:

A diferenciação entre o tipo de contribuinte se dá no momento em que se define a base de cálculo. O contribuinte pessoa física tem o imposto incidindo sobre o valor bruto de seus rendimentos, admitidas deduções. Já o valor dos

⁶ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

rendimentos da pessoa jurídica é obtido por meio da apuração do lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado. No entanto, a atividade rural possui algumas peculiaridades que devem ser observadas. (CAIXETA, 2018, p. 14).

Compreendendo que a tributação no agronegócio tem suas particularidades, tem-se que a produção neste setor opera-se, “tanto por um grande número de pessoas físicas (produtor rural), [...], como também por pessoas jurídicas (mais predominante na agroindústria).” (SARSO, 2017, p. 25). A diferença, contudo, se dá na base de cálculo utilizada para a incidência do tributo.

Ao produtor que explora esta atividade por meio de seu CPF, contudo, sofre continuamente com a onerosidade da incidência de tributos sobre a produção, à vista que a ausência de informações entre os empreendedores rurais faz com que desconheçam os benefícios tributários (SARSO, 2017).

Com efeito, a regulamentação do Imposto de Renda sobre a atividade rural é disposta pela Lei n.º 8.023/1990, alterada pela Lei n.º 9.250/1995. De igual modo, fica regulamentada a tributação, fiscalização, arrecadação e a administração sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza pelo Decreto n.º 9.580, de 2018, que revogou o Decreto n.º 3.000, de 1999.

Da análise dos decretos supracitados, verifica-se no art. 50⁷ do Decreto n.º 9.580, de 2018, tratamento diferenciado aos rendimentos tributáveis da atividade rural e possuem desconto simplificado. Incluído pela Lei n.º 11.482, de 2007, o art. 10 do Decreto n.º 9.250, 1995, assim dispõe:

Art. 10. O contribuinte poderá optar por desconto simplificado, que substituirá todas as deduções admitidas na legislação, correspondente à dedução de 20% (vinte por cento) do valor dos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, independentemente do montante desses rendimentos, dispensadas a comprovação da despesa e a indicação de sua espécie, limitada a: (Redação dada pela Lei nº 11.482, de 2007)

[...]

Parágrafo único. O valor deduzido não poderá ser utilizado para comprovação de acréscimo patrimonial, sendo considerado rendimento consumido. (Incluído pela Lei nº 11.482, de 2007). (BRASIL, 1995).

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, considerando o exposto anteriormente, encontra previsão constitucional no art. 153, inciso III (BRASIL, 1988). E, do mesmo modo, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer

⁷ Art. 50. São tributáveis os resultados positivos provenientes da atividade rural exercida pelas pessoas físicas, apurados conforme o disposto nesta Seção (Lei nº 9.250, de 1995, art. 9º).

natureza é estabelecido como de competência da União no art. 43, do Código Tributário Nacional:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. (BRASIL, 1966).

Diante do exposto, depreende-se que os tributos incidentes no agronegócio influenciam não somente na questão econômica, mas também na perpetuação do negócio familiar, permitindo a análise da *holding* como alternativa facilitadora deste processo, corroborando para um planejamento sucessório tranquilo, com vistas na proteção patrimonial e economia tributária da empresa familiar.

2 COMPREENDER O INSTITUTO DA *HOLDING* FAMILIAR, SUA DEFINIÇÃO JURÍDICA, EVOLUÇÃO E IMPACTOS FRENTE AOS SEGMENTOS TRIBUTÁRIOS E SUCESSÓRIOS DE UMA EMPRESA FAMILIAR NO AGRONEGÓCIO.

O presente capítulo objetiva compreender o instituto da *holding* familiar na esfera do agronegócio e seu aporte legislativo. Para tanto, far-se-á análise e a pesquisa bibliográfica e legal sobre os termos utilizados e conceitos balizadores do instituto da *holding*. Em seguida, complementarmente, verificar-se-á os aspectos societários e sucessórios inerentes à configuração de uma *holding*. Sob o aspecto societário, aborda-se os tipos societários e suas especificações, bem como a aplicabilidade à constituição da *holding* apropriada ao caso.

Ainda, estuda-se nesse capítulo, as vantagens e desvantagens da *holding* familiar para o planejamento sucessório, proteção patrimonial e estabilização socioeconômica do setor estudado. Nessa hipótese, impende considerar a busca pela perpetuidade do negócio familiar aliada à estipulação de um regime tributário específico, a fim de prevenir possíveis problemas com a sucessão e amenizar encargos tributários que são inerentes ao agronegócio.

2.1 O INSTITUTO DA *HOLDING* FAMILIAR: CONCEITOS INICIAIS E TIPOS SOCIETÁRIOS

2.1.1 Conceitos

Inicialmente, considerando o potencial e a representatividade nacional do agronegócio, percebe-se a necessidade de promoção do instituto da *holding* familiar aplicada ao setor. A aproximação entre as áreas jurídicas e econômicas visa contribuir, sobremaneira, para o conhecimento jurídico dos acadêmicos da instituição, além de avançar no conhecimento de alternativas para gestão e planejamento em propriedades rurais.

Aqui, pretende-se apresentar e compreender o instituto da *holding* no Brasil, especialmente quanto aos aspectos societários e sucessórios inerentes à configuração de uma *holding*. Sob o aspecto societário, aborda-se os tipos societários e suas especificações, bem como a aplicabilidade à constituição da *holding* apropriada ao caso concreto (MAMEDE; MAMEDE, 2021).

Destarte, tratar de *holding* familiar no agronegócio consubstancia-se em uma contribuição ao setor em planejamento societário, tributário e sucessório. Isso porque, apesar do foco da agricultura se concentrar em uma produção cada vez maior e, de fato, os resultados demonstram isso, impende também focar na gestão da propriedade rural. (CEPEA; ESALQ; USP; CNA, 2021).

Sob o aspecto empresarial, a manutenção e continuidade das empresas são vistas como um dos grandes desafios, considerando o cenário econômico e o sistema tributário nacional, que impõe à atividade elevados riscos e instabilidade. Contudo, os desafios são potencializados em empresas de natureza familiar, nas quais a gestão se concentra nos patriarcas da família, isso porque, “[...] uma das preocupações quem envolvem essa situação refere-se à difícil escolha sobre quem dará continuidade aos negócios na falta deles, considerando que nem sempre os sucessores estão preparados para assumir a incumbência de administrar a empresa.” (SILVA; ROSSI, 2017, p. 12).

Nesse sentido, cumpre trazer à baila notas acerca do conceito conferido doutrinariamente ao termo *holding*. Acerca do assunto, Mamede e Mamede compreendem que:

To hold, em inglês, traduz-se por segurar, deter, sustentar, entre ideias afins. Holding traduz-se não apenas como ato de segurar, deter etc., mas como domínio. A expressão holding company, ou simplesmente holding, serve para

designar pessoas jurídicas (sociedades) que atuam como titulares de bens e direitos, o que pode incluir bens imóveis, bens móveis, participações societárias, propriedade industrial (patente, marca etc.), investimentos financeiros etc. Habitualmente, as pessoas mantêm esses bens e direitos em seu patrimônio pessoal. No entanto, procuraremos demonstrar neste livro que, para certos perfis de pessoas e de patrimônios, pode ser interessante a constituição de uma sociedade, ou até de uma estrutura societária (duas ou mais sociedades), com a finalidade de assumirem a titularidade de bens, direitos e créditos, bem como a própria titularidade de atividades negociais. (MAMEDE; MAMEDE, 2021, p. 15).

Para Oliveira (2014), uma *holding* pode ser definida como “[...] uma empresa cuja finalidade básica é ter participação acionária – ações ou cotas –.” Nesse viés, objetiva resguardar os interesses de seus acionistas, visando à facilitação do planejamento, organização, controle e do processo diretivo, sem nenhuma restrição quanto ao processo administrativo (OLIVEIRA, 2014).

O papel da *holding* em grandes corporações é de consolidar o poderio econômico do grupo, possibilitando que a gestão estratégica do conglomerado seja unificada, mantendo alinhadas as questões financeiras, operacionais e, principalmente, a garantia da manutenção do patrimônio conquistado pelos seus membros, incluindo o planejamento societário de acordo com as necessidades e objetivos familiares. (SILVA; ROSSI, 2017).

Pode ser vista como uma ferramenta de apoio para o planejamento sucessório e tributário de uma família, com o intuito de proteção aos negócios familiares. Mamede e Mamede esclarecem que “[...] uma boa estruturação societária compreenderá as características e necessidades das atividades negociais para, então, sugerir uma distribuição do conjunto do patrimônio e das atividades [...]” (MAMEDE; MAMEDE, 2021, p. 15).

No mesmo sentido caminha Mamede, que em seu livro buscou tratar da *holding* familiar como uma ferramenta de auxílio no planejamento sucessório e tributário de uma família. Segundo ele,

A chamada *holding* familiar não é um tipo específico, mas uma contextualização específica. Pode ser uma *holding* pura ou mista, de administração, de 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 patrimônio, administração de bens, otimização fiscal, sucessão hereditária etc. São todos temas que serão desenvolvidos neste livro. Agora, dessa observação extrai-se um corolário: o que aqui se estudará não se aplica apenas às famílias. A análise se aproveita a holdings que não estejam restritas às situações familiares, por igual. (MAMEDE, 2021, p. 19).

Conforme referido por Mamede, a *holding* é vista como alternativa viável se feita com um planejamento anterior. Visando à perpetuidade do patrimônio da família, mantém-se a pessoa jurídica, atendendo às questões legais e contábeis nas quais se apresenta *holding*.

Sob o viés legislativo, a *holding* é disciplinada pela Lei n.º 6.404, de 1976 (Lei das Sociedades por Ações) e conceituada por Mamede e Mamede, como “[...] uma sociedade que detém participação societária em outra ou de outras sociedades, tenha sido constituída exclusivamente para isso (sociedade de participação), ou não (*holding* mista).” (2021, p. 16).

Conforme entendimento de Silva e Rossi, o objetivo da constituição de uma *holding* familiar não é o de prejudicar terceiros de boa-fé ou de suprimir informações, como por exemplo a omissão de bens em virtude de dívidas particulares ou da pessoa jurídica. Seus objetivos vão de encontro a essa ideia, inclusive, tendo em vista que há aporte legislativo para que, em casos específicos que comprovada a má-fé, seja efetuada a desconsideração da personalidade jurídica (SILVA; ROSSI, 2017).

Não há se descartar aqui as hipóteses de utilização do instituto da *holding* para fins de proteção patrimonial, porquanto a constituição de uma *holding* pode vir a evitar que penhoras e expropriações recaiam sobre os bens particulares. Todavia, à proporção que ela pode ser utilizada para o fim respectivo, o instituto consubstancia-se por ser muito mais abrangente, permitindo “[...] uma sucessão tranquila e uma estrutura societária e tributária eficaz, fortalecendo o patrimônio familiar.” (SILVA; ROSSI, 2017, p. 15).

Para tanto, é necessário que o planejamento siga alinhado com a legislação aplicável para a constituição e manutenção de uma *holding*, a qual encontra sua base principal na Constituição da República Federativa do Brasil, no Código Tributário Nacional, no Código Civil e no Processual Civil e na Lei das Sociedades por Ações.

Fazendo referência a Silva e Rossi, a *holding* familiar poderá ser criada com o intuito de manter as atividades exercidas pela empresa/família, concentrando-se na gestão dos negócios em uma única estrutura societária (SILVA; ROSSI, 2017).

Entendendo um pouco mais sobre o conceito e objetivos de *holdings* e seu aporte legislativo, é possível compreender sua aplicação de acordo com cada tipo de *holding* e a conveniência conforme cada negócio. No caso, busca-se à melhor gestão

do patrimônio e das finanças da família no setor do agronegócio, tendo em vista as características elencadas no primeiro capítulo.

A teor do artigo 982 do Código Civil, “[...] 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.” (BRASIL, 2002). Desse modo, parte-se do pressuposto de que a natureza jurídica pode ser simples ou empresária, estas registradas nas Juntas Comerciais e aquelas nos Cartórios de Registro de Pessoas Jurídicas, conforme distinção apresentada por Mamede:

As sociedades empresárias devem registrar seus atos constitutivos (contrato social ou estatuto social) na Junta Comercial. Segundo o Código Civil, tais sociedades podem adotar um dos seguintes tipos societários: (1) sociedade em nome coletivo; (2) sociedade em comandita simples; (3) sociedade limitada; (4) sociedade anônima; e (5) sociedade em comandita por ações. Em oposição, as sociedades simples registram-se nos Cartórios de Registro de Pessoas Jurídicas, à exceção da sociedade cooperativa que, em face da Lei 5.764/71, deve ser registrada na Junta Comercial. As sociedades simples podem adotar os seguintes tipos societários: (1) sociedade simples (em sentido estrito ou comum); (2) sociedade em nome coletivo; (3) sociedade em comandita simples; (4) sociedade limitada; e (5) sociedade cooperativa. (MAMEDE, 2021, p. 23).

Não obstante as distinções apresentadas, Mamede ressalta que não existe qualquer delimitação quanto à natureza jurídica aplicada quando da constituição de uma *holding*. Essa subdivisão, tendo por referência a natureza – simples ou empresarial – da atividade, aplicar-se-á de acordo com a conveniência do grupo familiar, relevando as particularidades de cada caso com vistas à melhor escolha (MAMEDE, 2021).

A partir disso, para possibilitar a adequação à realidade do agronegócio brasileiro, serão elencados a seguir os tipos societários, seus elementos e características, a fim de analisar qual o tipo societário que melhor se enquadre para a *holding* familiar, dentre eles: a sociedade simples, sociedade em nome coletivo, sociedade em comandita simples, sociedade limitada, anônima e comandita por ações, conforme os preceitos básicos elencados por Mamede e Caixeta, com base na legislação aplicada em cada tipo societário.

2.1.2 Dos Tipos Societários

Evoluindo gradualmente para os tipos societários, inicia-se as tipificações com a sociedade simples. Regulamentada pelos artigos 997 a 1038 do Código Civil, a sociedade simples pode ser constituída “[...] mediante contrato escrito, particular ou público” (BRASIL, 2022). Cuida-se, assim, de tipo societário de natureza única, iniciando-se sua personalidade jurídica com o registro do contrato social no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas, segundo Mamede:

Pessoas naturais e pessoas jurídicas podem ser sócias de uma sociedade simples comum, sendo que o vínculo mantido entre elas é marcado por mútuos reconhecimento e aceitação, a implicar a necessidade de voto unânime para que haja cessão de quotas entre os sócios (mudando a composição societária) ou mesmo dos sócios para terceiros, aplicados os artigos 997 e 999 do Código Civil, bem como seu artigo 1.003 (MAMEDE, 2021, p. 29).

Ainda, a respeito dos direitos inerentes à sociedade simples, o sócio possui direitos e obrigações desde a assinatura do contrato com o registro supracitado. Quanto aos deveres, estão inclusos como basilares para o ingresso na sociedade a contribuição com aportes, proibição com a gestão financeira, coparticipação nos lucros e perdas – proporcionalmente às quotas partes de cada sócio (CAIXETA, 2018 apud NEGRÃO, 2015).

Os sócios possuem como prerrogativas o direito de participar das deliberações societárias, considerando que a administração, na maioria das vezes, não cabe a maioria deles, manifestando-se diferentemente de acordo com tipo societário.

Em prosseguimento, a sociedade em nome coletivo, segundo Mamede, também poderá ser simples ou empresário – dependendo da decisão de seus membros. Todavia, enquanto a sociedade simples abarcava tanto pessoas físicas (naturais) como pessoas jurídicas em seu quadro societário, a sociedade em nome coletivo permite tão somente a composição por pessoas físicas como sócios (MAMEDE, 2021).

O tipo societário está regido pelos artigos 1039 a 1044 do Código Civil, sendo composta “[...] apenas por pessoas físicas, sendo administrada por sócio ou sócios.” (MAMEDE, 2021, p. 30). A responsabilidade dos sócios nessa modalidade é solidária e ilimitada pelas obrigações sociais, aplicando-se de forma supletiva as normas da sociedade simples, referida anteriormente (BRASIL, 2002).

Com efeito, a sociedade em nome coletivo não determina um limite para o declínio da responsabilidade da pessoa jurídica e suas obrigações sociais e o patrimônio dos sócios. Ou seja, os sócios de uma sociedade em nome coletivo, quando executados, responderão subsidiariamente pelas obrigações contratadas pela pessoa jurídica, uma vez que,

A obrigação deve ser exigida da pessoa jurídica e, somente se esta não puder satisfazê-la, nascerá para o credor o direito de voltar-se contra um ou mais sócios, recorrendo ao seu patrimônio pessoal, de forma ilimitada, para a satisfação de seu crédito. Essa obrigação dos sócios, de adimplir as obrigações não satisfeitas pela sociedade, é solidária entre si, alcançando a totalidade do patrimônio de todos. Portanto, cada um responde com a totalidade do patrimônio pela totalidade das dívidas sociais não pagas. Aquele ou aqueles que pagarem podem voltar-se contra os demais sócios para repartir, proporcionalmente, os ônus desse adimplemento. Contudo, a lei permite a estipulação, no ato constitutivo ou por unânime convenção posterior, de uma limitação de responsabilidade entre si, ou seja, entre os sócios. Essa regra tem validade entre os sócios, não afetando o direito de terceiros à plena satisfação de seus créditos. Realce-se que mesmo o sócio admitido na sociedade não se exime das dívidas sociais anteriores à admissão; no entanto, embora não possa impedir que o seu patrimônio responda pela obrigação, poderá exigir dos sócios contemporâneos ao fato que lhe reembolsem integralmente o que pagou. Pelo ângulo oposto, os sócios que se retiraram da sociedade manterão uma responsabilidade residual pelas obrigações constituídas ao tempo em que ainda estavam na sociedade, se ainda não prescritas (MAMEDE, 2021, p. 31).

Mamede pontua que a sociedade em nome coletivo só poderá ser administrada pelos sócios, sendo exercida simultaneamente por todos quando omissa a informação no contrato social. O referido contrato é visto como balizador dos impasses societários, devendo constar a indicação do administrador (es) da sociedade, as quotas partes e definição dos poderes e deveres conferidos (MAMEDE, 2021).

Prosseguindo quanto aos tipos societários, tem-se a sociedade em comandita simples é peculiar em razão de sua distinção em relação à responsabilidade entre os sócios diretores e os sócios acionistas da sociedade, existindo, na mesma sociedade, “[...] sócios com responsabilidade ilimitada e sócios de responsabilidade limitada ao aporte de capital conforme previsão em contrato social.” (CAIXETA, 2018, p. 31 apud NEGRÃO, 2015).

A rigor, sua composição deve constar em seu contrato social, discriminando os sócios comanditários e os comanditados, estes compostos exclusivamente por pessoas físicas, porquanto “[...] assumem a representação da sociedade e sua administração. Aliás, os sócios comanditários não podem praticar qualquer ato de

gestão, nem ter seu nome na firma social, sob pena de ficarem sujeitos às mesmas responsabilidades de sócio comanditado.” (MAMEDE, 2021).

Não obstante os sócios comanditários não possuam a prerrogativa de participação dos atos de gestão, nada impede que não possam participar das deliberações destes atos, a teor do que preceitua Mamede:

O contrato social deve discriminar quem são os comanditários e os comanditados, sendo que estes últimos só podem ser pessoas físicas, já que assumem a representação da sociedade e sua administração. Aliás, os sócios comanditários não podem praticar qualquer ato de gestão, nem ter seu nome na firma social, sob pena de ficarem sujeitos às mesmas responsabilidades de sócio comanditado. Entretanto, os comanditários não estão impedidos de participar das deliberações da sociedade, nem de fiscalizar as operações sociais, o que não se interpreta como ato de gestão, administração ou representação. Mas, segundo o parágrafo único do artigo 1.047 do Código Civil, o comanditário pode ser constituído procurador da sociedade, para negócio determinado e com poderes especiais (MAMEDE, 2021, p. 32).

Com efeito, o tipo societário é descrito pelos artigos 1.045 a 1.051 do Código Civil, constando nele os dois tipos de sócios, conforme referido acima – comanditado e os comanditários – a limitação de suas responsabilidades face à sociedade e as normas regulamentadoras quanto à dissolução.

Acerca da sociedade limitada, o Código Civil tratou em seus artigos 1.052 a 1.054 sobre suas disposições preliminares, e complementam-se suas disposições pelos artigos 1.055 a 1.087. Ressalta-se, de início, a responsabilidade de cada sócio de acordo com o valor da quota respectiva. Contudo, a ressalva se encontra quanto ao capital integralizado, visto que a responsabilidade deverá ser arcada por todos.

Incluídos pela Lei n.º 13.874, de 2019, os §§1º e 2º do artigo 1052 do Código Civil dispõe que:

§ 1º A sociedade limitada pode ser constituída por 1 (uma) ou mais pessoas. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º Se for unipessoal, aplicar-se-ão ao documento de constituição do sócio único, no que couber, as disposições sobre o contrato social. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019) (BRASIL, 2019).

Neste cenário, fica demonstrada a divisão do capital social em quotas – iguais ou desiguais – para cada sócio e a responsabilidade solidária de todos os sócios,

contados de cinco anos da data do registro da sociedade, a teor do §1º, do art. 1055 do CC⁸.

Do exposto, Mamede elucida e complementa a definição de sociedade limitada:

A administração da sociedade limitada será atribuída a uma ou mais pessoas naturais, sócios ou não sócios, designadas no contrato social ou em ato separado, desde que não se trate de pessoa que esteja impedida de empresariar. Pode ser atribuída, inclusive, à totalidade dos sócios (administração coletiva ou simultânea), o que pode ser interessante para uma holding, como também será visto na sequência. Nesse caso, o poder de administrar e representar a sociedade não se estenderá, de pleno direito, aos que posteriormente adquiram essa qualidade, tornando necessária uma alteração contratual para estender-lhes o respectivo poder (artigo 1.060, parágrafo único, do Código Civil). Sócio ou sócios se elegem administradores por escolha que demanda a aprovação de metade mais um do capital social. Já a designação de administrador não sócio exige unanimidade, enquanto o capital não estiver integralizado, em dois terços, no mínimo, após a integralização (artigo 1.061 do Código Civil).

Para mais, ao encontro do instituto da *holding*, a sociedade limitada traz em sua essência a ideia de formalização por meio do contrato social de quem exercerá os cargos de administração da sociedade – encargo de um ou mais sócios, inclusive – objeto da presente pesquisa.

Brevemente tratadas pelos artigos 1088 e 1089 do Código Civil, as sociedades anônimas regem-se por lei especial – Lei n.º 6.404, de 1976 – aplicando-se apenas em casos omissos a legislação civil. Constitui característica societária a divisão do capital por ações e a responsabilidade limitada dos sócios ou acionistas de acordo com as ações adquiridas⁹ (BRASIL, 1976).

Para as sociedades anônimas prevalecem alguns vetores diferentes das demais acima mencionadas, vez que sua constituição sempre será empresária e se dará na Junta Comercial, regida inclusive por um estatuto social. Ao passo que os demais tipos societários referidos anteriormente trazem em seu contrato social a nomeação de seus sócios, o estatuto de uma sociedade anônima apenas traz a nomeação daqueles à época da fundação, sendo prescindível a retificação quando ocorrer a cessão de ações e, conseqüentemente, a condição de sócio (MAMEDE, 2021).

Destaca-se, nesse sentido, que a sociedade anônima poderá ser uma companhia aberta ou fechada, passível de negociação mediante oferta pública sobre

⁸ § 1º Pela exata estimação de bens conferidos ao capital social respondem solidariamente todos os sócios, até o prazo de cinco anos da data do registro da sociedade.

⁹ Art. 1º A companhia ou sociedade anônima terá o capital dividido em ações, e a responsabilidade dos sócios ou acionistas será limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas.

seus títulos e ações. No tocante ao seu objeto social, o art. 2º da Lei n.º 6.404, de 1976 leciona que:

Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes.

§ 1º Qualquer que seja o objeto, a companhia é mercantil e se rege pelas leis e usos do comércio.

§ 2º O estatuto social definirá o objeto de modo preciso e completo.

§ 3º 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 (BRASIL, 1976).

A cargo de um conselho e de uma diretoria, a administração de uma sociedade anônima, constando em seu estatuto os encargos atinentes às funções respectivas, cabendo aos administradores o cumprimento do estatuto social, bem como a reputação ilibada perante a sociedade, isso porque,

O ato praticado pelo administrador em nome da companhia, quando não exceda os poderes outorgados pelo estatuto, nem desrespeite a lei, é ato que se interpreta como tendo sido praticado pela própria sociedade. Se o administrador procede com violação da lei ou do estatuto, e mesmo se, dentro de suas atribuições ou poderes, atua com culpa ou dolo, responderá civilmente pelos prejuízos que causar, devendo indenizá-los (MAMEDE, 2021, p. 46).

Por derradeiro, pontuadas as principais características das sociedades simples, em nome coletivo, em comandita simples, limitada, anônima, cumpre trazer à baila a sociedade em comandita por ações, prevista pelos artigos 280 a 288 da Lei n.º 6.404/76 – Sociedades por Ações.

Nesse sentido, leciona Mamede:

A sociedade em comandita por ações também tem seu capital social dividido em ações, sendo regida pela Lei 6.404/76. Contudo, há uma distinção entre os sócios que investem e sócios que administram, sendo certo que os diretores devem ser, obrigatoriamente, sócios, sendo nomeados por meio de cláusula disposta no estatuto social, sem limitação de tempo, só havendo destituição por deliberação de acionistas que representem no mínimo dois terços do capital social. O princípio alcança mesmo a gerência social, a exigir, igualmente, nomeação pelo estatuto social e mesmo quórum especial para destituição (MAMEDE, 2021, p. 53).

Do contrário de alguns tipos societários, aqui os acionistas investidores que não exercem a administração social não têm sobre si a responsabilidade subsidiária pelas obrigações sociais. Todavia, os comanditados – acionistas que exercem cargos de

administração – respondem de forma ilimitada com seu patrimônio pessoal pelas obrigações sociais (MAMEDE, 2021).

Diante do exposto, feitas as breves considerações acerca de cada tipo societário, será possível visualizar com mais clareza os tipos de *holdings*, as possibilidades e as vantagens da constituição de uma *holding* familiar. No mais, considerando o cenário socioeconômico do agronegócio, há de se destacar sua utilidade como uma forma eficiente para a consecução da função social da propriedade e sua perpetuidade.

2.2 ESPÉCIES DE *HOLDING* E SEUS DESDOBRAMENTOS TRIBUTÁRIOS E SUCESSÓRIOS

Embora a Lei das Sociedades por Ações seja do ano de 1976, o debate do tema só se tornou enfoque de forma mais significativa recentemente, apresentando pouco aporte doutrinário e várias lacunas acadêmicas. Por isso, serão abordados nesse ponto as espécies societárias que envolvem a constituição e manutenção de uma *holding*, com enfoque na possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica e nas cláusulas essenciais que abrangem o contrato social da espécie.

Consigna-se, dessa forma, que a possibilidade de incorporação do instituto da *holding* familiar em empresas do setor do agronegócio, caracteriza-se como potencial alternativa de gestão e planejamento. Não apenas proporcionando segurança jurídica no âmbito das negociações, mas também uma alternativa de sucessão patrimonial e elisão fiscal nas questões tributárias que envolvem (SARSO, 2017).

Nessa hipótese, impende considerar a busca pela perpetuidade do negócio familiar aliada à estipulação de um regime tributário específico, a fim de prevenir possíveis problemas com a sucessão e amenizar encargos tributários inerentes do agronegócio, conforme abordado no primeiro capítulo (MAMEDE; MAMEDE, 2021).

Em que pese tenha sido tratado acerca do fator tributário de forma exaustiva no primeiro capítulo e, indubitavelmente, é tema de vários embates. Tratar sobre a onerosidade dos tributos no âmbito nacional é matéria sensível aos que são atingidos pelos descontos em seus contracheques. Aliado a isso, compreende-se ainda mais quando a falta de informação ou de planejamento afeta a lucratividade, como por exemplo, os custos da tributação no agronegócio.

2.2.1 Da Elisão Fiscal e da Evasão Fiscal

Prontamente, antes de esmiuçar o tipo societário da *holding*, abre-se parênteses em relação às diferenças entre elisão fiscal e evasão fiscal. Nesse sentido, Lodi e Lodi trazem, sistematicamente, os conceitos fiscais e societários, que servirão de base para o entendimento organizacional quando da instituição de uma *holding* familiar.

Na conceituação de Lodi e Lodi, caracteriza-se elisão fiscal: a) economia de tributos lícita, permitida e às vezes incentivada; b) observância da lei; c) comprovação do objetivo; e d) atos anteriores ao fato gerador (LODI; LODI, 2012).

Em que pese o ano de publicação da referência supra, analisada a doutrina é possível deduzir um conceito contemporâneo do que as doutrinas e a jurisprudência tratam. Isso porque, visualiza-se uma linha tênue entre o que é visto como lícito e o que é ilícito. Inclusive, o autor acima refere sobre isso nas entrelinhas, quando da conceituação de elisão fiscal.

Nas definições de Sílvio Crepaldi e Guilherme Simões Crepaldi, a elisão fiscal é um proceder legal, consistindo na economia lícita de tributos quando da realização de operações de forma menos onerosa para o contribuinte. Trata-se, pois, de ação “[...] perfeitamente lícita, de planejamento tributário ou economia fiscal.” (CREPALDI; CREPALDI, 2019, p. 104).

O lícito, aqui visto como a constituição de uma sociedade entre os familiares que exercem a atividade em uma propriedade rural de forma empresarial, apesar de embasada nos caracteres jurídicos, abre margem à ilicitude se não aplicada à risca dos objetivos previstos do instituto da *holding* e do contrato social, caracterizando a evasão fiscal.

Ao passo que a elisão fiscal segue o proceder legalmente autorizado, realizando uma economia tributária e planejamento pelos meios legais lícitos, para Sílvio Crepaldi e Guilherme Simões Crepaldi, a evasão fiscal vai de encontro com o referido conceito. Isso porque se trata de uma lesão ilícita ao poder de tributar do Estado, tanto por negação como por fraude no pagamento dos tributos devidos em decorrência do fato gerador (CREPALDI; CREPALDI, 2019).

Não obstante um dos objetivos da presente pesquisa seja o de analisar a viabilidade para a criação de uma *holding* como ferramenta de perpetuidade, planejamento e elisão fiscal no agronegócio, depreende-se da jurisprudência do

Superior Tribunal de Justiça (STJ), situações recorrentes de reconhecimento de inexistência e ineficácia do ato jurídico.

Situação esta que restringe a instituição e aplicabilidade da *holding*, implicando necessariamente em uma conturbada e, por vezes, confusa mescla entre o intuito de planejamento familiar com base na legislação vigente e a margem de simulação quando se trata da criação de “empresas de fachada” que, se inadequadamente criadas, repercutem negativamente ou de maneira incorreta nas relações entre o fisco e os contribuintes, conforme melhor será ilustrado adiante.

Justamente em razão dessa margem para a simulação, sobretudo nos grandes grupos empresariais, o debate judicial acerca da fraude tributária redireciona-se à “blindagem patrimonial”. Nessas hipóteses, a transferência de ativos em caráter fraudulento e de simulação para a *holding* autoriza a aplicação dos artigos 50 do Código Civil¹⁰ e artigo 135 do Código Tributário Nacional¹¹.

Veja-se que na discussão acerca da simulação fraudulenta por meio da utilização da *holding* como fator para a blindagem patrimonial perante o Superior Tribunal de Justiça, é de salutar importância observar um dos precedentes no que diz respeito ao combate à simulação e à proteção patrimonial através de uma *holding*.

Nesse diapasão, conforme ementa do julgamento, trata-se de Recurso Especial n.º 2000167 interposto pela CANAMOR AGRO - INDUSTRIAL E MERCANTIL S/A em face de acórdão prolatado pela 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região no julgamento de apelação:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - EMPRESA "DE FACHADA" CRIADA EXCLUSIVAMENTE PARA A TRANSFERÊNCIA FRAUDULENTA DE ATIVOS (PRECEDENTES NESSE SENTIDO, DESTA CORTE E DO TJSP) - SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA REFORMADA APENAS PARA AFASTAR A CONDENAÇÃO AO PAGAMENTO DE HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

1. Não há como se sustentar a nulidade da decisão que incluiu a embargante como devedora solidária na execução fiscal, pois o juiz atuou mediante provocação da Fazenda credora e a atuação jurisdicional se limitou à apreciação do requerimento formulado pela parte credora.

2. A questão central destes embargos é saber se a embargante é ou não uma pessoa jurídica realmente autônoma e independente em relação às empresas do Grupo Matarazzo, ou se se trata de mera empresa criada exclusivamente

¹⁰ Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso. (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)

¹¹ Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

para a transferência fraudulenta de ativos, para afastar da penhora os bens do Grupo Matarazzo em relação aos débitos fiscais.

3. A conclusão é que a Canamor é mera empresa "de fachada"; sem qualquer existência fática, e criada pela Família Matarazzo para fraudar créditos de natureza tributária; tratando-se de pessoa jurídica decorrente de uma simulação absoluta (que acarreta a inexistência do ato jurídico de sua instituição e a absoluta ineficácia de sua personalidade jurídica meramente formal frente aos créditos fazendários).

4. Tratando-se de redirecionamento de execução fiscal, o termo inicial do prazo da prescrição intercorrente do crédito tributário (cinco anos) só se verifica depois de constatada a incapacidade patrimonial da devedora principal para o pagamento da obrigação. No caso de redirecionamento da execução fiscal contra sócios ou contra outras empresas do mesmo grupo econômico, a responsabilidade tributária é subsidiária, e só pode se dar se e quando o juiz verificar que a devedora principal não tem patrimônio idôneo e quanto verificada a relação de ilicitude e de responsabilidade entre a devedora principal e as pessoas a serem incluídas na lide. Essa responsabilidade não é automática, e a pretensão só surge com essas verificações (aplicando-se o princípio da *actio nata*).

5. Verifica-se simulação absoluta (fraudulenta), que gera a inexistência e a ineficácia do ato jurídico; sendo essa simulação passível de reconhecimento a qualquer tempo e não se sujeitando a qualquer convalidamento (por prescrição ou decadência). Além disso, por se tratar de ato jurídico inexistente, essa fraude dispensa ação judicial própria para seu reconhecimento; uma vez que, na realidade, tratando-se de "blindagem patrimonial" com transferência de bens, a empresa embargante, do ponto de vista jurídico e real, identifica-se com a empresa devedora principal da execução fiscal.

6. Como é da jurisprudência, no caso de constituição de empresas para transferência de ativos e "blindagem patrimonial" em fraude tributária, aplicam-se os artigos 50 do Código Civil e 135 do Código Tributário Nacional (o que autoriza o redirecionamento da execução fiscal contra a empresa criada, independentemente de ação judicial autônoma ou de reconhecimento da fraude de execução).

7. Na simulação absoluta, nenhum ato jurídico quis se praticar, nem o aparente nem outro qualquer. Falta a consciência da vontade (elemento essencial ao suporte fático). Por ser mera aparência, não entra no mundo jurídico. Não sendo ato jurídico, não há ato inválido. Ocorre a inexistência de ato jurídico, e o reconhecimento desse vício opera efeito *ex tunc* (desde o início; a partir da criação do ato inexistente).

8. Caso em que, evidentemente, não se aplica o prazo prescricional (ou melhor, decadencial) à simulação absoluta, por envolver a prática de ato inexistente, que não convalida com o decurso do tempo. O que inexistente não passa a existir e a produzir efeitos válidos só pelo fato de os interessados não impugnarem a ilicitude do ajuste simulatório. Para que haja prescrição, é necessária a ocorrência de ato de existe e que aparece. A simulação absoluta, decorrente de ato inexistente, não se submete a prazo prescricional.

9. É legítima a aplicação das disposições gerais do Direito Civil e do Processo Civil quanto à responsabilização de pessoas por débitos tributários, notadamente quando há atos de simulação e fraude à lei, visando ao esvaziamento e à "blindagem patrimonial" de pessoas jurídicas pertencentes a único grupo familiar, mediante criação de pessoa jurídica fictícia em "paraíso fiscal" para frustrar a responsabilidade patrimonial do devedor principal e originário do tributo.

10. As normas especiais previstas no CTN (arts. 124, 134 e 135) não afastam a aplicação das gerais do Código Civil, haja vista que a fraude à lei, a fraude contra credores, a simulação e a declaração de nulidade de atos jurídicos são regras gerais de Direito Civil que se aplicam a todas as hipóteses jurídicas (inclusive tributárias); tanto isso é verdade, que o art. 105 do Código Civil de

1916 previa expressamente que a Fazenda Pública poderia demandar a nulidade dos atos simulados.

11. Os vícios do consentimento e os vícios sociais podem e devem ser alegados e reconhecidos, inclusive em Execuções Fiscais, pois as regras do CTN acerca da responsabilidade tributária não são incompatíveis com as normas gerais do Direito Civil acerca da desconsideração da personalidade jurídica (art. 50 do Código Civil).

12. Os princípios do direito tributário, em especial os da estrita legalidade e da tipicidade, não impedem a interpretação sistemática de todo o ordenamento jurídico, de maneira a suprir eventuais incongruências do sistema. A unidade e a adequação valorativa do sistema são pressupostos de aplicação do ordenamento jurídico, anterior inclusive aos princípios firmados em cada um dos ordenamentos jurídicos. Nessa linha, é necessário preservar o geral ainda que na especialidade.

13. Portanto, não se pode cogitar em prescrição intercorrente, pois o ato fraudulento mascara uma situação inexistente e que não convalesce com o decurso do tempo. Ademais, do ponto de vista real, a embargante nada mais é do que uma empresa criada para concentrar o patrimônio obtido pela Família Matarazzo, somente com o fim de impedir a satisfação de créditos tributários das demais empresas do mesmo grupo familiar. Portanto, não há contagem de prazo prescricional na espécie, uma vez que a embargante e seu patrimônio nada mais são do que a própria empresa e o próprio patrimônio da empresa executada inicialmente (a devedora principal).

14. Ainda que assim não fosse, a prescrição não se consumou no caso concreto; não houve qualquer inércia da Fazenda Nacional que justificasse o reconhecimento da prescrição no caso. Toda a demora na realização do crédito se deveu ao oferecimento, pela devedora originária, de bens inócuos e penhorados e arrematados em outros processos, oposição de embargos à execução e diversos recursos e incidentes manifestamente protelatórios e procrastinatórios, e, até mesmo, de exceções de pré-executividade e exceção de suspeição sempre com a finalidade de procrastinar o andamento processual e impedir a apuração de bens das empresas do Grupo Matarazzo.

15. O que se verifica, sempre, são sucessivas e vis manobras protelatórias da executada originária e da embargante Canamor para impedir o rápido julgamento dos feitos e retardar a realização do crédito tributário, sem qualquer desídia da Fazenda Pública.

16. O encargo legal previsto no Decreto-Lei 1.025/69 está incluído no valor da execução fiscal, substituindo, nos embargos, a condenação em honorários advocatícios, em caso de improcedência desses.

17. Apelação parcialmente provida. (BRASIL, 2022, grifo nosso).

Constitui-se questão central no presente caso o esclarecimento acerca da personalidade jurídica criada pelos agravantes. Isso porque, independentemente do aporte legislativo utilizado para a criação e manutenção de uma *holding*, a utilização do instituto na forma de blindagem patrimonial com a consequente transferência fraudulenta de ativos à pessoa jurídica, caracteriza simulação absoluta.

De acordo com a decisão supra referida, a utilização de uma empresa meramente “de fachada” – criada pelo Grupo Matarazzo com o intuito de fraudar créditos de natureza tributária – ocasiona “[...] a inexistência do ato jurídico de sua instituição e a absoluta ineficácia de sua personalidade jurídica meramente formal frente aos créditos fazendários”. (BRASIL, 2022).

A idoneidade discutida no caso refere-se aos atos de criação e manutenção da pessoa jurídica da empresa Canamor e Grupo Matarazzo, visto que a mera formalidade no cenário jurídico leva à constatação da simulação. Sua instituição, conforme a decisão citada, em nenhum momento produziu bens e serviços, não demonstrou que a empresa era formada por recursos legítimos e a composição de seu quadro societário, bem como deixou de comprovar a finalidade lícita para formalidade de constituição societária da empresa em questão.

Anote-se, a propósito, que no caso em vertente a situação envolve fraude jurídica e tributária na criação de empresa com objetivo exclusivo de blindagem patrimonial, a fim de impedir a penhora do patrimônio pertencente ao grupo. Nessa hipótese, permitiu-se o redirecionamento da execução fiscal em razão da inexistência do ato jurídico por simulação absoluta, reconhecível a qualquer tempo.

2.2.2 Espécies de *Holdings*

A *holding*, prevista expressamente na Lei n.º 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações – pode ser compreendida como a criação de uma pessoa jurídica, cujo objetivo é a transferência de bens, ficando a *holding* responsável pela administração e controle desses bens.

Na inteligência de Silva e Rossi, “[...] a *holding* familiar pode ser criada unicamente para manter as atividades e quotas/ações de outras empresas pertencentes à família, concentrando a gestão dos negócios em uma única estrutura societária [...]” (SILVA; ROSSI, 2017, p. 18).

Via de regra, os bens e direitos são mantidos pelas pessoas físicas em seu patrimônio pessoal. Apesar disso, buscar-se-á demonstrar que, para determinados perfis e patrimônios, a constituição de uma estrutura societária pode ser benéfica às atividades negociais (MAMEDE; MAMEDE, 2021).

Nessa vertente, o que se percebe, com relação à *holding* é que ela pode ser dividida em duas espécies: *holding* pura e *holding* mista. Essa divisão, primazia, demonstra que a sua constituição nunca seguirá os mesmos padrões para todo e qualquer caso. Isso porque:

Na constituição ou não de uma holding está implícita uma equação e a avaliação dos casos em que pode ser útil e, mais do que isso, como pode ser útil. Há casos em que o melhor é recorrer à constituição e/ou manutenção de

uma sociedade *holding*, há casos em que o melhor é não fazê-lo. É preciso procurar uma solução específica para cada pessoa, para cada família, para cada conformação patrimonial, para cada negócio ou conjunto de negócios. Será sempre indispensável o trabalho de um especialista para analisar as situações que se apresentam, avaliar seu estado e suas alternativas e, enfim, definir a melhor estratégia. Esse especialista não precisa ter formação acadêmica jurídica, exclusivamente. A habilidade para avaliar uma melhor conformação para as organizações empresariais, para o patrimônio pessoal ou familiar, para atividades negociais pode resultar de outras formações acadêmicas, como a Administração de Empresas, a Contabilidade e a Economia. (MAMEDE; MAMEDE, 2021, p. 16).

Nesse sentido, para um bom planejamento serão sopesados os aspectos jurídico, econômico e organizacionais, para servir de base às projeções alcançadas pelo instituto da *holding*. Silva e Rossi, nesse sentido, discorrem acerca dos objetivos das duas espécies citadas, sendo que o da *holding* pura é a participação exclusiva no capital de outras sociedades, ao passo que o objeto da *holding* mista abrange para além da participação no capital social, a exploração de alguma atividade econômica (SILVA; ROSSI, 2017).

Na mesma linha é o entendimento de Mamede, referindo como objeto social da *holding* pura a “titularidade de quotas ou ações de outra ou outras sociedades”, enquanto que a *holding* mista caracteriza-se pela simultaneidade das atividades, tendo em vista que a titularidade de participação ou participações societárias (quotas e/ou ações) é apenas uma de suas características (MAMEDE, 2021, p. 15).

Para além das definições previstas no artigo 2º, da Lei n.º 6.404/76, a doutrina faz menção a mais espécies de *holding* – para Silva e Rossi, tais definições destinam-se à didática da finalidade, considerando que as ramificações das espécies pura e mista não produzem efeitos jurídicos destoantes dos expostos na referida lei (SILVA; ROSSI, 2017).

Um pouco além, Mamede expande as subdivisões de *holding*, entendendo pela aplicação delas em situações distintas e de acordo com a conveniência de cada negócio. Para ele, sob o prisma das *holdings* puras, há distinção entre a *holding* de participação e a de controle: esta detém quotas e/ou ações e exerce controle societário; aquela não exerce função de controle e somente participa das quotas e/ou ações de outra ou outras sociedades (MAMEDE, 2021).

Em contraponto, Mamede leciona sobre a *holding* mista, a qual apresenta uma roupagem mais dinâmica:

Neste caso, tem-se uma sociedade que não se dedica exclusivamente à titularidade de participação ou participações societárias (quotas e/ou ações), mas que se dedica simultaneamente a atividades empresariais em sentido estrito, ou seja, à produção e/ou circulação de bens, prestação de serviços etc. Nesse sentido, nunca é demais recordar o artigo 2º, § 3º, da Lei 6.404/76, segundo o qual a sociedade pode ter por objeto social a participação em outras sociedades, ou seja, pode ser constituída sob a forma de holding pura. A mesma norma, adiante, contemplará a holding mista quando afirma que essa participação em outras sociedades, mesmo quando não seja prevista no contrato social ou no estatuto,² é permitida como meio de realizar o objeto social ou para beneficiar-se de incentivos fiscais. Portanto, uma sociedade que tenha por objeto a produção ou a comercialização de certo produto, ou a prestação de determinado serviço, pode titularizar quotas ou ações de outra ou outras sociedades, sem que isso precise constar no seu objeto social. (MAMEDE, 2021, p. 18).

Para mais, Mamede traz à baila as espécies de *holding* patrimonial e imobiliária, além do previsto no art. 2º, § 3º, da Lei 6.404/76. Na primeira, entende como uma sociedade que se constitui com o objetivo de ser proprietária de determinado patrimônio, como “[...] bens imóveis, bens móveis, propriedade imaterial (patentes, marcas etc.), aplicações financeiras, direitos e créditos diversos. Desse patrimônio podem constar, inclusive, quotas e ações de outras sociedades.” (MAMEDE, 2021, p. 19).

Nesse sentido, cumpre frisar que o foco do presente trabalho repousa na *holding* patrimonial familiar, “[...] que tem por objetivo ser titular dos bens da família, por meio de uma pessoa jurídica. (CAIXETA, 2018, p. 28 apud JUNGBLUTH; FRÍES, 2015, p. 218). Para Mamede,

A chamada *holding* familiar não é um tipo específico, mas uma contextualização específica. Pode ser uma *holding* pura ou mista, de administração, de 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 patrimônio, administração de bens, otimização fiscal, sucessão hereditária etc. (MAMEDE, 2021, p. 19).

Realce-se sobre tais conceitos, a análise crítica sobre um planejamento patrimonial e societário. Isso pois, a *holding* familiar apresenta como finalidade atender os objetivos de uma família particular, observando-se o patrimônio constituído, a organização familiar e seus membros (MAMEDE, 2021).

Noutras palavras: as projeções em alguns casos precisa ser objeto de análise adequada quanto aos impactos fiscais, ora porque em muitos casos de constituição de *holding* não está descartada a possibilidade de aumento do recolhimento, ora

porque as disposições associadas à criação e manutenção são dispendiosas (MAMEDE, 2021). Sobre isso, reitera a advertência que

[...] não basta considerar a questão por uma perspectiva societária. É preciso estudar e fazer projeções sobre outras áreas, outras perspectivas. Por exemplo, é preciso avaliar adequadamente os impactos fiscais. É mito dizer que holding é instrumento para economia fiscal. Em alguns casos, será; noutros, não haverá alteração relevante. Em diversos casos, a constituição de uma holding acaba por aumentar o recolhimento. Sim, acontece. Aliás, não é raro. Isso para não falar de outros custos (contábeis, por exemplo) da estrutura que se planeja implementar. Não é raro se encontrar organizações societárias (estruturação em cascata, participações cruzadas, entre outras redes complexas) que são excessivamente dispendiosas e, assim, acabam não compensando, salvo haver terceiro objetivo que justifique suportar tais ônus; é o que ocorre com arranjos feitos, por exemplo, para esconder o controlador (o que, sim, pode caracterizar ato ilícito e, assim, não deve ser implementado) ou para permitir controle com baixo aporte de capital (MAMEDE, 2021 p. A22).

Constata-se, pois, a necessidade de enfrentamento das questões envolvendo *holdings* familiares para o alcance efetivo do planejamento societário, sucessório e tributário ao enalço do cenário do agronegócio brasileiro.

3 O INSTITUTO DA *HOLDING* FAMILIAR APLICADA AO AGRONEGÓCIO

Por derradeiro, no último capítulo, far-se-á estudo quanto ao enquadramento da espécie da *holding* patrimonial familiar em algum dos tipos societários expostos anteriormente. Partindo-se da compreensão do panorama geral do agronegócio brasileiro e do instituto da *holding* familiar, torna-se possível subsumir a aplicabilidade da instituição da *holding* familiar ao setor do agronegócio no contexto atual.

3.1 *HOLDING* FAMILIAR: PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO E GESTÃO PATRIMONIAL

Compreender o planejamento sucessório e a gestão patrimonial, na sociedade contemporânea, parte do pressuposto acerca da importância da perpetuação de uma propriedade rural no setor do agronegócio e na capacidade de proporcionar uma transição sucessória planejada.

Para Gladsom Mamede, existem claros contornos que concebem a falta de planejamento sucessório da titularidade de uma empresa e sua administração societária, considerando como erro comum no grande número de empresas familiares existentes no país (MAMEDE, 2021).

A sucessão, segundo o autor, parte da ideia subjetiva e pré-concebida de que é algo inevitável, emanada de fatores imprevistos. Assim, seguindo-se a visão de um cenário instável, cheio de riscos e não planejado surge, via de regra, o revés da substituição abrupta na condução e gestão das atividades (MAMEDE, 2021). Nesse sentido, percebe-se que:

O grande número de empresas familiares existentes no país, das menores (microempresas) a grandes grupos econômicos, deixa claro os riscos, para as organizações produtivas, de processos não planejados de sucessão empresarial. Não é só. Do outro lado, a própria empresa experimentará o tranco dessa alteração, o baque da substituição abrupta na gestão de suas atividades, o que habitualmente tem efeitos terríveis sobre a organização. São incontáveis os casos de negócios que eram vantajosos até a morte do responsável pelo comando das atividades e, a partir da sucessão, começaram a definhar. Em alguns casos, vê-se claramente que a empresa ingressou na crise já a partir da sucessão não planejada: o caos é concomitante à substituição. Justamente por isso, a Ciência da Administração de Empresas dedica redobrada atenção para o tema, sendo voz corrente a recomendação de que as organizações estejam sempre preparadas para a sucessão de comando. A sucessão é um dos pontos mais críticos na história das empresas. Perde-se, assim, todo o trabalho de uma vida, quando não o trabalho de algumas gerações. (MAMEDE, 2021, p. 101).

Na esteira do que significa a sucessão para um empreendimento familiar, sobretudo no agronegócio, importante aferir que uma das características inerentes é a expectativa de perpetuidade nas atividades. Todavia, a falta de uma perspectiva de continuidade da sucessão em negócios familiares, considerada por Mamede como a “[...] raiz de crises reiteradamente enfrentadas por atividades negociais familiares, de microempresas a grandes grupos, em boa medida por legar para os parentes, logo após o terrível evento da morte, a função de definir a substituição no comando da empresa.” (MAMEDE, 2021, p. 102).

Salienta-se, aqui, o uso da palavra “domínio” na sucessão, usada sabiamente por Mamede, o qual se refere à expectativa que parte de cada herdeiro pela apropriação de parcela da totalidade do patrimônio. Para o autor:

[...] a expectativa dos familiares, habitualmente, é que a sucessão lhes dará domínio direto sobre parcela do patrimônio social. O uso da palavra domínio, aqui, é muito rico: é habitual haver uma expectativa, em cada herdeiro, de se tornar o senhor da parcela do patrimônio que lhe caberá com a sucessão. Sem compartilhamento, sem convivência, sem interferências. O custo dessa lógica individualista, contudo, é muito grande. Basta recordar ser muito comum ouvir histórias de pessoas que falam da imensa fortuna de um avô ou bisavô, completamente perdida pela fragmentação do patrimônio na sucessão hereditária. Essa fragmentação, habitualmente, desfaz a vantagem de mercado detida por um patrimônio produtivo: a grande propriedade agropecuária se torna um conjunto de áreas improdutivas, a rede de lojas se fragmenta etc. A isto também serve a estratégia de constituir uma holding familiar, como se viu anteriormente: para manter a força do patrimônio familiar, a bem de todos os membros da família. (MAMEDE, 2017, p. 189).

Com a *holding* haveria, pois, o desfazimento desta ideia de fracionamento do patrimônio objeto da herança. Isso porque sua constituição retiraria, teoricamente, a lógica individualista e de fração do patrimônio que, segundo Mamede:

Não é mais uma questão de Direito de Família, de Direito Sucessório ou de Direito de Propriedade. Passa-se a ter uma questão de Direito Empresarial e, mais precisamente, de Direito Societário. Os herdeiros não serão proprietários do patrimônio familiar, mas titulares das quotas ou ações da sociedade que, por seu turno, será a proprietária daquele patrimônio e, assim, conservará a sua unidade. (MAMEDE, 2017, p.190).

No tocante à gestão e administração da pessoa jurídica por da *holding*, há para os administradores a necessidade de observância de seus atos constitutivos. Noutras

palavras: cria-se um contrato social para sua aplicação, dirimindo acerca do tipo de sociedade – sociedade por cotas no caso de sociedades limitadas, ou por ações na hipótese de opção pelo tipo societário de sociedades anônimas, com a redação de um estatuto social (MAMEDE, 2017).

Nesse diapasão, fica demonstrada a importância de uma redação bem estrutura e seguida pelas regulamentações jurídicas do contrato social (na hipótese de sociedades limitadas) ou estatuto (na opção das sociedades anônimas), ao passo que a omissão de regulamentação acerca do planejamento, administração e tomada de decisões em nome da sociedade fragiliza sua eficácia (MAMEDE, 2017).

Para mais, Mamede salienta acerca da necessidade de definição dos poderes e atribuições conferidos ao (s) administrador (es) da *holding*, visto que “[...] quanto mais cuidadosa e minuciosa for a definição das atribuições e dos poderes do administrador, constante do ato constitutivo, maior será a segurança dos sócios em relação a seus atos.” (MAMEDE, 2017, p. 191).

Frise-se a preservação dos interesses de cada um dos sócios, os quais exerceram sobre os bens os respectivos direitos e o sócio administrador – aqui tem-se o exemplo do agronegócio, em que o genitor mantém, junto com os filhos, a gestão da propriedade, porém é quem detém a qualidade de administrador e delibera sobre as decisões acerca do patrimônio.

3.1.1 Tipo societário aplicável à *holding*

Para elucidar a aplicabilidade de uma modalidade societária, preliminarmente, merece destaque a forma como ocorre a alocação do patrimônio familiar. Segundo Mamede, a “[...] integralização de uma *holding* impacta não só as relações familiares, mas essencialmente o direito de propriedade das pessoas envolvidas.” (MAMEDE, 2017, p. 189). Isso porque, os bens imóveis e/ou móveis, materiais e ou imateriais, que antes eram de propriedade dos membros da família, são integralizados e a *holding* passará a deter a propriedade dos bens respectivos (MAMEDE, 2017).

Com isso, os sucessores do negócio familiar se tornam sócios da *holding* – pessoa jurídica – e, conseqüentemente, incorporam a titularidade de suas ações e quotas, dependendo do tipo societário utilizado (MAMEDE, 2021).

Caixeta ressalta, dentro dos tipos societários explanados, como mais adequadas para instituir uma *holding*, a sociedade limitada e a sociedade anônima, sobretudo a sociedade limitada que apresenta menores riscos e possui menores custos. Quanto à modalidade tributária – Simples Nacional, lucro real e lucro simples

– entende pela aplicação do lucro presumido como modalidade mais adequada, até porque o Simples Nacional sequer pode ser utilizado em *holdings* (CAIXETA, 2018).

Diante disso, a partir de um planejamento sucessório e aplicação de modalidades societárias e tributárias adequadas é possível visualizar maior probabilidade de perpetuação dos negócios familiares no agronegócio.

3.2 VANTAGENS E DESVANTAGENS DA CONSTITUIÇÃO DA *HOLDING*

Parte-se, neste último subtítulo, do pressuposto de que a aplicação do instituto no agronegócio encontra-se eivada de singularidades, setor pouco explorado na seara jurídica de âmbito regional, bem como a nível nacional.

Nessa perspectiva, ao trazer o agronegócio para o campo acadêmico, torna-se possível ampliar o conhecimento dos acadêmicos da instituição e da sociedade em geral sobre a aproximação do aspecto jurídico às demais searas do conhecimento, como por exemplo, a economia e gestão de negócios.

Consigna-se, dessa forma, que a possibilidade de incorporação do instituto da *holding* familiar em empresas do setor do agronegócio, pode ser potencial alternativa de gestão e planejamento. Não apenas proporcionando segurança jurídica no âmbito das negociações, mas também uma alternativa de sucessão patrimonial e elisão fiscal nas questões tributárias que envolvem (SARSO, 2017).

Parte-se, neste último subtítulo, do pressuposto de que a aplicação do instituto no agronegócio encontra-se eivada de singularidades, setor pouco explorado na seara jurídica de âmbito regional, bem como a nível nacional.

Nessa perspectiva, ao trazer o agronegócio para o campo acadêmico, torna-se possível ampliar o conhecimento dos acadêmicos da instituição e da sociedade em geral sobre a aproximação do aspecto jurídico às demais searas do conhecimento, como por exemplo, a economia e gestão de negócios.

É fato que, na atual conjuntura, os desafios do setor do agronegócio exigem, sobretudo dos profissionais responsáveis pela assessoria e planejamento, compreensão e entendimento amplo dos aspectos que envolvem a cadeia produtiva do setor. As competências e habilidades gerenciais, aliadas ao conhecimento multidisciplinar, constituem-se ponto de partida para o desenvolvimento de um planejamento estratégico e eficiente para a gestão de resultados (EMBRAPA, 2018).

Na agricultura, contudo, o não planejamento da sucessão implica, em alguns casos, na dilapidação do patrimônio da propriedade que antes era ativa e exercia atividade de produção e comercialização de bens e serviços, consequência disso é a incidência da alta carga tributária, a exemplo da tributação sobre a transmissão de bens no inventário (MAMEDE, 2017).

Com efeito, a *holding* permite, dependendo do caso, a organização de um planejamento sucessório e tributário, a fim de que impostos sobre transmissão de bens e imóveis e sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos não incidam sobre a *holding* e, por meio da elisão fiscal, contribuam para a perpetuidade da propriedade rural no agronegócio (MAMEDE, 2017).

Nesse sentido, Silva e Rossi lecionam que:

O planejamento sucessório é um dos pilares que envolvem a constituição de uma holding familiar para possibilitar a organização prévia e cuidadosa da transferência do patrimônio aos herdeiros e, especialmente, proporcionar uma sucessão eficaz na condução dos negócios de eventual empresa que integra o conjunto de bens, reservado aos patriarcas a responsabilidade de determinar em vida o destino de seu patrimônio. (SILVA; ROSSI, 2017, p. B81).

No tocante ao conjunto de bens da propriedade rural e com o intuito de garantir a perpetuidade no agronegócio, a *holding* permite o resguardo do patrimônio, uma vez que, [...] o planejamento sucessório permite aos pais proteger o patrimônio que será transferido aos filhos por meio de cláusulas de proteção (cláusulas restritivas).” (SILVA; ROSSI, 2017, p. B82 apud MAMEDE, 2014, p. 88).

Por derradeiro, em que pese o instituto carregue certa margem de simulação quando se trata da criação de “empresas de fachada” que, se inadequadamente criadas, repercutem negativamente ou de maneira incorreta nas relações entre o fisco e os contribuintes, o planejamento por meio da *holding* propõe ao setor do agronegócio redução da carga tributária, gestão visando a perenidade dos negócios familiares e facilitação dos processos sucessórios.

CONCLUSÃO

A finalidade da presente pesquisa foi a de analisar o instituto da *holding* familiar como alternativa de planejamento societário, tributário e sucessório, delimitando-se em relação à viabilidade de aplicação desse instituto no setor do agronegócio, sob a égide do direito civil das sucessões e do direito societário, com ênfase no ônus tributário da elisão fiscal na atual conjuntura jurídica nacional.

O presente trabalho foi organizado em três partes, a primeira parte apresentou o agronegócio no ordenamento jurídico brasileiro e sua disposição no plano econômico e social. Na segunda parte, foram analisados os reflexos da tributação incidente no que tange o plano sucessório e tributário do setor. Isso tudo, a fim de analisar a viabilidade de aplicação do instituto da *holding* ao agronegócio, sobremaneira, acerca dos custos relativos a esta atividade (RODRIGUES, 2017).

Por fim, na terceira parte da pesquisa, após a compreensão do panorama geral do agronegócio brasileiro e do instituto da *holding* familiar, tornou-se possível subsumir a aplicabilidade da instituição da *holding* familiar ao setor do agronegócio no contexto atual, sendo possível alinhar empresas do setor do agronegócio ao instituto, auferindo vantagens.

Desse modo, conclui-se que apesar do instituto da *holding* apresentar margens à simulação e utilização de forma fraudulenta, a fim de evitar constrições patrimoniais e omitir a renda, prevalece, quanto ao planejamento sucessório, a aplicação da *holding* como alternativa capaz de dirimir conflitos com o advento morte e os impasses do processo de sucessão do negócio familiar.

A vinculação legislativa e a interpretação de precedentes contribuíram sobremaneira às discussões doutrinárias que serviram de aporte para esta pesquisa. O instituto é novo se analisado sob a perspectiva de sua aplicabilidade e permite de forma tímida um entendimento acerca de suas vantagens e desvantagens.

De todo exposto, importa referir que a *holding* familiar pode sim atender ao agronegócio quando utilizada com planejamento estratégico, contribuindo para a gestão e perpetuidade da propriedade rural que exerce atividades agrícolas. O reconhecimento por parte do produtor rural das vantagens do exercício como pessoa jurídica ainda é pouco, porém a *holding* pode ser considerada como uma das melhores alternativas para redução da carga tributária sofrida. Essa análise, contudo, ainda é

superficial e precisa ser melhor compreendida e aprofundada, objeto de futuras pesquisas.

Respondendo, assim, ao questionamento inicial tem-se que a constituição de uma holding familiar pode ser considerada como alternativa de planejamento societário, tributário e sucessório no contexto do agronegócio. Todavia, nem sempre é o modelo, considerando as peculiaridades de cada propriedade e família.

REFERÊNCIAS

ANDREOLI, Cleverson V.; JR., Arlindo P. **Sustentabilidade no agronegócio**. Editora Manole, 2021. 9786555762723. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555762723/>. Acesso em: 06 jun. 2022.

ARAÚJO, J. J.; PAULUS, C. I.; QUEIROZ, André Zancanaro. **Planejamento Tributário Por Meio De Holding: Aspectos Econômico-Financeiros**. RDIET, Brasília, V. 12, nº1, p. 597 – 631, Jan-Jun, 2017. Disponível em: <file:///D:/Gradua%C3%A7%C3%A3o/6.%20Trabalho%20de%20Curso/Revista%20de%20Direito%20Internacional%20econ%C3%B4mico%20e%20tribut%C3%A1rio%20rdiet.pdf>. Acesso em: 14 abr. 2022.

ARAÚJO, Massilon J. **Fundamentos de Agronegócios**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2018. Disponível em: <https://pt.br1lib.org/book/19281032/f876cf>. Acesso em: 07 mai. 2022.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 02 jun. 2022.

_____. Lei nº 11.326, de 24 de julho de 2006. **Estabelece as diretrizes para a formulação da Política Nacional da Agricultura Familiar e Empreendimentos Familiares Rurais**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11326.htm. Acesso em: 19 jun. 2022.

_____. Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964. **Dispõe sobre o Estatuto da Terra, e dá outras providências**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4504.htm Acesso em: 02 mai. 2022.

BECKER, L. A.; SCHREINER, F. L. **Inovação no agronegócio: tecnologia no apoio a gestão contábil e tributária da propriedade rural**. Acesso em: 20 abr. 2022.

BURANELLO, Renato. **Manual do direito do agronegócio**. Editora Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600120/>. Acesso em: 29 mai. 2022.

CAIXETA, Camila de Miranda. **A eficiência da holding familiar para o planejamento sucessório e tributário no agronegócio**. Centro Universitário de Brasília – UniCEUB. Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais – FAJS. Brasília,

2018. Disponível em:

<file:///D:/Gradua%C3%A7%C3%A3o/6.%20Trabalho%20de%20Curso/TC%20-%20A%20EFICI%C3%8ANCIA%20DA%20HOLDING%20FAMILIAR%20PARA%20O%20AGRONEG%C3%93CIO.pdf>. Acesso em: 12 ago. 2021.

COSTA, Antonio José de O. **Agricultura Empresarial**. Editora Saraiva, 2021. 9786587958248. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786587958248/>. Acesso em: 29 mai. 2022.

CREPALDI, Sílvio A.; CREPALDI, Guilherme S. **Contabilidade fiscal e tributária - 2ED**. Editora Saraiva, 2019. 9788553131983. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553131983/>. Acesso em: 21 jun. 2022.

CREPALDI, Sílvio. **Planejamento tributário: teoria e prática** / Sílvio Crepaldi. – 4. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786587958361>. Acesso em: 02 jun. 2022.

Estudo compara sistema tributários de países da OCDE com o brasileiro.

Disponível em:

https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=39018. Acesso em: 14 jun. 2022

FONSECA, R. A.; NASCIMENTO, N. F. do; FERREIRA, R. N.; NAZARETTH, L. G. C. **Contabilidade Rural no Agronegócio**. XII Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. Universidade Federal de São João del-Rei, 2015 Disponível em:

<https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos15/17922219.pdf>. Acesso em: 06 jun. 2022.

Governo Federal. **Agronegócio brasileiro atinge novo recorde nas exportações de US\$ 14,53 bilhões**. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/noticias/agricultura-e-pecuaria/2022/04/agronegocio-brasileiro-atinge-novo-recorde-nas-exportacoes-de-us-14-53-bilhoes>. Acesso em: 29 mai. 2022.

<https://ibpt.com.br/brasil-tem-alta-carga-tributaria-mas-continua-oferecendo-menor-retorno-a-populacao/>

IBGE. Levantamento Sistemático da Produção Agrícola Estatística da Produção Agrícola – março 2022. Disponível em:

https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/2415/epag_2022_mar.pdf. Acesso em: 29 mai. 2022.

JUNQUEIRA, Gustavo Diniz. **Prospectar o futuro é fazer parte dele**. Disponível em:

<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/agroanalysis/article/view/80858/77197>

LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. CTN. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 29 mai. 2022.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 02 jun. 2022.

Leiº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. **Atera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9250.htm#:~:text=12.469%2C%20de%202011). Acesso em: 02 jun. 2022

Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Institui o Código Civil.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htmAcesso em: 02 jun. 2022.

MAMEDE, Gladston. Série Soluções Jurídicas - **Holding Familiar e suas Vantagens**. Grupo GEN, 2021. 9788597026900. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597026900/>. Acesso em: 19 jun. 2022.

MAPA. **Balança comercial gráfico 2022**. Disponível em: <https://indicadores.agricultura.gov.br/agrostat/index.htm>. Acesso em 14 jun. 2022.

NETO, Fernando Gorni. **Gestão do Agronegócio 4.0**. Disponível em: <file:///C:/Users/jeebu/Downloads/OpenAccess-Neto-9786555500059-09.pdf>. Acesso em 29 mai. 2022.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças D. Holding, **Administração Corporativa e Unidade Estratégica de Negócio**. 5ª edição. Grupo GEN, 2014. 9788522494941. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522494941/>. Acesso em: 08 jun. 2022.

PARRA, Rafaela Aiex. **Direito aplicado ao agronegócio: uma abordagem multidisciplinar**. 2. Ed ver. Atual. – Londrina, PR: Thoth, 2019, 576p. Disponível em: https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=ptCNDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA5&dq=Agroneg%C3%B3cio:+uma+abordagem+econ%C3%B4mica&ots=0ZG7Vpv_Vf&sig=20sJVFQxtvsS8oeB9V86yiq0R2o#v=onepage&q&f=true. Acesso em 29 mai. 2022.

PAULO, Thalita Brunelli de. **A sustentabilidade no agronegócio a partir de uma análise jurídica**. 2021. 86 f. Dissertação (Mestrado). Universidade Nove de Julho – UNINOVE, São Paulo, 2021. Disponível em: <file:///D:/Gradua%C3%A7%C3%A3o/6.%20Trabalho%20de%20Curso/Thalita%20Brunelli%20de%20Paulo%20-%20orientadora%20Renata%20Maciel.pdf>. Acesso em: 15 set. 2021.

RIZZARDO, Arnaldo. **Direito do Agronegócio**. Grupo GEN, 2021. 9786559640621. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559640621/>. Acesso em: 29 mai. 2022.

SARSO, F. J. H. **Desafios ao crescimento do agronegócio diante da tributação na agropecuária e na agroindústria brasileira**. 2017. 102 f. Dissertação (Mestrado) -Escola de Economia de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2017.

SILVA, Fabio; ROSSI, Alexandre. **Holding Familiar**, 2ª edição. Editora Trevisan, 2017. 9788595450028. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595450028/>. Acesso em: 18 jun. 2022.