



Centro Universitário de Brasília - UniCEUB

Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS

**CAMILA DE MIRANDA CAIXETA**

**A EFICIÊNCIA DA *HOLDING* FAMILIAR PARA O  
PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO E TRIBUTÁRIO NO  
AGRONEGÓCIO**

Brasília

2018

CAMILA DE MIRANDA CAIXETA

**A EFICIÊNCIA DA *HOLDING* FAMILIAR PARA O  
PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO E TRIBUTÁRIO NO  
AGRONEGÓCIO**

Monografia apresentada ao curso de Direito do  
Centro Universitário UniCEUB como requisito  
à obtenção do título de bacharel em direito.

Orientador: Erick Bill Vidigal

Brasília

2018

CAMILA DE MIRANDA CAIXETA

**A EFICIÊNCIA DA *HOLDING* FAMILIAR PARA O  
PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO E TRIBUTÁRIO NO  
AGRONEGÓCIO**

Monografia apresentada ao curso de Direito do  
Centro Universitário UniCEUB como requisito  
à obtenção do título de bacharel em direito.  
Orientador: Prof. Dr. Erick Bill Vidigal

BRASÍLIA, 30 de maio de 2018.

BANCA EXAMINADORA

---

Professor Erick Bill Vidigal, Dr.

Orientador

---

Professor  
Examinador

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente ao meu orientador e amigo, professor Erick Vidigal, que muito me ajudou, não apenas nessa monografia, como em toda minha trajetória acadêmica, me fazendo ser a profissional que sou hoje.

Agradeço aos meus pais por sempre terem acreditado e apostado na minha capacidade, e pela paciência, auxílio e compreensão todos os dias da minha vida e principalmente nesse final de curso.

Agradeço minha irmã, minha pequenina, que é a amiga que Deus me deu, por ser minha sempre companheira, de todas as horas, inclusive para fazer o papel da mamãe, quando precisava.

Agradeço ao meu amor, Renato, por tanta paciência e por ter me ajudado e apoiado em cada decisão que tomei sobre o meu caminho profissional.

## RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo apresentar um panorama geral do agronegócio brasileiro e a aplicação do intuito da *holding* familiar em empresas do setor, com vistas ao planejamento sucessório e tributário. Sob esse aspecto, foram verificados os custos presentes no setor, que influenciam em sua rentabilidade, sendo eles, o custo tributário, momento em que foram trazidos alguns tributos presentes no ordenamento jurídico e sua incidência. Além disso foram analisados os custos sucessórios, voltados para eventuais problemas enfrentados por famílias que atingem o negócio, no momento da sucessão, podendo incidir no fim de uma empresa forte. Em um segundo momento foram verificados os elementos existentes na *holding* familiar, sendo apresentado seu conceito, bem como aspectos societários a ela atribuídos; aspectos tributários e as vantagens fiscais auferidas; e aspectos sucessórios de prevenção de eventuais conflitos, em vista da perpetuação do negócio familiar. Ao final foi subsumido o instituto da *holding* familiar às empresas ligadas ao agronegócio, com o intuito de se provar que esta pode ser a melhor alternativa ao planejamento sucessório e tributário no agronegócio. Com relação ao planejamento sucessório essa hipótese foi comprovada. No entanto, em se tratando de planejamento tributário, se faz necessária uma análise prática, para cada tipo de negócio.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Agronegócio.  *Holding* familiar. Planejamento sucessório. Planejamento tributário.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>7</b>
<b>1 CUSTOS DO AGRONEGÓCIO NO BRASIL .....</b>	<b>10</b>
1.1 Conceito de agronegócio e sua disposição no plano jurídico .....	10
1.2 O custo da tributação no agronegócio.....	12
1.2.1 Imposto de Renda da Pessoa Física.....	14
1.2.2 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).....	15
1.2.3 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) .....	17
1.2.4 PIS/Pasep e COFINS .....	18
1.2.5 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).....	19
1.2.6 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) .....	20
1.2.7 FUNRURAL .....	21
1.3 O custo da sucessão no agronegócio .....	22
<b>2 HOLDING FAMILIAR .....</b>	<b>27</b>
2.1 Considerações Iniciais .....	27
2.2 Aspecto societário.....	29
2.2.1 Sociedade Simples Comum.....	29
2.2.2 Sociedade em Nome Coletivo .....	30
2.2.3 Sociedade em Comandita Simples.....	31
2.2.4 Sociedade Limitada .....	32
2.2.5 Sociedade Anônima .....	34
2.2.6 Sociedade em Comandita por Ações .....	36
2.2.6 Tipo societário aplicado à Holding .....	36
2.2 Aspectos sucessórios.....	38
2.3 Aspectos tributários .....	42
<b>3 HOLDING FAMILIAR E SUA APLICAÇÃO NO AGRONEGÓCIO ....</b>	<b>45</b>
3.1 Planejamento tributário .....	45
3.2 Planejamento sucessório.....	51
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>56</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>58</b>

## INTRODUÇÃO

O agronegócio ocupa papel estrutural na economia brasileira, participando com 23,5% no PIB do País em 2017 (MAPA, 2017). Considerando o potencial que possui e sua representatividade nacional, deve ser objeto de estudo do direito, sendo averiguadas suas peculiaridades.

Nesse sentido, a presente pesquisa tem o intuito de unir direito e agronegócio, entrando em contato com as duas áreas. Essa segurança jurídica proporcionada pelo direito se reflete no âmbito das negociações, das relações interpessoais, da economia e tantas outras áreas que englobam o agronegócio.

O direito se apresenta nesse meio como potencial solucionador, ao trazer alternativas que melhor atendam à realidade desse grupo. Assim, no que tange o direito civil das sucessões e o direito societário, com ênfase inclusive nas questões tributárias que envolvem, uma alternativa seria a *holding* familiar.

Deste modo, tratar de *holding* familiar no agronegócio remonta a uma necessidade do setor em planejamento sucessório, tendo em vista que uma das suas principais demandas atuais é a sucessão familiar, e todos os problemas que engloba. Além disso, é possível, a partir do estudo da *holding* familiar, atrelar a essa demanda sucessória, estratégias capazes de amenizar os encargos tributários.

O instituto da *holding* familiar será objeto de estudo dessa monografia, visando demonstrar suas características e aplicá-la à realidade do agronegócio. O objetivo se encontra em conhecer uma das formas de proteção dos bens da família, que tem sido utilizada por outros tipos empresariais e saber até que ponto pode ser aplicado em um setor tão peculiar e relevante para o nosso país, o agronegócio.

Verificando o baixo número de pesquisas acadêmicas voltadas para o agronegócio, o intuito em estudar esse setor está em trazer mais informações sobre como o direito é capaz de influenciar e ajudar nas tomadas de decisões. Nesse sentido, muitas são as áreas que engloba, desde o direito do trabalho relativo ao setor rural, como confecção de contratos específicos do agronegócio, como arrendamento rural, até o objeto desse estudo, frente aos tipos societários cabíveis ao agronegócio e sua ligação com o direito sucessório, visto sua característica essencial como empresa familiar.

Dada a particular relação com o ramo e o interesse pelo direito a ele aplicável, considerando sua importância tanto política, econômica, social e jurídica, foi escolhido como tema de pesquisa.

Destarte, o presente estudo busca encontrar, no planejamento sucessório, uma solução para eventuais problemas que envolvam uma empresa familiar após a perda do patriarca e como tornar esse momento menos traumático de forma a manter e perpetuar o legado deixado.

Nesse contexto, tendo em vista a alta carga tributária brasileira e a dificuldade crescente em negócios familiares se manterem após a sucessão, se faz necessário examinar alternativas societárias capazes de amenizar tais situações. Assim, a pesquisa se volta para análise do instituto da *holding* e sua possibilidade, ou não em solucionar o problema existente no setor.

Pretende esta pesquisa, portanto, confirmar, a partir de análises bibliográficas, a hipótese de que a constituição de *holding* familiar em empresa do ramo do agronegócio pode se mostrar como a melhor opção para solucionar problemas de cunho sucessório, e amenizar a carga tributária sofrida por produtores rurais.

Com o objetivo de se ater a maior rigor acadêmico, a metodologia será traçada a partir de revisões documentais bibliográficas, focadas tanto em doutrinadores do direito, como pesquisadores do ramo do agronegócio, administração, economia e contabilidade.

O primeiro capítulo propõe-se a compreender o agronegócio brasileiro, sua aplicação no plano jurídico e por fim os custos relativos a esta atividade, de modo que, ao avançar a pesquisa, se possa sanar a maioria dos custos em voga.

Dentre os custos encontrados está o custo da tributação. Nesse item serão elencados alguns dos tributos aplicáveis ao produtor rural pessoa física, outros para pessoas jurídicas de direito, com destaques para as empresas rurais, além de tributos aplicáveis unicamente para quem está no meio rural, quais sejam, o Imposto Territorial Rural (ITR) e o Funrural, objeto de grandes discussões no momento atual.

Ademais, pretende-se prever eventuais custos com a sucessão. Para essa análise, se faz necessário sair do ambiente jurídico para ingressar em uma esfera econômica e social. Na sucessão se encontram situações complexas que envolvem quem será o próximo administrador da empresa, que é um assunto muito delicado a se tratar e de tanta relevância para a perpetuação dos agronegócios.



Já, o segundo capítulo, com um apelo essencialmente legalista, visa compreender o instituto da *holding* no Brasil. Assim, o capítulo perpassará por aspectos societários, sucessórios e tributários do instituto.

Sob o aspecto societário, serão elencados brevemente os tipos societários previstos pelo ordenamento brasileiro e a forma como se dão, quanto à responsabilidade dos sócios e sua estrutura. A partir dessa visão geral, objetiva-se considerar os tipos societários aplicáveis à constituição de uma *holding*, a EIRELI – mais raro e inaplicável à situação em discussão –, a sociedade limitada (LTDA) e a sociedade anônima (S/A). Ressalta-se que, apenas pela análise do caso concreto é possível indicar o tipo societário mais apropriado para determinada *holding*.

Ainda no segundo capítulo, em se tratando do aspecto sucessório, buscar-se-á elencar a vantagem da *holding* familiar para o planejamento sucessório e blindagem patrimonial, tendo em vista a busca pelas empresas familiares em se perpetuar no tempo, ou seja, a empresa, um patrimônio construído por tanto tempo, não seja esvaído na sucessão. Assim, serão traçadas vantagens atribuídas por esse arranjo empresarial, capaz de prevenir problemas e saná-los antes mesmo da sucessão.

Por fim, este capítulo ainda trará uma perspectiva sob o aspecto tributário da *holding*, pois pontuará vantagens conferidas pela estipulação de um regime tributário específico, dada a criação de um planejamento fiscal, com oneração menor, inclusive na sucessão.

Uma vez delimitado o tema, definido o problema e alcançada uma maior compreensão sobre as raízes do agronegócio brasileiro e por sua vez, como está prevista a *holding* familiar no ordenamento brasileiro, torna-se possível subsumir a instituição *holding* à empresas no agronegócio e analisar sua viabilidade, o que se dará no último capítulo do presente estudo.

Portanto, por meio da supracitada estrutura se pretende confirmar a eficiência da utilização do instituto *holding* familiar, como a melhor alternativa ao planejamento sucessório e tributário em empresas do setor do agronegócio.

# 1 CUSTOS DO AGRONEGÓCIO NO BRASIL

## 1.1 Conceito de agronegócio e sua disposição no plano jurídico

Considerando a importância do agronegócio para a economia brasileira, com alta representatividade no PIB, é necessário se estruturar uma visão jurídica voltada para esse setor, de modo que se construam relações e negociações pautadas na segurança jurídica.

O termo agronegócio foi construído buscando conceituar um novo ambiente para a agricultura *latu sensu* e suas mudanças sofridas com o passar do tempo. Araújo (2007, p. 16) pontua que “já não se trata de propriedades autossuficientes, mas de todo um complexo de bens, serviços e infraestrutura que envolvem agentes diversos e interdependentes”.

Deste modo, em 1957, foi definido, na Universidade de Harvard, nos Estados Unidos, pelos pesquisadores John H. Davis e Ray A. Goldberg o conceito atualmente aceito de agribusiness como a soma total das operações de produção e distribuição de suprimentos agrícolas, das operações de produção nas unidades agrícolas, do armazenamento, processamento e distribuição dos produtos agrícolas e itens produzidos a partir deles (DAVIS; GOLDBERG, 1957).

No título VII, “Da Ordem Econômica e Financeira”, a Constituição Federal do Brasil destina o Capítulo III para Política Agrícola e Fundiária e Reforma Agrária. A política agrícola deverá ser planejada e executada com a participação dos setores de produção, comercialização, armazenamento e transportes (Art. 187, CF/88). (BURANELLO, 2013). A partir disso foi possível que Buranello (2013) extraísse o conceito de atividade agrícola da CF/88, como sendo:

A atividade agrícola compreende também os processos físicos, químicos e biológicos, em que os recursos naturais envolvidos devem ser utilizados e gerenciados, subordinando-se às normas e aos princípios de interesse público, de forma que seja cumprida a função social e econômica da propriedade, no estímulo ao processo da agroindustrialização com as respectivas áreas de produção. (BURANELLO, 2013, p. 38)

No ano de 1971 a Lei 8.171, que dispõe sobre Política Agrícola, foi criada pelo legislador infraconstitucional, definindo os objetivos e competências institucionais, previsão de fonte de recursos e estabelecimento de ações e instrumentos da política agrícola, promovendo a descentralização dos serviços públicos de apoio ao setor, com atuação complementar de Estados, Distrito Federal e Municípios. (BURANELLO, 2013)

Em seu artigo 4º, a Lei dispõe em seus incisos sobre as ações e instrumentos da política agrícola:

I - planejamento agrícola; II - pesquisa agrícola tecnológica; III - assistência técnica e extensão rural; IV - proteção do meio ambiente, conservação e recuperação dos recursos naturais; V - defesa da agropecuária; VI -

informação agrícola; VII - produção, comercialização, abastecimento e armazenagem; VIII - associativismo e cooperativismo; IX - formação profissional e educação rural; X - investimentos públicos e privados; **XI - crédito rural**; XII - garantia da atividade agropecuária; XIII - seguro agrícola; **XIV - tributação e incentivos fiscais**; XV - irrigação e drenagem; XVI - habitação rural; XVII - eletrificação rural; XVIII - mecanização agrícola; XIX - crédito fundiário. (Lei 8.171/91, art. 4º, grifo nosso).

Deste modo, Buranello (2013) conclui que a intenção do legislador constituinte ao fazer esse planejamento foi em sistematizar a forma com que o Estado se manifesta na agricultura, de tal modo que os mais variados segmentos possam planejar ações e investimentos de médio e longo prazo, “eliminando as distorções que afetam o desempenho das funções econômica e social da agricultura, como também proteger o meio ambiente no uso sustentável dos recursos naturais” (BURANELLO, 2013, p. 40).

No que tange à relação existente entre agronegócio e direito, é possível identificar que “o caráter instrumental do direito corresponde à função que a sociedade atribui às regras jurídicas de servir como ferramenta para disciplinar as condutas de acordo com o interesse econômico-social.” (BURANELLO, 2013, p. 42).

Nesse aspecto, Buranello (2013) faz uma retrospectiva, perpassando desde a Constituição de 1934, em seu art. 5º, XIX, c, que mencionava quanto à competência da União para legislar sobre direito rural, mas como ramo do direito civil, que, como o autor aponta, “evitada da noção fundiária civilista” (BURANELLO, 2013, p. 43). A concepção do direito agrário se deu na década de 60, pela Emenda Constitucional nº 10, sendo base para o Estatuto da Terra (Lei 4.504) que entrava em vigor em 1964.

Ocorre que, o conceito de direito agrário acaba por se restringir à produção, sendo conceituado como:

O direito agrário no sistema normativo com caráter publicístico, fundado na função social da propriedade, disciplina as relações jurídicas que têm por base a atividade agrária, regulamentando a distribuição da terra (regime fundiário) e a atuação dos sujeitos agrários sobre os objetos agrários – propriedade, posse e ocupação da terra, assim como os vínculos obrigacionais recíprocos entre o Estado e proprietário rural. (GISCHKOW, 1988, p. 21)

No entanto, é preciso observar que “as transações atuais no setor encontram profunda mudança da base teórica da produção agrícola de subsistência para o sistema econômico de mercado” (BURANELLO, 2013, p. 44), o que demonstra a necessidade um sistema mais complexo que englobe não apenas a produção em si, mas todas as transações

que marcam o setor, em uma noção de firmas e empresas complexas, que demandam uma vasta gama de conhecimento.

Nesse sentido, Buranello (2013) conclui seu raciocínio a respeito dessa nova concepção de um direito do agronegócio e que muito se difere do que se tem regulado como direito agrário.

[...] o agronegócio como atividade econômica de empresa também é marcado pelo dinamismo e por mudanças rápidas, base para a **necessária disposição de enunciados declaratórios de regulamento próprio**, com a manutenção de um microssistema. O direito do agronegócio – capítulo do direito comercial que reclama cada vez mais atenção e pesquisa – não coincide, assim, com o direito agrário, cujo foco repousa sobre a atividade de produção no campo, um dos elos da cadeia que confere substrato ao conceito jurídico de agrariedade. (BURANELLO, 2013, p. 45, grifo nosso)

É nesse sentido que se pretende traçar as bases para um direito do agronegócio, que se pode ser compreendido como “o conjunto de normas jurídicas que disciplinam as relações decorrentes da produção, armazenamento, comercialização e financiamento do complexo agroindustrial.” (BURANELLO, 2013, p. 46).

Dentre o arcabouço normativo brasileiro, é vasta a gama de legislação aplicável ao agronegócio, e, partindo do que já se propõe quanto à existência de um direito do agronegócio, pretendemos, por meio deste capítulo, elucidar alguns dos custos inerentes ao setor, quais sejam, o custo da tributação, do financiamento e da sucessão.

## **1.2 O custo da tributação no agronegócio**

O Brasil possui um sistema tributário muito complexo, por vezes de difícil compreensão, com regras distintas para cada tipo de tributo ou atividade econômica. Assim, no âmbito do agronegócio, é preciso analisar as peculiaridades definidas pela legislação, tendo em vista que em toda cadeia, tanto para produção como para comercialização, incidem tributos das esferas federal, estadual e municipal. (SARSO, 2017)

Dentre os tributos que incidem sobre as empresas, os de competência federal são: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (PIS), Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Imposto sobre o Produto Industrializado (IPI).

Entre os tributos de competência estadual estão o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto Sobre Serviços (ISS) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Para Sarso (2017), em empresas do agronegócio, os principais tributos incidentes sobre atividades de agropecuária e agroindústria são o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), contribuição ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (FUNRURAL), Imposto de Renda sobre a Pessoa Física (IRRF) e sobre a Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

No que tange os momentos de incidência de cada tributo na cadeia produtiva, é possível destacar que, o produtor rural apenas é tributado com o FUNRURAL, IR e ITR. Por sua vez, indústria, distribuição em varejo possuem incidência de ICMS, IPI, PIS, COFINS, FUNRURAL, ISS, INSS, ITR, IPTU, IR E CSLL. (BRUNCH; FENSTERSEIFER, 2005)

Rodrigues (2017) e Sarso (2017), compreendendo essa complexidade na tributação do agronegócio percebe a existência de gargalos, declarando que:

[...] o agronegócio tem suas particularidades próprias, uma vez que a produção é realizada neste setor, tanto por um grande número de pessoas físicas (produtor rural), principalmente no segmento da agropecuária, como também por pessoas jurídicas (mais predominante na agroindústria). Dessa forma, a escrituração e a contabilização das atividades na agropecuária e na agroindústria se tornam onerosas, uma vez que, em se tratando da pessoa física, o custo de se manter essa escrituração é muito alta, e a agroindústria ainda sofre com escassez de mão de obra qualificada. Ainda, a falta de informação comum entre empreendedores rurais que atuam como pessoa física, faz com que estes deixem de se beneficiar de direitos, como os créditos tributários, em especial o ICMS. (SARSO, 2017, p. 25)

Ponto que ainda merece destaque é o fato, já explorado anteriormente, do intuito da União em reduzir tributos que incidam sobre a produção de bens que compõem a cesta básica, além de produtos destinados à exportação, responsáveis pelo saldo positivo na balança comercial brasileira.

Portanto, é preciso compreender melhor cada tributo e sua incidência no ramo do agronegócio, tendo em vista sua importância para o nosso país. Abaixo serão apresentados alguns dos tributos citados acima, com o intuito de compreender sua incidência em

agropecuárias e agroindústrias. Assim, por meio dessa noção básica, será feita posterior análise quanto às vantagens tributárias garantidas pela constituição de uma *holding* familiar no agronegócio.

### *1.2.1 Imposto de Renda da Pessoa Física*

A Constituição Federal Brasileira em seu artigo 153, inciso III pressupõe a renda e proventos de qualquer natureza, como tributos de competência da União. Os elementos que constituem a renda são complementados pelo Código Tributário Nacional (CTN) em seu artigo 43, que presume que o fato gerador do Imposto de Renda sempre será um acréscimo patrimonial. (MACHADO SEGUNDO, 2014).

Pinto (2012, p. 91) entende que o IR “tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: de renda, como assim entendido, o produto do capital do trabalho ou da combinação de ambos”.

Deste modo, 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 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.

De acordo com Miotto (2016), a definição de produtor rural pessoa física é compreendida como aquele que explora atividade agropecuária em terra própria ou não, por meio de seu CPF (Cadastro de Pessoa Física), junto a Receita Federal do Brasil.

A Lei 8.023 de 1990 dispõe quanto a regulamentação do Imposto de Renda sobre a atividade rural, sofrendo alterações posteriores pela Lei 9.250/95, que regula o Imposto de Renda da Pessoa Física e possui o seu capítulo VI dedicado à tributação do produtor rural.

Na Lei 8.023 que trata da atividade rural, são elencados, no artigo 2º os tipos de atividades que são consideradas rurais:

Art. 2º Considera-se atividade rural:

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita

pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas.

Deste modo, especificadas as atividades consideradas rurais, a Lei 9.250/95 em seu artigo 18, aponta para a forma de obtenção do resultado, que será o lucro, provento ou ganho obtido na atividade rural, apurado por meio de escrituração do Livro Caixa, “que deverá abranger receitas, despesas de custeio, investimentos e demais valores que integram a atividade” (ANCELES, 2001, p. 59).

É ainda facultado ao produtor rural compensar prejuízos de anos anteriores no ano em que houver resultado positivo, o que está disposto na Lei que regula o Imposto de Renda da Pessoa Física.

Portanto, conforme dispõe o Decreto 3.000, conhecido por Regulamento do Imposto de Renda, no artigo 57 e seguintes, sobre os rendimentos da atividade rural e suas peculiaridades, “o contribuinte pessoa física pode optar pelo método de dedução de despesas de custeios e investimentos, ou pode optar pela presunção de lucro de 20% sobre as receitas totais da atividade” (HALAH, 2016, p. 164).

Destarte, há um tratamento diferenciado ao setor, indicando a intenção em estimular os produtores, no intuito de mitigar ou até mesmo neutralizar os riscos provenientes da atividade rural, dada sua vinculação com critérios de ciclos biológicos, ou seja, é verificado o reconhecimento pelo Estado, por meio de uma adequação da tributação, da baixa rentabilidade, volatilidade e suscetibilidade a riscos decorrentes de fatores naturais, provenientes dessa atividade (HALAH, 2016).

É preciso observar ainda que, frente a realidade do agronegócio brasileiro, muitos são os produtores que exercem a atividade rural na pessoa física, o que se apresenta como o que precisa ser analisado com maior detalhamento, necessitando análise contábil, para, por fim, verificar qual a situação tributária mais vantajosa para cada empreendimento.

### *1.2.2 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)*

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza decorre de previsão constitucional no artigo 153, inciso III, como já apresentado no item anterior. Do mesmo modo, o Código Tributário Nacional em seu artigo 43 estabelece como competência da União o imposto sobre a renda, que é entendida como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

Entende Sacha Calmon Navarro Coêlho (2010), que, para o imposto de renda das pessoas jurídicas prevalece a teoria do balanço, que pressupõe a renda como o acréscimo patrimonial líquido. Assim, “o lucro tributável é o acréscimo patrimonial do sócio, disponível em função de sua participação societária [...], o acréscimo, em cada exercício social, do patrimônio líquido da sociedade, além do capital social.” (COÊLHO, 2010).

Atualmente, no Brasil, são três os regimes de tributação existentes para o recolhimento do IRPJ, quais sejam o Simples Nacional, o Lucro Real e o Lucro Presumido (INDBRAS, 2016).

A Lei 9.430/96, em seu art. 1º dispõe que:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

O Simples Nacional, Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, foi instituído pela Lei Complementar 123 de 2006. De acordo com o site da Receita Federal do Brasil (2017):

O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Abrange a participação de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). (Receita Federal, 2017)

Para o ingresso no Simples Nacional é necessário o cumprimento das seguintes condições: enquadrar-se na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte; cumprir os requisitos previstos na legislação; e formalizar a opção pelo Simples Nacional.

Deste modo, o Simples Nacional reúne em um documento único de arrecadação o IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP). (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017).



O Lucro Real, por sua vez, constitui o “lucro operacional da pessoa jurídica, acrescido ou diminuído dos resultados líquidos de transações eventuais” (COÊLHO, 2010). Será feito por meio de escrituração contábil, que conterà o balanço social e a conta de lucros e perdas.

A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das leis comerciais. O lucro real é recomendado para empresas com lucro inferior a 32% da receita bruta, é calculado no resultado da receita, menos as despesas dedutíveis. Dessa forma é obtido o lucro real onde são calculados os impostos e contribuições federais (*IRPJ, CSLL, impostos estaduais e municipais, como ICMS e ISS*). Esse regime é normalmente adotado por empresas de maior porte, pois carregam grandes despesas ou são obrigadas a adotar esse regime por força de Lei. (INDBRAS, 2016).

Por fim, ainda existe o sistema de Lucro Presumido, que se dá pela presunção do lucro a ser tributado e o sistema de Lucro Arbitrado, que, de acordo com a Receita Federal do Brasil, consiste em:

[...] uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte, aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017)

Conforme disposto no Decreto 3.000 de 1999, em seu artigo 541, parágrafo 1º, será aplicado, inclusive à pessoa jurídica que explora atividade rural, o pagamento do imposto à alíquota de quinze por cento sobre o lucro real, presumido ou arbitrado.

### *1.2.3 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)*

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é uma das fontes de recurso do Sistema da Seguridade Social previstos pela Constituição Federal em seu art. 195. É cobrada para as empresas do sistema financeiro a alíquota de 15% e para as demais pessoas jurídicas, 9%. Essa contribuição não incide sobre o produtor rural pessoa física, mas apenas para a empresa agropecuária. (BACHA, 2014)

De acordo com o site da Receita Federal do Brasil (2017):

Estão sujeitas ao pagamento da CSLL as pessoas jurídicas e as pessoas físicas a elas equiparadas, domiciliadas no País. A alíquota da CSLL é de 9% (nove por cento) para as pessoas jurídicas em geral, e de 15% (quinze por

cento), no caso das pessoas jurídicas consideradas instituições financeiras, de seguros privados e de capitalização. A apuração da CSLL deve acompanhar a forma de tributação do lucro adotada para o IRPJ.

Sarso (2017) entende que a CSLL possui o mesmo sistema de tributação da IRPJ, tendo em vista que ambos incidem sobre o lucro líquido ajustado da pessoa jurídica, e, com a característica de que na atividade rural, é aplicável à pessoa jurídica agrícola, pecuária, agropecuária e agroindústria.

A incidência, portanto, do CSLL na atividade rural decorre do resultado anual ajustado, sendo o imposto pago de forma mensal sobre a base que se estima ou sobre o resultado ajustado, presumido ou arbitrado, conforme determina a Lei 7.689/88 em seus artigos 3º e seguintes. (SARSO, 2017).

Ao produtor rural pessoa física, não sendo possível cobrar a CSLL, conforme redação do artigo 25 da Lei 8.212/1991, que trata do Plano de Custeio da Seguridade Social, a alternativa encontrada foi por meio do FUNRURAL, que será objeto de análise mais à frente.

#### *1.2.4 PIS/Pasep e COFINS*

São espécies tributárias a Contribuição Social sobre o Faturamento (COFINS), a Contribuição Social sobre o Lucro e a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS/Pasep). (ANCELES, 2001)

A COFINS possui previsão legal na Lei Complementar nº 70 de 1991, incidindo a alíquota de 2% do faturamento mensal da empresa (HARADA, 2015). Já o PIS/Pasep foi instituída pelas Leis Complementares nº 7 e 8 de 1970, sendo apurado mensalmente tendo como base o faturamento do mês.

De acordo com Harada (2015, p. 88), “o conceito de faturamento [...] está ligado à operação de compra e venda de mercadorias e de serviços. Em linguagem comercial, expressa a receita operacional”.

Aplicados à realidade do produtor rural pessoa jurídica, será feita a tributação do faturamento com base na Lei 8.212/1991, que institui o Plano de Custeio do Sistema de Seguridade Social, conforme o art. 22-A, na qual a alíquota será de:

Art. 22-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção

própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de: (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

I - **dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social**; (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

II - zero **vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58** da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade. (Lei 8.212/1991, grifo nosso)

Note que o benefício a que se refere o inciso II do artigo acima é referente à aposentadoria especial, com fulcro na Lei 8.213/91 que trata dos Planos de Benefícios da Previdência Social.

### *1.2.5 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)*

O ICMS é o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, com previsão constitucional em seu artigo 155, inciso II.

Cassone (2014, p.320), de forma didática explica sobre as hipóteses de incidência do ICMS:

[...] incidência do ICMS tem como aspecto material fato decorrente da iniciativa do contribuinte, que implique movimentação física, ficta ou econômica, de bens identificados como mercadorias, de fonte de produção até o consumo, sendo:

- a. Com movimentação de mercadoria e de titularidade (ato jurídico, em que há o deslocamento físico da mercadoria: compra e venda, troca, doação etc.);
- b. Com movimentação de mercadoria, mas sem movimentação de titularidade (transferências entre estabelecimentos do mesmo titular);
- c. Sem movimentação de mercadoria e com movimentação de titularidade (ato jurídico de transferência da propriedade, em que a mercadoria permanece no mesmo lugar).

Anceles, em uma abordagem mais centrada no contexto da atividade rural, aponta que:

o produtor rural, a pessoa física ou jurídica que se dedique à produção agrícola, animal ou extrativa vegetal, com manipulação ou simples conservação dos respectivos produtos em estado natural, realiza operações

das mais variadas para a consecução de seus objetivos. As principais operações são: venda; consignação; transporte para depósito em armazém; depósito para industrialização; remessa para beneficiamento; permuta; dação em pagamento. (ANCELES, 2001, p. 332)

Considerando que o ICMS é imposto estadual, cada estado possui legislação específica contendo as alíquotas aplicáveis a cada situação, além de hipóteses de isenção. Passada essa breve noção quanto a este tributo, é necessário verificar que ainda existem muitas especificidades que não serão tratadas nesse momento.

### *1.2.6 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)*

O Imposto sobre a propriedade rural é de competência dos municípios desde 1961, por meio de uma Emenda Constitucional, no entanto, ele foi instituído no Brasil pela Constituição Federal de 1891, sendo, no período, de competência estadual. (ANCELES, 2001)

De acordo com Anceles (2001), o ITR na Constituição Federal de 1988 possui por função de estímulo à produtividade agrícola, tendo em vista que desestimularia a manutenção de propriedades improdutivas. Desde a CF/88 muitas outras leis foram criadas no intuito de facilitar a apuração do valor do imposto, tendo em vista que até então era o Estatuto da Terra (Lei 4.504/1964) que dispunha, até 1993, quanto ao cálculo do ITR.

Possui destaque a Lei 8.847/1994, que apresentava inovações quanto a dimensão do imóvel em hectares e diferenças regionais, alíquotas em função do grau de utilização e a supressão de possíveis reduções no valor do imposto. No entanto, apenas com a Lei 9.393/1996 a forma de cálculo do imposto foi bem delineada (ANCELES, 2001).

A Constituição Federal de 1988 dispõe em seu artigo 153, com as alterações dadas pela Emenda Constitucional n° 42/2003 que:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

VI - propriedade territorial rural;

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

III - será **fiscalizado e cobrado pelos Municípios** que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. (grifo nosso)

Deste modo, a Lei 9.393/1996 trás em sua redação aspectos específicos a este tributo, como é o caso da necessidade de entrega de Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR – DIAC (art.6º, da Lei 9.393/96), contendo informações cadastrais do imóvel e o Documento de Informação e Apuração do ITR – DIAT (art. 8º, da Lei 9.393/96), onde deve estar contido o valor da terra nua e dispondo a relação de áreas tributáveis ou não.

Por fim, esta mesma lei, em seu artigo 11 trata do valor do imposto, considerando ainda um anexo que contempla a área do imóvel em hectares e o seu grau de utilização em percentual, para determinar a alíquota aplicável a cada imóvel rural:

Art. 11. O valor do imposto será apurado aplicando-se sobre o Valor da Terra Nua Tributável – VTNT a alíquota correspondente, prevista no Anexo desta Lei, considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização - GU.  
 § 1º Na hipótese de inexistir área aproveitável após efetuadas as exclusões previstas no art. 10, § 1º, inciso IV, serão aplicadas as alíquotas, correspondentes aos imóveis com grau de utilização superior a 80% (oitenta por cento), observada a área total do imóvel.  
 § 2º Em nenhuma hipótese o valor do imposto devido será inferior a R\$ 10,00 (dez reais). (Lei 9.393/1996)

Importante observar ainda que, de acordo com Anceles (2001), o contribuinte pode ser o proprietário de imóvel rural, titular de domínio útil, possuidor por usufruto ou possuidor a qualquer título.

Ademais, as alterações dadas ao artigo 143 da Constituição Federal, pela Emenda 42 de 2003, que determinam a possibilidade de delegação das atribuições de fiscalização, lançamento de crédito tributário e cobrança do ITR aos municípios, deixa questões que necessitam de discussão aprofundada, como é o caso para a determinação da autoridade administrativa que terá competência privativa para exercer essa cobrança. (CASSONE, 2014)

### *1.2.7 FUNRURAL*

É contribuição social do empregador rural pessoa física, que tem como fato gerador a receita bruta auferida pelo produtor rural pessoa física proveniente da comercialização de sua produção. (HARADA, 2015)

Atualmente, a redação da Lei 8.212/91, que rege o plano de custeio do Sistema de Seguridade Social, verificadas as alterações dadas recentemente (MP 793/2017), é:

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001)

I - **1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção**; (Redação dada pela Medida Provisória nº 793, de 2017)

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (grifo nosso)

Essa contribuição previdenciária sofreu alterações legislativas ao longo dos anos, principalmente frente a decisões do Superior Tribunal Federal. Harada (2015) aponta que o artigo 1º da Lei 8.540/92 foi declarado inconstitucional pelo STF pelo entendimento de que haveria ofensa ao artigo 150, II, da CF/88, havendo, deste modo, dupla tributação caso o produtor rural for empregador (RE 596.177/RS). Julgado recente de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, o RE 718.874/RS, altera esse entendimento, considerando constitucional a contribuição do FUNRURAL.

No entanto, essa discussão merece maior aprofundamento, tendo em vista o recentes decisões do STF e peculiaridades decorrentes da situação específica dessa contribuição previdenciária.

### **1.3 O custo da sucessão no agronegócio**

Em se tratando de aspectos sucessórios vale ressaltar que, por estarem intimamente ligados ao que se pretende tratar no próximo capítulo, nesse momento serão apenas pincelados alguns conceitos, atrelados à realidade do agronegócio brasileiro.

Para melhor compreensão do processo sucessório no agronegócio, é preciso primeiramente, entender a lógica das empresas familiares, como se organizam. Nesse aspecto, Brandt (2015), em sua tese de mestrado, apresenta um panorama com diferentes conceitos tanto para empresa familiar como para família empresária.

Empresa familiar pode ser compreendida por Bernhoerft (1989, apud BRANDT, 2015, p. 26) como “aquela que tem sua origem e sua história vinculadas a uma família; ou ainda, aquela que mantém membros da família na administração dos negócios”. Por sua vez, Lodi (1998, apud BRANDT, 2015, p. 27) entende que “empresa familiar é aquela em que a

consideração da sucessão da diretoria está ligada ao fator hereditário e onde os valores institucionais da firma identificam-se com um sobrenome da família de um fundador”.

Já família empresária, distinção feita pela literatura, seria:

[...] família unida por vínculos decorrentes do patrimônio e do legado, capaz de se comprometer com o desafio de agregar valor para as próximas gerações, baseando-se nos princípios que norteiam a família saudável. Seus membros são capazes de distinguir as esferas da família, do patrimônio e da empresa, agindo de acordo com tal distinção. O processo de evolução da família empresária prevê o planejamento da sucessão e da continuidade. (PASSOS, 2006, p. 26)

Dowich (2013, p. 7), por sua vez, entende por empresa familiar uma “organização na qual as decisões acerca da propriedade e gestão estão sob a influência de relações familiares”. E traz também conceitos de outros autores:

A empresa familiar é formada por duas instituições complexas e vitais ao homem — a família e a organização — e isso traz consigo um grave conflito de papéis, que assume seu ápice no processo sucessório e que pode determinar a estabilidade, expansão ou declínio do empreendimento, por envolver delicados e intrincados processos psicodinâmicos entre pai presidente e filho-sucessor (CAMPOS; MAZZILLI, 1998 apud DOWICH, 2013, p. 7).

Para estabelecer a gestão de tais empresas foram criados modelos, por diferentes autores, no intuito de verificar qual realidade melhor se encaixa, para cada família, seja empresa familiar ou família empresária, o que não é objeto do presente estudo. Assim, passamos à sucessão familiar, o processo de transferência de poder e capital, de uma geração para outra.

De acordo com Brandt (2015, p. 34), “sucessão familiar é o processo pelo qual ocorre a transição do fundador ou os líderes da atual geração, nas esferas da família, do patrimônio e da empresa para a liderança da nova gestão”.

O processo que cria essa sucessão natural e gradativa é o Planejamento Sucessório. Esse processo se torna um elemento essencial para a garantia da continuidade da empresa. Assim, fora dividido em duas etapas por Passos (2006), a primeira como o reconhecimento societário nas esferas da família, patrimônio e empresa e a segunda etapa é a discussão do acordo societário que regulam direitos e deveres dos membros da família.

Quando Scheffer (1995, apud DOWICH, 2013, p. 7) trata do planejamento sucessório, entende que:

Isso pode acontecer de forma gradativa e planejada, ou por ocasião da morte, de acidente ou de doença do dirigente, de forma repentina. Essa é uma das dificuldades típicas com que se defrontam as empresas familiares e isso é uma potencial fonte de conflitos. São poucos os que se preocupam em preparar a sua sucessão, ocasionando problemas que poderiam ser evitados.

Destarte, o planejamento sucessório familiar é um processo simples, mas que pode possuir carga de dificuldade e se tornar um grande desafio para empresas familiares, se não for feito de forma estruturada e com todos os membros com o mesmo objetivo, fazer com que a empresa se mantenha rentável. (DOWICH, 2013)

Assim, pode-se dizer que:

[...] o processo sucessório não pode ser entendido como a divisão do negócio, ele precisa ser entendido como o aprendizado para a gestão da organização. O êxito de um programa sucessório depende da maneira como o fundador, que também preside a empresa preparou sua família para assumir os negócios. (CAMPOS; MAZZILLI, 1998 apud DOWICH, 2013, p. 8)

E nesse mesmo sentido é possível dizer que são as obrigações decorrentes do ato de suceder que são complexas, e não o ato em si, tendo em vista que nem sempre o herdeiro se prepara para esse momento, não aproveitando o máximo que poderia enquanto o autor da sucessão estava presente e guiando a empresa familiar (REIS, 2006).

Quando se adentra no contexto da sucessão familiar no agronegócio, é preciso observar seus aspectos peculiares, considerando que é assunto que desperta interesse e preocupação nos envolvidos, posto que envolve tanto o processo de passagem de valores, competência profissional e continuidade do crescimento patrimonial, como obstáculos que precisam ser superados durante este processo. (ROSSO, 2012)

Rosso (2012, p. 6) entende que, dentre as peculiaridades das empresas do agronegócio é o fato de que “até a pouco tempo atrás elas não eram consideradas empresas, e sim fazendas ou chácaras, em que não se tinha a visão administrativa do negócio”.

Pelo fato de as empresas familiares do agronegócio estar agora procurando se profissionalizar, justificado pelo fato de terem se atentado a um modelo administrativo tardiamente, problemas de relacionamento interno entre familiares, e a distinção entre família e empresa, são constantes (ROSSO, 2012).

Ademais, é preciso observar que, o agronegócio possui papel estrutural na história brasileira, e por esse motivo carrega resquícios de períodos dos barões do café, senhores de



engenho, que acabam sendo muito controladores. Isso demonstra como a personalidade e esse modelo de gestão pode influenciar na forma como se dá o processo de sucessão familiar:

Logo se percebe que as características predominantes dos empresários rurais devem ser classificados em dois grupos: o fundador, que vai ser sucedido; e o herdeiro, que é o sucessor. Eles apresentam características bem distintas por representarem gerações diferentes e que vem mudando rapidamente sua forma de pensar e gerir uma empresa. (ROSSO, 2012, p. 7)

Outra situação própria da empresa rural é a tomada de decisão, posto que, conforme entendimento de Dowich (2012, p. 9), com base em análises feitas por Lourenzani (et al, 2003):

[...] envolve a definição da alocação de recursos escassos nas diversas possibilidades de geração de renda, dentro de um ambiente de riscos e incertezas, características do setor agrícola, e esse processo fica a cargo de seus proprietários. Aos gestores cabe identificar as possibilidades, implantar as decisões tomadas e o fornecimento de informações aos proprietários da empresa. Independente do seu tamanho, a gestão da empresa rural é um dos fatores indispensáveis para sua sustentabilidade no horizonte de tempo mais longo. (DOWICH, 2012, p. 9)

Em vista do apresentado, fato é que a sucessão familiar encontra muitos óbices e que somente será prospera se aliada a um estruturado planejamento sucessório, que se incumba de garantir esse processo enquanto o sucessor esteja vivo, transmitindo conhecimento aos seus herdeiros e o educando, capazes de ocupar espaços de liderança dentro da empresa e mantê-la próspera.

Além do que já fora apresentado, um custo referente à sucessão, a se destacar, é a tributação incidente sobre a herança. Atualmente o imposto sucessório em vigor é o ITCMD, Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, previsto no artigo 155, inciso I, § 1º da Constituição Federal e nos artigos 35 a 42 do Código Tributário Nacional.

O ITCMD incide sobre o valor de venda da transmissão de qualquer bem ou direito havido por sucessão legítima ou testamentária ou por doação, devido por pessoas físicas ou jurídicas. A CF ainda prevê que este imposto será de competência dos Estados e do Distrito Federal, o que implica em cada estado possuir uma alíquota diferente, variando entre 4% e 8%. No Rio de Janeiro a alíquota é de 5%, enquanto em Pernambuco e no Ceará, é de 8%.

Isto posto, é possível observar os custos incidentes na sucessão familiar, em se tratando do agronegócio. Nesse momento não apenas são discutidos custo econômicos, mas custos de natureza social, moral, da perpetuação de uma empresa que se estabelece no seio familiar.

Resta falar que, a análise de tais custos, tanto tributários como sucessórios no agronegócio, permite que se proponham alternativas que facilitem tal processo. O planejamento sucessório pode ser considerado um meio de facilitar e permitir a mais tranquila sucessão familiar. Do mesmo modo, a *holding* familiar também pode ser uma alternativa, tanto sucessória, como tributária, para proteção da empresa familiar. Por esse motivo, tratar-se-á de *holding* familiar, com o intuito de analisar sua aplicabilidade no contexto do agronegócio.

## 2 HOLDING FAMILIAR

### 2.1 Considerações Iniciais

O planejamento societário pode trazer muitos benefícios, e um instrumento capaz de impulsionar e proteger o patrimônio é a *holding*, que pode ser compreendida como:

*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. (MAMEDE; MAMEDE, 2017, p. 13).

*Holding* familiar é uma ferramenta de auxílio no planejamento sucessório e tributário de uma família. Sob esse aspecto, alguns autores apontam para objetivos, como é o caso de Jungbluth e Frías (2015), que consideram a busca por alternativas de proteção às empresas de negócios familiar:

Propósito de reconhecer se a sociedade  *holding* familiar é a melhor alternativa e a solução para o interesse do grupo familiar, tendo em vista o plano sucessório com baixo custo e eficiência, assim como uma estratégia empresarial que busca alcançar vantagens econômicas lícitas para o controle do patrimônio da  *holding*. (JUNGBLUTH; FRÍES, 2015, p. 215)

No mesmo sentido caminham Petrin e Rios (2014, p.1), que em seu artigo buscaram tratar do "processo da sucessão familiar, e a  *holding* como uma ferramenta de planejamento, que visa o controle e blindagem do patrimônio" (PETRIN; RIOS, 2014, p. 1). Assim, a  *holding* é posta como alternativa viável se feita com um planejamento anterior, podendo trazer benefícios, dentre eles os de tributação.

Assim, visando a perpetuação da pessoa jurídica em um núcleo familiar, são criadas estratégias legais, com atenção especial para questões fiscais e contábeis, nas quais se apresenta a  *holding* familiar. Tem por intuito, por meio deste "[...] esmiuçar a legalidade da utilização da forma societária denominada  *holding* para a realização do planejamento tributário e sucessório visando a blindagem ou proteção patrimonial [...]". (OLIVEIRA, 2017, p. 3).

A *holding*, objeto de estudo, é disciplinada pela Lei 6.404/76, e é conceituada por Mamede e Mamede (2017, p. 6) como:

[...] 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.

Para Petrin e Rios, fazendo referência a Teixeira (2011), afirmam que *holding* é uma alternativa que não se apresenta como um tipo societário, mas como participação no capital das sociedades:

A expressão *holding* tem origem no direito norte-americano. No Brasil ela é usada para definir a sociedade que tem como atividade o controle acionário de outras empresas e a administração dos bens das empresas que controla, além do planejamento estratégico, financeiro e jurídico dos investimentos do grupo. (PETRIN; RIOS, 2014, p. 5).

Conhecendo o conceito de *holding* e o arcabouço legal em que se constitui, é preciso compreender que se subdividem e serão aplicadas conforme a conveniência de cada negócio, em seu planejamento estratégico, dentre elas está a *holding* pura, *holding* de participação, *holding* de controle, *holding* administrativa e de organização e *holding* mista. O foco será na *holding* patrimonial familiar, que tem por objetivo ser titular dos bens da família, por meio de uma pessoa jurídica. (JUNGBLUTH; FRÍES, 2015, p. 218)

Em contraposição, Petrin e Rios (2014) reduzem as subdivisões de *holding* entre pura e mista, onde a primeira só participa, não administra, não controla, não gerencia. Por sua vez, a *holding* mista é mais usual, mais dinâmica e de vantagens ao planejamento fiscal.

Já de acordo com Oliveira, a subdivisão das *holdings* também é reduzida em pura e mista, conforme lei específica. A primeira é “[...] constituída especificamente para a titularidade de participações societárias ou de ações de outra ou outras sociedades.” (OLIVEIRA, 2016, p. 11). Ainda, coloca Oliveira (2016), que existe uma subdivisão da doutrina entre *holding* de controle ou sociedade de controle e *holding* de participação ou sociedade de participação.

A partir disso se distingue a *holding* familiar, que de acordo com Oliveira (2016) é abrangente e dispõe sobre sociedade empresária de responsabilidade limitada. A sociedade limitada esta contida nos artigos 1.052 a 1.087 do CC, com aplicação subsidiária dos

dispositivos sobre sociedades simples (997 a 1.038 do CC) e a Lei 6.404/76, relativa à sociedades por ações.

No que pese uma abordagem contábil na constituição de uma *holding* familiar, Oliveira (2016, p. 13) aponta em seu artigo que devem ser analisados os “[...] custos de sua criação, manutenção, despesas com capital humano e a geração de tributos em contrapontos com os impostos incidentes na sucessão causa mortis”.

## **2.2 Aspecto societário**

De acordo com o Código Civil Brasileiro, artigo 982, as sociedades podem ser simples ou empresárias, sendo empresárias “aquelas que têm por objetivo o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro” (MAMEDE; MAMEDE, 2017, p. 19). Já as demais atividades serão consideradas simples.

Para as atividades empresárias, que devem registrar seus atos constitutivos na Junta Comercial, existem os tipos societários a que devem se adequar, são eles: sociedade em nome coletivo, sociedade em comandita simples, sociedade limitada, sociedade anônima e sociedade em comandita por ações. Já as sociedades simples podem ser: simples em sentido estrito, em nome coletivo, comandita simples, limitada e cooperativa. (MAMEDE; MAMEDE, 2017)

Tendo como base o que afirma Mamede e Mamede (2017), a *holding* pode ser instituída em qualquer tipo societário, podendo ser sociedade simples ou empresária, o que fixa a cargo do especialista, pois é preciso analisar caso a caso. Portanto, para possibilitar uma análise mais detalhada da situação presente, para a realidade do agronegócio brasileiro, serão destrinchados brevemente os tipos societários, suas características e elementos, e por fim verificados quais tipos societários melhor se aplicam para a *holding* familiar.

### **2.2.1 Sociedade Simples Comum**

Prevista e regulada nos artigos 997 a 1.038 do CC/2002, a sociedade simples foi definida por Tomazette (2017, p. 313) como “aquelas que exercem as atividades não empresariais (nas quais a organização é menos importante que a atividade pessoal) ou atividade de empresário rural sem se registrar na junta comercial.”

Importante frisar nesse momento que não são os sócios que definem se uma sociedade será ou não simples, o que se dá pelo objeto social. No entanto, na atividade rural isso não ocorre, podendo o produtor optar pela sociedade que melhor lhe convier. (TOMAZETTE, 2017)

Assim, conforme o art. 983 do CC/02, “a sociedade simples pode ser constituída sob a forma de sociedade em nome coletivo, sociedade em comandita simples, sociedade limitada ou sociedade cooperativa.” (MAMEDE; MAMEDE, 2017, p. 25)

Em se tratando de sua constituição, a sociedade simples adquire personalidade jurídica a partir do momento em que seus atos constitutivos são registrados no cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas. (TOMAZETTE, 2017)

O ato constitutivo será o contrato social, que deverá possuir, conforme consta no art. 997, do Código Civil de 2002:

a) qualificação dos sócios (nome, nacionalidade, estado civil, profissão, domicílio); b) qualificação da sociedade (nome, objeto, sede, prazo de duração); c) capital social, sua divisão e sua formação (bens ou serviços); d) participação nos lucros e nas perdas; e) responsáveis pela administração da sociedade e os limites de seus poderes; f) se os sócios respondem ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.” (TOMAZETTE, 2017, p. 314).

Para Negrão (2015), o sócio possui direitos e obrigações frente à sociedade simples desde a assinatura do contrato inclusive antes da inscrição no registro público. Dentre os deveres está o dever de contribuir, ou seja, o sócio ingressa na sociedade com aportes, conforme previsão em contrato social; além disso, possui o dever de probidade na gestão financeira; e direito-dever de coparticipação nos lucros e perdas, na proporção de suas quotas.

Entre os direitos, se encontra o direito de participar das deliberações, tendo em vista que a administração nem sempre cabe a todos os sócios; direito de fiscalização no andamento dos negócios sociais; direito de retirada voluntário, com a observação de não ser absoluto; e o direito de participar do acervo, em caso de liquidação. (NEGRÃO, 2015)

Passadas breves considerações a respeito das sociedades simples, que podem se manifestar em diferentes tipos societários, é preciso ainda observar a situação de outros tipos societários, que podem ser tanto empresárias como simples.

### *2.2.2 Sociedade em Nome Coletivo*

Há registros das sociedades em nome coletivo desde muitos anos, de acordo com Negrão (2015, p. 384):

As sociedades em nome coletivo – também chamadas solidárias ou, ainda, livres ou gerais, como faz o decreto francês de 1673 – têm sua origem na *compagnia*, sociedade familiar, assim identificada pelo próprio nome: com pão (*cum panis*), isto é, entre aqueles que compartilham o alimento cotidiano. Mesmo quando as pessoas não pertencem à mesma família, sua característica é sempre familiar.

A sociedade em nome coletivo tem por principal característica a “responsabilidade solidária dos sócios em obrigações sociais, subsidiariamente ao patrimônio social e de forma ilimitada.” (NEGRÃO, 2015, 384). É importante frisar ainda que esse tipo de sociedade está em desuso, compondo norte legal apenas entre os artigos 1.039 a 1.044, no Código Civil Brasileiro.

De acordo com Mamede e Mamede (2017), a sociedade em nome coletivo só poderá ter como sócios, pessoas físicas, e assim, como outros autores apontam, deve ser vivida de mútuo reconhecimento e aceitação.

Tomazette (2017) pontua que a sociedade em nome coletivo é a mais simples e se perpetua como uma sociedade pessoas, onde vige o companheirismo e confiança entre os membros, ou seja, é uma sociedade *intuito personae*. Com a evolução da sociedade, a tendência é de os pequenos e médios empreendimentos passem para a sociedade limitada.

### 2.2.3 Sociedade em Comandita Simples

A sociedade em comandita simples, assim como em nome coletivo, possui papel na história, sendo a mais antiga forma de sociedade, tendo em vista que obteve destaque na época das navegações:

Deriva do empréstimo marítimo (ou empréstimo de grande risco), no qual um financiador empresta dinheiro a um capitão de navio por uma ou várias viagens determinadas. Na *commenda* (de *commendare* = confiar, emprestar), o financiador (comanditário) associa-se ao capitão de navio (comanditado); partilha com ele os lucros, mas não suporta as perdas senão até ao limite do seu contributo em capital.” (NEGRÃO, 2015, p. 389).

Essa sociedade possui como características o fato de existirem, na mesma sociedade, sócios com responsabilidade ilimitada e sócios de responsabilidade limitada ao

aporte de capital conforme previsão em contrato social. A partir disso, a legislação brasileira permite apenas que o sócio comanditado, aquele de responsabilidade ilimitada, trate de operações mercantis, gerência da sociedade e atribuição de seu nome ao constituir o nome empresarial (NEGRÃO, 2015).

A sociedade em comandita simples possui previsão legal entre os artigos 1.045 e 1.051. Caracteriza-se pela existência de dois tipos de sócios, o comanditado e o comanditário. Conforme conceituação de Tomazetti (2017, p. 355):

Os sócios comanditados são aqueles que se comprometem mais diretamente com a atividade exercida pela sociedade, assumindo responsabilidade subsidiária (art. 1.024 do Código Civil de 2002), solidária e ilimitada pelas obrigações desta, tal qual ocorre com os sócios da sociedade em nome coletivo.

Já o sócio comanditário “possui responsabilidade limitada pelas obrigações sociais. Ele é um prestador de capital, no sentido de participar dos resultados da atividade exercida, sem, contudo, interferir de forma mais direta na gestão social.” (TOMAZETTE, 2017, 355)

#### *2.2.4 Sociedade Limitada*

A sociedade limitada surgiu na Alemanha em 1892 e se tornou muito comum no Brasil devido sua principal característica, que é a limitação na responsabilidade dos sócios. De acordo com Negrão (2015, p. 395):

Nesse tipo societário, se cada sócio integralizar a parte que subscreveu no capital social – se cada um deles ingressar com o valor prometido no contrato –, nada mais podem exigir os credores. Entretanto, se um, alguns ou todos deixarem de entrar com os fundos que prometeram, haverá solidariedade entre eles pelo total da importância faltante, perante a sociedade e terceiros.

No Brasil, a sociedade limitada surge primeiramente pelo Decreto 3.708/19, sendo complementado pelo Código Civil de 2002 nos artigos 1.052 a 1.087. Na vigência do Decreto, “os sócios possuíam uma ampla liberdade para disciplinar suas relações internas no contrato social, vale dizer, podiam disciplinar tudo que não fosse matéria de ordem pública e que não fosse disciplinado no decreto e em suas remissões” (TOMAZETTE, 2017, p. 360), assim, cada sócio seria responsabilizado no limite de suas quotas. O CC/02, no intuito de limitar



essas omissões do Decreto, definiu que o que não estivesse previsto, seguiria a regra das sociedades simples.

Deste modo, “a sociedade limitada combina as vantagens das sociedades de capitais e das sociedades de pessoas” (TOMAZETTE, 2017, p. 362), fazendo com que seu enquadramento em um dos tipos seja de ampla discussão entre os doutrinadores.

No que tange a responsabilidade dos sócios, Mamede e Mamede (2017, p. 28) explicam que “se todo o capital social estiver realizado, os sócios não mais serão responsáveis pelas obrigações sociais, salvo a desconsideração da personalidade jurídica”. Sendo assim, “na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.” (MAMEDE; MAMEDE, 2017, p. 28).

Característica essencial da sociedade limitada são as quotas, que “são a divisão do capital social” (TOMAZETTE, 2017, p. 369), representando os direitos e obrigações dos sócios. Pode inclusive haver cessão de quotas, que pode ser a título oneroso ou gratuito, existindo discussões quanto à liberdade do sócio na cessão. Também merece destaque a penhora e venda de quotas. (TOMAZETTE, 2017)

Quanto à divisão de quotas, Mamede e Mamede se diferenciam, entendendo que:

Seu capital social é dividido em quotas, optando entre dois sistemas diversos: (1) quotas iguais: todo o capital social é dividido em quotas de mesmo valor, sendo atribuído a cada sócio o número de quotas correspondente à sua participação no capital social, ou (2) uma quota para cada sócio, no valor total de sua participação no capital, caso em que se admitem quotas desiguais. (MAMEDE; MAMEDE, 2017, p. 29)

Em se tratando do contexto geral em que a sociedade limitada se encontra, Tomazette (2017) afirma que todos os atos que buscam exprimir a vontade da sociedade se encontram na Assembleia, momento em que discutem as contas dos administradores, balanço patrimonial, balanço econômico e designação de administradores. A Assembleia possui regras que devem ser seguidas, como é o caso da convocação e instalação e deliberações. A sociedade limitada também possui um conselho fiscal.

Quando se trata de conselho fiscal, a ele são delimitadas algumas funções:

(1) examinar, pelo menos trimestralmente, os livros e papéis da sociedade e o estado da caixa e da carteira, devendo os administradores ou liquidantes prestar-lhes as informações solicitadas; (2) lavrar no livro de atas e pareceres do conselho fiscal o resultado dos exames referidos no inciso I deste artigo; (3) exarar no mesmo livro e apresentar à assembleia anual dos sócios parecer

sobre os negócios e as operações sociais do exercício em que servirem, tomando por base o balanço patrimonial e o de resultado econômico; (4) denunciar os erros, fraudes ou crimes que descobrirem, sugerindo providências úteis à sociedade; (5) convocar a assembleia dos sócios se a diretoria retardar por mais de 30 dias a sua convocação anual, ou sempre que ocorram motivos graves e urgentes; (6) praticar, durante o período da liquidação da sociedade, os atos a que se refere este artigo, tendo em vista as disposições especiais reguladoras da liquidação. (MAMEDE; MAMEDE, 2017, p. 30)

Já a assembleia é o procedimento formal para deliberar sobre a sociedade, o que se torna obrigatório quando se tem acima de dez sócios. Possui regras específicas, como constituição de presidência e secretaria, livro de atas da assembleia. No entanto, de forma mais simples, também pode haver a reunião. (MAMEDE; MAMEDE, 2017)

Atrelando o que se tem por sociedade limitada e sua relação com o instituto da *holding*, é possível tratar da administração da sociedade, que será definida em contrato para um ou mais sócios ou inclusive, à totalidade dos sócios, o que é ponto de atenção dado o objeto do presente estudo. (MAMEDE; MAMEDE, 2017)

### 2.2.5 Sociedade Anônima

As sociedades anônimas possuem espaço na história desde a Idade Média, sendo reconhecida pela primeira vez na Companhia das Índias Orientais, com a primeira regulação na Revolução Francesa. Suas principais características são “natureza de sociedade de capitais, a divisão do capital social em ações, a responsabilidade limitada e a natureza sempre mercantil, agora atualizada, para natureza sempre empresarial.” (TOMAZETTE, 2017, p. 421)

Deste modo, essa sociedade se caracteriza por possuir um olhar maior para a contribuição do sócio, sendo livre a negociação das frações de seu capital social. A grande importância dessa sociedade resulta do fato de ser um mecanismo de financiamento de grandes empresas, como afirma REQUIÃO (1998, apud TOMAZETTE, 2017), ou seja, acaba por impulsionar o desenvolvimento do capitalismo.

As sociedades anônimas se dividem em abertas e fechadas, possuindo peculiaridades que serão abordadas. Nesse sentido, Tomazette (2017, p. 429) pontua que:

o texto original do artigo 4º da Lei 6.404/76 distingue as sociedades abertas das fechadas, pela admissão ou não dos seus valores mobiliários à negociação em bolsa de valores ou mercado de balcão. Com o advento da

Lei 10.303/2001, o referido dispositivo deixa de falar em bolsa de valores e mercado de balcão e passa a falar simplesmente em mercado de valores mobiliários, sem que isso represente uma inovação relevante. Pela possibilidade de negociação no mercado, a sociedade aberta deve ser registrada e ter seus valores mobiliários registrados perante a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que possui a função de resguardar a lisura da negociação no mercado, tornando-o confiável e atrativo aos investidores.

No que tange a responsabilidade dos sócios, Mamede e Mamede (2017, p 33), em seu livro sobre *holding*, afirmam que:

Seus sócios (*acionistas*) têm responsabilidade limitada à realização das respectivas ações. Assim, integralizadas as ações titularizadas pelo acionista, não terá ele responsabilidade alguma, nem mesmo subsidiária, pelas obrigações sociais, ainda que não satisfeitas pela companhia.

As sociedades anônimas devem possuir um estatuto social, onde estará contido “o objeto da companhia, que pode ser qualquer empresa de fim lucrativo, desde que não seja contrária à lei, à ordem pública e aos bons costumes. Esse objeto pode ser, inclusive, participar de outras sociedades: ser uma *holding*” (MAMEDE; MAMEDE, 2017, p. 33).

Ante o exposto, é preciso tratar dos valores mobiliários, conceito presente em sociedades abertas, que podem tanto ser considerados como investimento, como instrumento para captação de recursos, a depender da ótica. São considerados valores mobiliários, conforme art. 2º da Lei 6.385/1976, ações, debêntures, bônus de subscrição, cupons, direitos, recibos de subscrição e certificados de desdobramentos, certificados de depósito de valores mobiliários, cédulas de debêntures, cotas de fundos de investimento, *commercial papers*, contratos de investimento coletivo e contratos derivados (TOMAZETTE, 2017).

Já a Lei 10.303/2001 entende que valores mobiliários abrangem “títulos ou contratos ofertados publicamente que gerem direito de participação, parceria ou de remuneração, inclusive resultante de prestação de serviços, cujos rendimentos advêm do esforço do empreendedor ou de terceiros” (CHEDIAK, 2002, apud TOMAZETTE, 2017, p. 431).

Deste modo, Tomazette (2017) descreve que a sociedade anônima pode recorrer a recursos por meio tanto do mercado financeiro, que será por empréstimo quanto emitindo valores mobiliários, que é formado pela bolsa de valores e pelo mercado de valores. A Comissão de Valores Mobiliário é entidade autárquica que possui função consultiva, fiscalizadora, registratória, de fomento e regulamentar.

Ainda, a sociedade anônima deverá, necessariamente possuir conselho fiscal e conselho de administração, cada um composto por no mínimo três e no máximo cinco membros, cada um com funções bem delimitadas. A sociedade aberta também possuirá diretoria, enquanto na sociedade fechada haverá apenas diretoria.

É válido ressaltar ainda que, de acordo com Tomazette (2017), existe a possibilidade de fechamento do capital social, regulado pelo art. 4º, § 4º e seguintes, com procedimento que lhe é peculiar. A companhia fechada se caracteriza pelo fato de não possuir títulos disponíveis para oferta pública no mercado de valores mobiliários (MAMEDE; MAMEDE, 2017).

### *2.2.6 Sociedade em Comandita por Ações*

Além da sociedade anônima, há também outra sociedade por ações, a comandita por ações, que está prevista no CC/2002 nos artigos 1.090 a 1.092. Nessa sociedade os sócios gerentes ou diretores são responsáveis solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, enquanto os sócios acionistas respondem até o limite das ações subscritas ou adquiridas. Ademais, o nome empresarial será por denominação social e a gerência poderá ser exercida por qualquer acionista. (NEGRÃO, 2015).

No que diz respeito aos sócios:

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. (MAMEDE; MAMEDE, 2017, p. 48)

Deste modo, aqueles considerados sócios investidores ou comanditários, não responde subsidiariamente pelas obrigações da companhia, enquanto aqueles que exercem administração, os comanditados, respondem com patrimônio pessoal, sem qualquer limite.

### *2.2.6 Tipo societário aplicado à Holding*

Dentre os tipos societários apresentados, merecem destaque a sociedade limitada e a sociedade anônima, as mais adequadas para instituir uma *holding*, no caso em questão, a *holding* familiar.

A modalidade societária elegida foi a limitada frente à sociedade anônima, visto que a primeira tem custos mais baixos e menores riscos aos entes. Superada essa parte, passa-se para a modalidade tributária, que pode ser de lucro presumido, lucro real e Simples Nacional, sendo que o Simples não pode ser utilizado em *holdings* e o lucro presumido ser modalidade mais atrativa. Quanto à Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), pode ser por gestão de participações societárias ou administração de imóveis próprios e aluguel, sendo a gestão patrimonial a melhor opção. (OLIVEIRA, 2016)

Considerando tudo isso, Oliveira (2016, p. 14) conclui que:

[...] elaboração e estudo das referidas demonstrações contábeis mostram-se como um meio eficaz, com viés de auditoria, para o diagnóstico da situação econômica, financeira e fiscal da empresa, ou seja, aferir o grau de crescimento e desenvolvimento da *holding* familiar pode e deve ser minuciosamente acompanhado, para que no momento da sucessão não haja entraves, percalços ou surpresas e o planejamento sucessório atinja seu fim.

As *holdings* familiares se apresentaram como opção atrativa para famílias que têm o intuito de perpetuar o seu negócio. Assim, apresenta pontos positivos e negativos a se considerar no momento de sua execução, e, portanto deve servir de base para o planejamento sucessório. (OLIVEIRA, 2016).

Dos pontos positivos:

[...] aproveitamento dos incentivos fiscais na tributação dos rendimentos dos bens particulares como pessoa jurídica - recebimento de alugueres, lucros, dividendos, transferência de bens, entre outros; a organização e gestão do patrimônio familiar; a eficácia na administração dos negócios; a proteção dos bens dos sócios; a sucessão hereditária balizada e controlada; as vantagens tributárias face ao procedimento de inventário ou arrolamento; a possibilidade de centralização das decisões administrativas e financeiras, entre outras tantas, a depender do estudo do caso concreto. (OLIVEIRA, 2016, p. 15).

Considerando as vantagens que uma *holding* familiar possibilita, o primeiro passo será constituir uma empresa, que poderá ser de qualquer tipo societário, inclusive EIRELI, que é formado por apenas uma pessoa, mas são mais comuns a sociedade limitada – LTDA – e a sociedade anônima – S/A. A última é mais incomum devido a característica das *holdings* familiares em proteger o patrimônio contra terceiros, o que não se verifica no momento em que uma S/A abre seu capital para recursos externos. (JUNGBLUTH; FRÍES, 2015, p. 220)

O próximo passo para a formação da *holding* é a subscrição do capital social, o qual conceitua como “o investimento de seus sócios na sociedade, através de um montante específico que determina a empresa a realizar o seu objeto social.” (JUNGBLUTH; FRÍES, 2015, p. 220).

Na sociedade *holding* a integralização do capital social pode se dar via dinheiro, créditos, direitos, prestação de serviço e transferência de bens. Tudo que possa passar por uma avaliação pecuniária e expresse um valor econômico na moeda vigente no país e que possa formar o patrimônio da empresa (MAMEDE; MAMEDE, 2014 *apud* JUNGBLUTH; FRÍES, 2015, p. 221).

No que diz respeito à administração da *holding* é preciso que se tenha clareza de forma a sempre otimizar os resultados esperados. De acordo com Jungbluth e Fries, ao fazer referência a Mamede e Mamede (2014):

É de extrema importância que no contrato social ou estatuto seja definida a representação, as atribuições e os poderes para os sócios administradores, gerando uma maior segurança e garantia em relação aos seus atos, de modo a conservar os interesses da sociedade, de terceiros e dos sócios, uma vez que fica expresso o administrador e os poderes a ele investidos. (JUNGBLUTH; FRÍES, 2015, p. 222)

Ante o exposto, a *holding* familiar pode ser considerada uma das alternativas para as famílias que pretendem perpetuar seu negócio. Em se tratando apenas do tipo societário, foi possível verificar que pode ser tanto EIRELI, quando formada por apenas uma pessoa, como sociedade limitada (LTDA) e sociedade anônima (S/A), as últimas mais comuns. No entanto, se faz necessário observar aspectos sucessórios e tributários incidentes sobre uma sociedade *holding*, para comprovar a presente hipótese.

## 2.2 Aspectos sucessórios

Além do aspecto societário, no momento de constituição de uma *holding* familiar, se faz necessário analisar aspectos sucessórios, ou seja, o impacto da *holding* familiar no processo sucessório, principalmente voltado para empresas familiares, objeto deste estudo.

Dentre os benefícios da constituição de uma *holding* familiar está a sucessão, que como apontam Petrin e Rios:

[...] viabiliza a antecipação de todo esse processo, permitindo que seja conduzido pelo próprio empresário em vida. Ela permite acomodar todos os

herdeiros em uma mesma sociedade, todos em iguais condições, deixando as funções de administração para aqueles que realmente revelarem capacidade e vocação. (MAMEDE; MAMEDE, 2013 apud PETRIN; RIOS, 2014, p. 8).

Sob a ótica de Mamede e Mamede (2017), é possível perceber que "nas empresas familiares, essa reestruturação societária pode ser utilizada para acomodar os valores das novas gerações, permitindo-lhes demonstrar sua capacidade (além de ganhar experiência) no desenvolvimento de algum projeto específico" (MAMEDE; MAMEDE, 2017, p. 67).

De forma segura para a empresa, é possível dar oportunidades aos jovens empreendedores, considerando que, sendo adotado o tipo societário de sociedade limitada e anônima, é limitada a responsabilidade dos sócios e a *holding* não é afetada por eventual fracasso. (MAMEDE; MAMEDE, 2017)

Ocorre que quando se trata de sucessão frente a uma sociedade empresária, ela tem uma observância que vai além do previsto pelo CC/2002, na qual pode ser escolhido o herdeiro com maior aptidão para dirigir o negócio. Resta esclarecer que, para sociedades empresárias de responsabilidade limitada, no contrato social deve constar:

[...] questão da transmissão e divisão de suas quotas societárias aos herdeiros ou legatários, o que em última análise irá determinar o momento e a forma de transmissão de poder e de administração de uma empresa de cunho familiar, no caso do presente estudo abordar-se-á a constituição de uma *holding*. (OLIVEIRA, 2014, p. 4).

Petrin e Rios (2014) dispõe sobre outras vantagens advindas da constituição de *holding* familiar, dentre eles o planejamento sucessório e a blindagem patrimonial. No planejamento se faz possível que o filho com mais capacidade administrativa exerça essa função e também que não ocorra a entrada de terceiros sem expressa autorização dos demais sócios.

Com relação à blindagem patrimonial, considera que "uma vez que todos seus bens e participações societárias passam para a  *Holding*, evitando que estes sejam atingidos por eventuais processos judiciais, que ocasionalmente, possam vir a ocorrer e acabar com aquilo que foi construído em uma ou mais gerações." (PETRIN; RIOS, 2014, p. 18)

Vale dizer que a *holding* acaba por se confundir com a própria família, que se apresenta de forma estruturada para o mercado, como é possível afirmar pelo seguinte:

Numa estrutura multissocietária, vale dizer, quando se tenham várias sociedades sob o controle ou com a participação de uma mesma família, a *holding* pode assumir não apenas o papel de núcleo de liderança, mas de

núcleo de representação. Com efeito, a *holding* pode se tornar a sociedade que representa o conjunto das sociedades controladas, na mesma proporção em que também representa a família que a controla. (MAMEDE; MAMEDE, 2017, p.70)

Vantagem primordial auferida pela *holding* é o planejamento sucessório, mas para além dele, está o de evitar possíveis eclosões de conflitos familiares, tendo em vista que passa a ser regida pelo direito empresarial e não direito de família. (MAMEDE; MAMEDE, 2017)

[...] na medida em que a submissão de familiares ao ambiente societário acaba por atribuir regras mínimas à convivência familiar, no que se refere aos seus aspectos patrimoniais e negociais: ao menos em relação aos bens e aos negócios, os parentes terão que atuar como sócios, respeitando as balizas erigidas não apenas pela lei, mas igualmente pelo contrato social ou estatuto social (MAMEDE; MAMEDE, 2017, p. 72)

Nesse mesmo sentido, Mamede e Mamede (2017) considera haver múltiplos benefícios na contenção de conflitos no âmbito da *holding*, já que não enfraquece o controle sobre a sociedade produtiva, considerando que os sócios tomam decisões com base em sua quota de participação.

A partir das informações traçadas acima e do que ainda se propõe a discutir, resta claro o motivo de preocupação com o planejamento sucessório, posto que:

[...] a partir de uma gestão empresarial do patrimônio familiar, evitam-se conflitos que envolvam os legatários, a sucessão legítima e a testamentária, a cessão de direitos hereditários, a colação, a partilha, o poder de controle, o acordo de acionistas, o testamento, o codicilo, a vocação hereditária, a aceitação ou a renúncia da herança, os herdeiros necessários, a deserdação, a indignidade sucessória, a sucessão por direito de representação e por direito próprio, o fideicomisso, entre outros aspectos relativos à sucessão, cuja abordagem explicativa distancia-se do objeto do presente estudo.(OLIVEIRA, 2016, p. 7).

O Brasil se depara com uma realidade de muitas empresas familiares, e um dos pontos críticos de toda sua trajetória é a sucessão, tendo em vista que característica inerente às empresas é a sua continuidade. Corroborando o que se aponta, Mamede e Mamede explicam que:

A falta de uma perspectiva permanente de sucessão está na 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; MAMEDE, 2017, p. 92)



É real o despreparo de muitas empresas familiares para o evento morte, e esta imprecisão gera efeitos negativos para as organizações. Empresas chegam à falência ou são vendidas para outras, fazendo com que as famílias passem por dificuldades financeiras, e quando conseguem passar por essa troca de gestão, sofrem fortes impactos econômicos por essa troca improvisada. Por esse motivo, formar sucessores é um passo determinante para o futuro. (MAMEDE; MAMEDE, 2017)

Por esse motivo, a utilidade da *holding* no que diz respeito a planejamento sucessório “relaciona-se com a preocupação de muitos executivos em manter seu grupo de empresas em poder de seus descendentes, além de minimizar interferências de problemas que envolvam sócios ou familiares” (OLIVEIRA, 1995 apud HUNGARO, 2009, p. 9).

Portanto, de forma a preservar os negócios da família, a *holding* é constituída. Recomenda-se que seja distribuído entre os herdeiros quotas de acordo com sua vocação dentro da empresa ou grupo de empresas, papel executado tanto pelo direito sucessório como societário, visando o “planejamento futuro da família e da corporação empresarial” (MAMEDE; MAMEDE, 2017, p. 99).

O planejamento tende a proporcionar caminhos menos onerosos para os entes, tendo em vista o procedimento do inventário, necessário, mas encoberto de burocracias, além da inafastável incidência de tributos.

A constituição da *holding* [...] viabiliza a antecipação de todo esse procedimento e pode, mesmo, evitar o estabelecimento de disputas, na medida em que permite que o processo de sucessão à frente da(s) empresa(s) seja conduzido pelo próprio empresário ou empresária, na sua condição de chefe e orientador da família, além de responsável direto pela atividade negocial. (MAMEDE; MAMEDE, 2017, p. 100)

Com a constituição da *holding*, ainda é possível observar que, o direito sucessório apenas terá reflexos no momento de transmissão das quotas sociais. Passa a vigorar entre os herdeiros o direito civil, empresarial e societário. (OLIVEIRA, 2016)

E é com base nesse entendimento, da importância de uma estruturação, calcada tanto em normas sucessórias como de cunho empresarial, que Oliveira (2016) dispõe:

[...] a partir de uma gestão empresarial do patrimônio familiar, evitam-se conflitos que envolvam os legatários, a sucessão legítima e a testamentária, a cessão de direitos hereditários, a colação, a partilha, o poder de controle, o acordo de acionistas, o testamento, o codicilo, a vocação hereditária, a aceitação ou a renúncia da herança, os herdeiros necessários, a deserdação, a

indignidade sucessória, a sucessão por direito de representação e por direito próprio, o fideicomisso, entre outros aspectos relativos à sucessão, cuja abordagem explicativa distancia-se do objeto do presente estudo. (OLIVEIRA, 2016, p. 5)

Conclui-se verificando a importância do planejamento sucessório para manutenção do patrimônio familiar e a sua viabilidade por meio da *holding*, que pode, mesmo antes do fenômeno morte, prever a atuação de cada herdeiro na empresa da família, de forma a minimizar eventuais efeitos danosos à empresa.

### 2.3 Aspectos tributários

No que diz respeito aos benefícios tributários, a *holding* possibilita a criação de um planejamento fiscal, com oneração menor, inclusive na sucessão. No entanto, para Mamede e Mamede (2017), essa afirmação não será sempre verdadeira, tendo em vista que deve ser analisado caso a caso, conforme a engenharia proposta de estrutura societária.

É necessária a análise de um especialista para avaliar os cenários fiscais que se formam com a constituição de uma *holding*, que pode ser, por vezes, mais onerosa para a pessoa fiscal. É o que Mamede e Mamede (2017) apontam que:

[...] melhor será quando a constituição da *holding* familiar atenda a um esforço para o planejamento tributário que pode alcançar a totalidade do patrimônio familiar ou parte dele, nomeadamente as sociedades operacionais que venham a ter seu controle transferido para a sociedade de participações (*holding*).” (MAMEDE; MAMEDE, 2017, p. 102)

Dentre os tributos inseridos na transferência está o entre vivos, Imposto sobre Transmissão de Bens e Imóveis (ITBI) e causado pela morte, o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), com alíquota de 4% sobre o valor do bem transferido (MAMEDE; MAMEDE, 2017). Conforme disposição constitucional, o ITBI não incidirá na *holding*, pois a transmissão é feita mediante integralização de capital com bens e direitos (art. 156, p. 2º, CF).

Resta evidenciado a necessidade de que a “constituição de uma *holding* familiar se faça acompanhar de um planejamento tributário que, de resto, pode justificar mesmo a

adoção de uma estrutura societária mais complexa, multissocietária” (MAMEDE; MAMEDE, 2017, p. 102).

Portanto, fica clara a afirmação de Mamede e Mamede (2017, p. 103) de que “é preciso compreender a realidade vivida pela empresa e seus sócios (a família) para aferir se a constituição de uma *holding* é uma vantagem. Em muitos casos, simplesmente não é.”

Analisando casos concretos, Mamede e Mamede (2017) pontuam que a *holding* familiar constituída sobre sociedade patrimonial que tem por objeto a locação de imóveis é muito favorável. Do mesmo modo, se verifica tal vantagem, quando se compara apenas a tributação da pessoa física frente a pessoa jurídica, no que tange alíquota do imposto de renda.

Considerando ainda a realidade da legislação tributária brasileira, que por vezes gera ambiguidades fiscais e inclusive autuação fiscal,

[...] a *holding* pode se tornar um polo para a consolidação de posturas uniformes, definidas em conformidade com as melhores práticas tributárias, não só visando a economia no recolhimento de impostos, taxas e contribuições, mas também evitando a verificação de erros e os respectivos prejuízos que podem causar ao caixa. (MAMEDE; MAMEDE, 2017, p. 105)

Frente o entendimento de Jungbluth e Frías, dentre as vantagens auferidas ao se constituir uma *holding* estão as questões de proteção patrimonial já supracitadas, mas também vantagens tributárias. Uma das vantagens é na tributação de um bem vendido pela *holding* ou pela pessoa física, com redução considerável da alíquota. Para os alugueis de imóveis, a *holding* com lucro presumido paga imposto de 11, 33% e a pessoa física 27,5%.

Para constituir uma *holding* familiar é necessário observar requisitos, como a constituição societária correta, a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), a medida da ocorrência de fatos geradores do imposto de transmissão causa mortis e doação (ITCMD) e do imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos (ITBI), os recolhimentos relativos ao lucro imobiliário, a receita operacional, o levantamento dos custos relativos a atribuição do usufruto das quotas, a incidência de contribuição sindical patronal, a condição dos sócios e as hipóteses de evasão fiscal. (OLIVEIRA, 2016)

Dentre os impostos incidentes sobre transferências patrimoniais das pessoas físicas para a empresa, na forma de capital social, estão o ITBI (Imposto de Transmissão de Bens Imóveis), o Imposto de Renda e o ITCMD (Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação). O ITBI incide sobre a transmissão onerosa e inter vivos, sendo cobrado pelo município, tendo como base ou o valor da operação ou o valor venal, o que for maior. O ITCMD é incidente na transmissão a título gratuito, e calculado sobre o valor de mercado do

bem ou direito a ser transmitido, de competência estadual. Já o IR, de competência federal, incide sobre o ganho de capital, lucro, na transmissão do bem ou direito.

Como apontam os autores “a análise fiscal é fundamental para avaliação da sociedade *holding* e para um parecer detalhado é preciso que um especialista trace o melhor o cenário fiscal, definindo qual a situação mais vantajosa para a empresa.” (JUNGBLUTH; FRÍES, 2015, p. 229)

Portanto, é preciso observar a peculiaridade de cada atividade empresarial, analisando a viabilidade ou não da constituição de uma *holding* familiar. Faz-se necessário ainda, se atentar às mudanças tanto no âmbito legislativo como judiciário no que diz respeito ao direito tributário, de modo que, se verifique sempre a viabilidade de determinada arquitetura empresarial que vise trazer vantagens fiscais.

Nesse sentido, será analisada a viabilidade do instituto *holding* familiar no contexto do agronegócio brasileiro. Já foram inicialmente analisados todos os custos atinentes ao agronegócio, no que tange ao primeiro elo da cadeia, a produção. Também foi estudada a *holding* em seus diferentes aspectos e suas peculiaridades. É chegado o momento de análise da aplicação da *holding* familiar para empresas do ramo do agronegócio.

### **3 HOLDING FAMILIAR E SUA APLICAÇÃO NO AGRONEGÓCIO**

Até o momento se conceituou *holding* familiar e foram apresentadas suas vantagens, que se aproximam muito na visão de cada um dos autores tratados. Verificada a importância e a pertinência em se constituir uma *holding*, com vistas ao planejamento sucessório, benefícios tributários e blindagem patrimonial, resta analisar sua subsunção à realidade do Agronegócio.

Foram poucas as referências encontradas que estabelecessem relação entre *holding* familiar e empresas do setor do agronegócio, seja por se tratar de assunto ainda novo no mundo jurídico, seja por não se dar mais comumente na prática, dos escritórios de consultoria, tanto contabilística como advocatícia.

O que se pode observar a partir das pesquisas acadêmicas, foi que, a *holding* familiar pode ser uma alternativa vantajosa tanto no planejamento tributário como sucessório. Assim, passamos a esmiuçar ambos os planejamentos, no contexto do agronegócio.

#### **3.1 Planejamento tributário**

De acordo com dados trazidos por Crepaldi (2017) em seu livro, “em média 33% do faturamento empresarial é dirigido ao pagamento de tributos. Do lucro, até 34% vai para o governo. Do somatório dos custos e despesas, mais da metade do valor é representada pelos tributos.” Com isso, se faz necessário a implementação de uma arquitetura legal, capaz de trazer economia, quando se trata de tributo, para as empresas. Esse é o planejamento tributário:

O planejamento tributário tem como objetivo a economia (diminuição) legal da quantidade de dinheiro a ser entregue ao governo. Os tributos (impostos, taxas e contribuições) representam importante parcela dos custos das empresas, se não a maior. Com a globalização da economia, tornou-se questão de sobrevivência empresarial a correta administração do ônus tributário. (CREPALDI, 2017, p. 71)

Para Crepaldi (2017), as finalidades do planejamento tributário são: evitar a incidência do fato gerador do tributo; reduzir o montante do tributo, alíquota, ou reduzir a base de cálculo do tributo; postergar o pagamento do tributo, sem a ocorrência de multa; evitar aplicação de penalidades; e recuperar os tributos recolhidos indevidamente.

Atualmente se verifica uma explosão de planejamento tributário nas empresas, inclusive justificadas pela Lei 6.404/1976, a Lei das Sociedades por Ações, que exige do administrador o cuidado e diligência na administração dos negócios (art. 153). Para isso, devem ser observados alguns procedimentos pelo profissional que pretende fazer um planejamento tributário:

- fazer um levantamento histórico da empresa, identificando a origem de todas as transações efetuadas, e escolher a ação menos onerosa para os fatos futuros;
- verificar a ocorrência de todos os fatos geradores dos tributos pagos e analisar se houve cobrança indevida ou recolhimento a maior;
- verificar se houve ação fiscal sobre fatos geradores decaídos, pois os créditos constituídos após cinco anos são indevidos;
- analisar, anualmente, qual a melhor forma de tributação do IRPJ e da CSLL, calculando de que forma (real ou presumida) a empresa pagará menos tributos;
- levantar o montante dos tributos pagos nos últimos dez anos, para identificar se existem créditos fiscais não aproveitados pela empresa;
- analisar os casos de incentivos fiscais existentes, tais como isenções, redução de alíquotas etc.;
- analisar qual a melhor forma de aproveitar os créditos existentes (compensação ou restituição). (CREPALDI, 2017, p. 73)

Leonel (2012), também aborda em seu estudo o que Teixeira acredita como vantagens tributárias permitidas pelo planejamento sucessório:

Segundo TEIXEIRA (2007), o planejamento sucessório quando utilizado para transmissão da herança “em vida” por parte do empreendedor, tem como um dos seus principais atrativos a eliminação da carga tributária que normalmente incide quando da abertura da sucessão através da morte. Com o planejamento sucessório, as seguintes incidências tributárias podem ser evitadas:

- ITBI – 2% - não incidência quando efetuada mediante a integralização de capital com bens e direitos.
- ITCMD – 4% inoocorrência do fato gerador quando feito através de doação de bens como antecipação da legítima.
- IRRF – 15% -incidência sobre o ganho de capital se a transferência dos bens for processada pelo valor de mercado, ou seja, sobre o eventual ganho de capital, representando pela diferença entre o custo de aquisição e o valor de mercado.

- TAXA JUDICIÁRIA – 1% - não incidência em virtude da antecipação da sucessão, evitando a propositura da ação judicial de inventário. Além dos custos tributários acima indicados devem ser somados os gastos com honorários advocatícios comumente cobrados sobre o montante do espólio. (TEIXEIRA, 2007, apud LEONEL, 2012, p. 49)

Crepaldi (2017) em seu livro *Planejamento tributário*, apresenta o conceito do planejamento tributário, mas também diferentes situações em que se pode instituir tal planejamento. Em seu capítulo 13 trata do “Planejamento tributário das relações empresariais: cisão, fusão e incorporação”, onde dedica um subtítulo exclusivamente para as sociedades *holding*, que pretendemos abordar nesse momento.

Para Crepaldi (2017), a sociedade *holding*, que possui previsão na Lei 6.404/1976, a Lei das Sociedades por Ações, no art. 2º, § 3º, pode também se revestir em outros tipos societários, como já tratamos no capítulo anterior, como a sociedade empresária limitada.

Ainda são previstas classificações para as sociedades *holding*, como *holding* pura e *holding* mista, as mais clássicas, além de outras sociedades classificadas pela doutrina, “tais como *holding* administrativa, *holding* de controle, *holding* de participação e *holding* familiar” (CREPALDI, 2017, p. 239).

A *holding* mista é aquela que participa de outras sociedades e ela mesma explora atividade com fim lucrativo, podendo ser industrial, financeiro, comercial ou prestação de serviços. Por sua vez, a *holding* pura tem por objetivo apenas ser titular de participação no capital social de outras pessoas jurídicas, sendo controladora delas. (PRADO *et al*, 2017)

Deste modo, para Prado (*et al*, 2017), a *holding* possui vantagens, que foram por eles elencadas como:

A sociedade *holding* apresenta uma série de conveniências na organização e estabilização de controle societário quando este pertence a duas ou mais pessoas, à medida que centraliza e consolida as decisões de controle com maior força jurídica que o mero acordo de acionistas, pois sua dissolução é mais complexa. Outra vantagem dessa estrutura é o fato da *holding* normalmente ser constituída por tempo indeterminado, diferentemente do que ocorre nos acordos de acionistas, cuja regra é que sejam firmados por tempo determinado. (PRADO *et al*, 2017, p. 269)

Já a doutrina como um todo apresenta vantagens como “1) controle centralizado, com uma administração descentralizada; 2) gestão financeira unificada do grupo; 3) controle sobre um grupo societário com o mínimo de investimento necessário” (RE 91.253-3/RJ, STF, Rel. Min. Néri da Silverira, apud, PRADO *et al*, 2017, p. 269)

Para a sucessão familiar, a *holding* se apresenta como uma alternativa para disposições testamentárias, servindo como instrumento capaz de solucionar problemas, além de criar estratégias para planejamento da sucessão no controle de empresas (PRADO *et al*, 2017)

Voltando então para CREPALDI (2017), as *holding* pessoais ou familiares são as mais comumente escolhidas para pessoas físicas de alta renda, pois “proporcionam o sigilo, a privacidade e a segurança, de que não desfrutariam no país de origem, e muitas vezes ainda permitem economizar tributos sobre a renda, dependendo do lugar onde são pagos os rendimentos.” (CREPALDI, 2017, p. 239)

Ainda pode se falar em *holding offshore*, que tem por finalidade: “proteção patrimonial, aquisição e venda de ativos, aplicações financeiras etc., além de permitir a transmissão de propriedade e de heranças sem incidência tributária (a exemplo de ITBI, ITCMD, IRPJ e CSLL), a depender de onde esteja localizada.” (CREPALDI, 2017, p. 240)

Quanto aos tributos em espécie, Crepaldi (2017) compreende que o arranjo tributário permite que se reduzam os valores a pagar a título de IRPJ e CSLL, quando se amortiza contabilmente o ágio de uma aquisição de participação societária em despesas dedutíveis. Em se tratando de ICMS e IPI, as pessoas jurídicas podem acumular créditos, sendo aproveitados pelas próprias atividades. E nesse sentido, o autor do livro Planejamento tributário, Crepaldi, trás exemplos de situações práticas e como reduzir a tributação a partir da sociedade *holding*.

Portanto, a constituição de uma *holding* permite que se obtenha “estabilidade econômica e política, isenções fiscais ou tributação reduzida sobre os rendimentos, sigilo bancário e fiscal e liberdade de câmbio do local onde foi constituída.” (CREPALDI, 2017, p. 240)

Em se tratando em planejamento tributário para a atividade rural, fato é que, a alta carga tributária brasileira gera problemas aos empresários rurais. Nesse sentido, se faz necessário transformar os produtores rurais em empresários rurais, capazes de fazer um planejamento tributário que permita a racionalização de impostos (CREPALDI, 2017)

Considerando a incidência do IRPF para os produtores rurais, é necessário o planejamento durante todo o ano, o que foi chamado por Crepaldi (2017), como elisão fiscal, ou seja, planejamento que “permite que se diminuam os encargos de forma legal e planejada” (CREPALDI, 2017, p. 324).

Crepaldi (2017) ainda acrescenta que:



a efetiva implementação desse planejamento tributário esbarra na falta de informação dos produtores rurais, principalmente sobre a adoção de condutas que poderiam evitar a ocorrência do fato gerador, reduzir a base de cálculo do tributo e retardar o pagamento, sem a ocorrência de multas. Inúmeras empresas rurais ainda não utilizam o planejamento tributário, muito embora conheçam a necessidade de sua utilização. (CREPALDI 2017, p. 325)

Considerando tal situação, Crepaldi (2017) acredita que uma efetiva utilização do benefício fiscal na atividade rural da pessoa jurídica se dá pela apuração do Lucro Real, onde se separam receitas, custos e despesas advindos da atividade rural. Essa forma de apuração está prevista no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999), nos artigos 314 e 512.

Em se tratando de pessoa física, o resultado da exploração da atividade rural “é apurado mediante a escrituração do livro-caixa, abrangendo as receitas, as despesas, os investimentos e demais valores que integram a atividade” (CREPALDI, 2017, p. 325). Pode ainda a pessoa física apurar o resultado por escrituração contábil, em livros de contabilidade específicos para a atividade.

Para a contabilização das atividades rurais, deve-se obedecer a legislação comercial e fiscal e os princípios fundamentais de contabilidade. Assim, são definidas como receitas operacionais as decorrentes do giro da pessoa jurídica, definindo como lucro operacional o resultado das atividades principais e acessórias. Já as despesas de custeio contemplam gastos com a percepção de rendimentos e manutenção da fonte produtora (ex: máquinas, armazém). Investimento trata da aplicação de recursos financeiros capazes de desenvolver a atividade rural exercida, gerando expansão (produção) ou melhoria em produtividade.

São ainda custos ou despesas da atividade rural:

[...] custo de demarcação de terrenos, cercas, muros ou valas; de construção ou de manutenção de escolas primárias e vocacionais; de dependências recreativas; de hospitais e ambulatórios para seus empregados; as despesas com obras de conservação e utilização do solo e das águas; de estradas de acesso e de circulação, de saneamento e de distribuição de água; as despesas de compra, transporte e aplicação de fertilizantes e corretivos do solo; o custo de construção de casas de trabalhadores; as despesas com eletrificação rural; o custo das novas instalações indispensáveis ao desenvolvimento da atividade rural e relacionadas com a expansão da produção e melhoria da atividade. (IN SRF n. 257, de 2002, e Portaria MF-GB n. 1, de 1971, apud CREPALDI, 2017, p. 329)

Podem ainda ser incluídos como investimentos da atividade rural:

[...] as benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos, culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais; a aquisição de tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários, utensílios e bens de duração superior a um ano e animais de trabalho, de produção e de engorda; os serviços técnicos especializados, devidamente contratados, visando a elevar a eficiência do uso dos recursos da propriedade ou da exploração rural; os insumos que contribuam destacadamente para a elevação da produtividade, tais como reprodutores, sementes e mudas selecionadas, corretivos do solo, fertilizantes, vacinas e defensivos vegetais e animais; as atividades que visem especificamente à elevação socioeconômica do trabalhador rural, prédios e galpões para atividades recreativas, educacionais e de saúde; as estradas que facilitem o acesso ou a circulação na propriedade; a instalação de aparelhagem de comunicação e de energia elétrica; as bolsas para a formação de técnicos em atividades rurais, inclusive gerentes de estabelecimento e contadores. (RIR/99, art. 62, § 2º; PN CST n. 57, de 1976 (IN SRF n. 257, de 2002) apud CREPALDI, 2017, p. 330)

Todos esses dados que informados quanto a despesas e custos, investimentos e receitas, assim como prevê a legislação fiscal, devem ser “lastreados e comprovados por documentos hábeis e idôneos, sob pena de serem considerados indedutíveis, na determinação do lucro real, para fins da apuração do IRPJ” (RIR/99, art. 299, c/c os PN CST n. 7, de 1976, n. 58, de 1977, n. 32, de 1981 e IN SRF n. 257, de 2002). (CREPALDI, 2017)

Deste modo, a partir das informações trazidas quanto às peculiaridades tributárias da atividade rural, é necessário um trabalho muito mais aprofundado, por um especialista em ciências contábeis, sendo nesse momento abordados apenas conceitos gerais, de forma a pontuar a importância de um planejamento tributário bem elaborado.

Ao fazer a subsunção dos planejamentos tributários trazidos por Crepaldi (2017) tanto para a *holding* familiar como para a atividade rural, é possível concluir que, quando a atividade rural for realizada por pessoa jurídica, pode-se perfeitamente constituir a sociedade *holding* para regê-la e controlá-la.

No entanto, em estudos que discutem a viabilidade da atividade rural realizada apenas pela pessoa física ou por pessoa jurídica, ainda são muitos os questionamentos. Verifica-se que é necessário compreender pontualmente, caso a caso, para saber qual a estrutura que possuía mais vantagens tributárias, se é mais vantajoso manter a atividade na pessoa física ou se, criando uma pessoa jurídica, se deve ser constituída a sociedade *holding*.

Destarte, a partir das informações obtidas quanto ao planejamento estritamente tributário da *holding* familiar com foco na atividade rural, passamos ao planejamento sucessório.

### 3.2 Planejamento sucessório

O planejamento sucessório em famílias empresárias é de tamanha importância, necessitando de uma arquitetura estratégica que demanda do profissional, conhecimentos jurídicos, contábeis, empresarial e econômicos, tendo em vista que “a vida da empresa avança sobre a vida da família ou das famílias, quando não é o contrário: a vida de uma família torna-se a vida da empresa (MAMEDE; MAMEDE, 2015, p. 134)

Assim, conforme afirma Mamede e Mamede (2015, p. 134):

A influência da família sobre a empresa implica, em muitos casos, ver o negócio contaminar-se por questões que são, sim, absolutamente estranhas ao ambiente empresarial, incluindo desentendimentos e disputas que foram gerados no palco das relações domésticas. Assim, os negócios podem experimentar a influência negativa de sentimentos estranhos ao mercado, como amor, ódio, ressentimento, gratidão, ciúmes, paixão etc.

Portanto, é preciso explorar as vantagens auferidas pelo fato de a empresa ser formada por membros da família. Ao invés enxergar somente os problemas, deve tentar sempre solucioná-los ou evitá-los, o que se pretende com o planejamento sucessório. (MAMEDE; MAMEDE, 2015)

É possível se fazer valer de instrumentos jurídicos capazes de fazer prevalecer o bom relacionamento entre os sócios/familiares, tendo início no “estímulo à participação de cada familiar na condição de investidor, de sócio, de proprietário de partes do capital social (quotas ou ações) e, assim, com participação útil nas reuniões e assembleias, com interesse nos assuntos societários e no futuro da empresa.” (MAMEDE; MAMEDE, 2015, p. 138)

Mamede e Mamede (2015, p. 139) acreditam que cabe ao advogado:

[...] trabalhar a regência jurídica da convivência familiar no âmbito da(s) sociedade(s) empresária(s), o que se fará por meio do ato constitutivo e/ou de pactos parassociais, como acordo de quotistas ou acionistas, regimento interno, manual para as reuniões ou assembleias de sócios, além da instituição de órgãos societários, como o conselho familiar, entre outros.

Deste modo, é possível, por meio de alternativas lícitas abarcadas pelo sistema jurídico organizar as estruturas societárias de tal forma que se adaptem a realidade dos sócios

da empresa familiar. Um exemplo claro de tal situação são os atos constitutivos das pessoas jurídicas, o contrato social.

Pode no contrato social ou no estatuto social da sociedade por ações, estarem previstas cláusulas como: “[...] prévio consentimento para livre cessão de quota(s), regras para administração da sociedade, organização de sua administração, compromisso arbitral etc” (MAMEDE; MAMEDE, 2015, p. 140). Para Mamede e Mamede (2015), podem ainda ser firmados acordos de sócios, pactos parassociais, pactos societários, manual de participação em reuniões ou assembleias, código de ética, código de boa governança, que funcionam como regulamentos internos.

Mamede e Mamede (2015) acreditam que outro desafio da empresa familiar decorre da cultura brasileira de que o administrador da empresa é o seu “dono”, deste modo, acaba ocorrendo uma confusão entre sócios e administrador. O administrador pode ser sócio da empresa e possui direito ao *pro labore*, devido pelos serviços prestados, independente de lucro. O sócio, por sua vez, é remunerado pela distribuição de dividendos na proporção de suas quotas, ou seja, só será remunerado se a empresa obtiver lucro.

Assim, é preciso existir uma relação de confiança entre sócios e administradores, tendo em vista, inclusive, a relação familiar. Conflitos são comuns nas sociedades empresárias, principalmente familiares, mas podem ser evitados a partir de uma engenharia societária eficaz, otimizando a vida societária e estimulando o bom convívio entre os sócios. (MAMEDE; MAMEDE, 2015)

Uma solução trazida por um mecanismo jurídico seria:

Um mecanismo jurídico simples para manter a qualidade da informação corporativa é a previsão, na estrutura organográfica da empresa, de uma instância a quem caiba a interlocução direta com os sócios. Nas companhias abertas, essa função é corriqueiramente desempenhada pelo diretor de relações com os investidores (RI); em pequenas e médias sociedades, bem como naquelas que não adotem a estrutura de sociedade anônima, pode ser o próprio administrador societário ou, mesmo, um diretor ou assessor que, sequer, precisa dedicar-se exclusivamente a essa função. O que importa é dar aos sócios/familiares a certeza de que há uma certa pessoa, de quem saibam o nome, o número de telefone e o endereço eletrônico (e-mail), para quem podem se reportar para fazer perguntas, expressar sua preocupação etc. (MAMEDE; MAMEDE, 2015, p. 150)

Em casos em que as desavenças se tornem litígios passíveis de serem levados ao judiciário Mamede e Mamede (2015) propõe a arbitragem, medida que deve estar prevista em

normativos da empresa, como alternativa vantajosa, por possuir caráter sigiloso, garantir uma decisão por especialistas na matéria controversa e a fuga da morosa jurisdição pública.

É considerando esse complexo processo de sucessão em empresa familiar e todas as estratégias jurídicas cabíveis que se insere a *holding*. Nesse sentido, argumenta Oliveira (2010):

As empresas *holdings* podem facilitar o planejamento, a organização, o controle, bem como o processo diretivo de suas empresas afiliadas. E, no caso de *holding* formada por empresas familiares, também proporciona a seus proprietários a melhor distribuição em vida de seu patrimônio a seus herdeiros, sem ficarem privados do efetivo e amplo processo administrativo. (OLIVEIRA, 2010, p. 160)

E é com base na criação de uma sociedade *holding* que Oliveira (2010) aponta vantagens que podem ser financeiras, administrativas, legais e societárias.

- quanto aos aspectos financeiros, pode-se obter maior controle acionário com recursos reduzidos; custos menores e melhor administração, mesmo com dificuldades para possíveis processos de fusão e incorporação; isolamento das dívidas das afiliadas; expansão de negócios rentáveis, apesar do insucesso de outras associadas; concentração do poder econômico do acionista controlador na *holding* e maximização da garantia na aplicação de capital, se todas as empresas afiliadas forem lucrativas.
- quanto aos aspectos administrativos, o executivo pode obter flexibilidade e agilidade nas transferências e alocações de recursos, dentro do grupo, sem necessidade de ouvir os sócios e/ou acionistas minoritários; enxugamento das estruturas ociosas das empresas afiliadas, relativamente àqueles serviços comuns a todo o grupo; centralização de alguns trabalhos, com possibilidade de redução das despesas operacionais; maior poder de negociação na obtenção de recursos financeiros e nos negócios com terceiros; uniformidade administrativa e de procedimento de rotina em todas as empresas afiliadas; centralização das decisões financeiras; centralização de diretrizes e decisões do grupo empresarial, bem como descentralização de tarefas de execução.
- quanto aos aspectos legais, pode-se conseguir melhor tratamento de exigências inerentes ao setor de atuação no qual a *holding* se enquadra e melhor tratamento de exigências regionais.
- quanto aos aspectos societários, o executivo pode obter confinamento dos possíveis conflitos familiares e societários exclusivamente dentro da empresa *holding*, bem como maior facilidade na transmissão de heranças. (OLIVEIRA, 2010, p. 162)

No entanto, também devem ser apontadas desvantagens:

- quanto aos aspectos financeiros, podem ocorrer situações em que o executivo não pode usar prejuízos fiscais, como no caso de *holding* pura; ter maior carga tributária, se não existir adequado planejamento fiscal; ter tributação de ganho de capital na venda de participações; ter maior volume

de despesas com funções centralizadoras; ter imediata compensação de lucros e perdas das investidas, pela equivalência patrimonial, bem como ter diminuição da distribuição de lucros.

- quanto aos aspectos administrativos, pode ocorrer uma situação de elevado grau de piramidização da estrutura organizacional, o que eleva o risco inerente ao processo decisório.
- quanto aos aspectos legais, o executivo pode ter dificuldades em operacionalizar os tratamentos das particularidades inerentes ao setor de atuação, bem como às questões regionais.
- quanto aos aspectos societários, pode ocorrer uma situação para consolidar o tratamento dos aspectos familiares entre quatro paredes, criando uma realidade desagradável e irreversível.(OLIVEIRA, 2010, p. 163)

Como é possível observar, existem pontos positivos e negativos na constituição de uma empresa *holding*, que devem ser analisados pontualmente para definir se é uma alternativa vantajosa ou não para a empresa familiar, em discussão, sua viabilidade no agronegócio.

Para o agronegócio o tema sucessão familiar é de interesse e preocupação por parte dos proprietários e seus sucessores, visto que estes herdam o aprendizado do trabalho, mas não sabem como “dar continuidade ao crescimento patrimonial”. (REIS, 2006, p. 186).

Inclusive, um dos artigos trabalhados trata da sucessão familiar no agronegócio e o papel da mulher nesse universo, com vistas ao processo sucessório em que se verifica a partir das crenças, costumes e vida das famílias do setor e o direito vigente. (REIS, 2006).

Ao vincular o direito ao processo sucessório e a relação familiar, o autor coloca que:

Tendo-se em vista que o processo sucessório, por si só, é frágil e pode por vezes acentuar ainda mais as delicadas alianças existentes entre os membros, uma vez que passa por fatores econômicos e psicológicos, deve-se planejá-lo através de iniciativas como a criação de um conselho de família em que alguns membros representarão os interesses do conjunto. (REIS, 2006, p. 194).

Resta clara a dificuldade entre o fundador da empresa, que também é pai, em se relacionar com o herdeiro/sucessor, e que passar por esse percalço incide em um sucesso futuro. Mas são muito os detalhes a se ponderar, como por exemplo, a idade do pai e do filho no momento em que se pensa no processo sucessório. (REIS, 2006).

Em se tratando da sucessão no agronegócio, ela envolve uma questão muito importante que é o fator de produção, terra. É na terra onde se verifica a “[...] divisão física, a infraestrutura existente e a escala de produção [...]” (REIS, 2006, p. 200) e, portanto, “[...]”

terão que estar muito bem caracterizados e avaliados no processo de sucessão familiar, para não se inviabilizar a continuidade da empresa rural.” (REIS, 2006, p. 200).

Quanto à situação atual do planejamento sucessório nas agroempresas, essa tem sido uma preocupação, inclusive com a procura de empresas de consultoria, capazes de fazer essa transição. Mas sendo o meio rural muito arcaico, muitos fundadores acabam por achar desnecessária essa transição ainda em vida. (REIS, 2006).

Reis finaliza fazendo menção à Ruelle (2003, apud REIS, 2006):

Embora não constitua garantia de resultados favoráveis para o sucessor, o planejamento de um processo sucessório pode criar um ambiente mais propício para a transmissão do poder de uma geração para outra. (RUETTE, 2003 apud REIS, 2006).

Portanto, resta nítido o fato de que a *holding* familiar é capaz de proporcionar soluções para a sucessão no que tange o planejamento sucessório, tendo em vista sua capacidade em proporcionar, antes da morte do sucedido, a sucessão dentro da empresa, preparando os filhos e reduzindo os efeitos negativos passíveis de ocorrer no momento de transferência da herança. No entanto ainda há resistência no seio rural, que precisa ser sanada pra proporcionar a perpetuação da empresa do setor do agronegócio.

## CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve por finalidade analisar a *holding* familiar, como alternativa aplicada ao setor do agronegócio, levando em consideração aspectos societários. Ao final pretende provar que a estrutura estudada pode ser utilizada para traçar planejamentos sucessório e tributário.

Com tal intuito, o primeiro capítulo vislumbrou o contexto em que se insere o agronegócio brasileiro, tendo em vista sua previsão no plano jurídico e os custos que a ele se atrelam. Dentre os custos foram elencados tributários, apresentando algumas espécies de tributo e sua aplicação no setor do agronegócio. Do mesmo modo, foram apresentados custos para a sucessão, que encontra grandes entraves capazes de romper com a continuidade de empresas que possuem tamanha relevância social.

O primeiro capítulo teve como intenção trazer um panorama geral de algumas incidências no agronegócio, com o propósito de preparar o leitor, de modo a conhecer o setor e problemas que o envolvem. Por esse modo, foi chegar à próxima etapa, conhecer o instituto da *holding* familiar.

O segundo capítulo vislumbrou conceitos atinentes à *holding*, que, de acordo com autor conhecido no assunto, consiste em “ [...] 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” (MAMEDE; MAMEDE, 2017, p. 13). Com a criação de tal instituto, pretende proporcionar planejamento sucessório e blindagem patrimonial.

Em vistas de conhecer a forma como se estrutura a *holding*, foram analisados aspectos societários, quanto ao tipo que melhor se adequa. Chegou-se a conclusão de que seriam a EIRELI, Sociedade Limitada (LTDA) e Sociedade Anônima (S/A), e que, no caso específico da *holding* familiar, seriam as duas últimas. No que tange aspectos sucessórios, foram apresentadas as vantagens conferidas pela instauração do instituto, como é o caso de preparar os filhos, tornando o processo sucessório menos danoso ao negócio familiar. Por fim, com relação a aspectos tributários, a *holding* trás a possibilidade de desonerar o contribuinte, tanto no dia a dia do negócio, como na sucessão.

Tendo conhecido o ambiente em que se insere o agronegócio e o instituto da *holding*, foi possível traçar panoramas que reúnam os dois, sob o mantra da legalidade jurídica, sendo possível alinhar empresas do setor do agronegócio ao instituto, auferindo



vantagens. Assim, o último capítulo da presente pesquisa tornou possível a análise do planejamento sucessório e tributário dentro do agronegócio.

Foi possível concluir que, quanto ao planejamento sucessório, a *holding* se mostra como a melhor alternativa, capaz de prevenir eventuais conflitos pós morte do administrador do negócio familiar, por meio de instrumentos jurídicos capazes de fazer prevalecer o bom relacionamento entre os sócios/familiares. No meio rural, é importante que a *holding* familiar criada se atente para as questões voltadas para a terra, tendo em vista que é o meio de continuidade do negócio e precisam ser previstas formas de divisão física, infraestrutura e escala de produção (REIS, 2006).

No entanto, ainda há que se observar que, mesmo com reconhecidas vantagens ao planejamento sucessório, existe resistência por parte dos produtores rurais em aceitar essa necessidade. Essa verdade não é absoluta e já existem empresas de consultoria voltadas para instituição de *holdings* familiares, aplicáveis caso a caso.

No que tange o planejamento tributário, é preciso compreender que ele visa, por meio de arquiteturas legais, reduzir a carga tributária incidente sobre empresas (CREPALDI, 2017). Assim, o planejamento tributário efetivado por um planejamento sucessório por meio da *holding* familiar, pode auferir vantagens para os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, ITBI e ITCMD, além de ICMS e IPI.

Deste modo, quando uma atividade do agronegócio tiver natureza jurídica de pessoa jurídica de direito, a *holding* está entre as melhores alternativas para redução da carga tributária sofrida. No entanto, no setor ainda se encontram produtores rurais que executam suas atividades na pessoa física de direito. Nesses casos se faz necessário uma análise contábil prática para compreender qual a melhor estruturação, considerando os benefícios e malefícios em ser pessoa jurídica ou física. Essa análise precisa ser melhor compreendida e aprofundada, podendo ser objeto de futuras pesquisas.

Portanto, pelo estudo realizado, foi possível concluir que, a *holding* familiar pode ser considerada uma alternativa positiva ao planejamento sucessório e tributário no agronegócio. Se fazendo necessárias análises pontuais, em casos práticos, em se tratando do planejamento tributário.

## REFERÊNCIAS

- ANCELES, P. E. S. *Manual de tributos da atividade rural*. São Paulo: Atlas, 2001.
- ARAÚJO, M. *Fundamentos de agronegócio*. São Paulo: Atlas, 2007.
- BACHA, C. J. C. *Tributação no agronegócio: análise sobre seus impactos sobre preços, folha de pagamento e lucros*. 2. ed. Campinas, SP: Alínea, 2014.
- BRANDT, G. T. *Sucessão familiar em empresa do agronegócio*. 2015. 83f. Dissertação (Mestrado) - Programa de Mestrado Profissional em Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2015.
- BRASIL. Constituição (1998). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 29 mar. 2018.
- BRASIL. *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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4504.htm)>. Acesso em: 02 abr. 2018.
- 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 02 abr. 2018.
- BRASIL. *Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990*. Altera a legislação do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade rural, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8023.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8023.htm)>. Acesso em: 02 abr. 2018.
- BRASIL. *Lei nº 8.171, de 17 de janeiro de 1991*. Dispõe sobre política agrícola. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8171.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8171.htm)>. Acesso em: 02 abr. 2018.
- BRASIL. *Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991*. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui o Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm)>. Acesso em: 02 abr. 2018.
- BRASIL. *Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991*. Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8213cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8213cons.htm)>. Acesso em: 02 abr. 2018.
- BRASIL. *Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8847.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8847.htm)>. Acesso em: 02 abr. 2018.
- BRASIL. *Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995*. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9250.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9250.htm)>. Acesso em: 02 abr. 2018.

BRASIL. *Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9393.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9393.htm)>. Acesso em: 02 abr. 2018.

BRASIL. *Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm)>. Acesso em: 14 nov. 2017.

BRASIL. *Lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001*. Altera e acrescenta dispositivos na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, e na Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/110303.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110303.htm)>. Acesso em: 02 abr. 2018.

BRASIL. *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/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 29 mar. 2018.

BRASIL. *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999*. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8213cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8213cons.htm)>. Acesso em: 22 out. 2017.

BURANELLO, R. *Manual do direito do agronegócio*. São Paulo: Saraiva, 2013.

BRUCH, K. L.; FENSTERSEIFER, J. E. *Análise da tributação incidente na cadeia produtiva do vinho brasileiro*. 2005. Disponível em: <<http://www.sober.org.br/palestra/2/392.pdf>> Acesso em: 23 mar. 2018.

CASSONE, V. *Direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

COÊLHO, S. C. N. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CREPALDI, S. *Planejamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

DAVIS, J. H.; GOLDBERG, R. A. *A concept of agribusiness*. Boston: Harvard University, 1957.

DOWICH, A. *Formação de competências para sucessão familiar no agronegócio: experiência de estágio supervisionado em empresa de consultoria agropecuária*. 2013. 42 f. Estágio supervisionado (Graduação) – curso de Gestão de Agronegócios, Faculdade de Planaltina, Universidade de Brasília, Planaltina, 2013.

GISCHKOW, E. A. M. *Princípios de direito agrário: desapropriação e reforma agrária*. São Paulo: Saraiva, 1988.

HALAH, L. I. *Tributação da renda no agronegócio: a existência de um subsistema jurídico*. 2016. 193 fl. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2016.

HARADA, K. *Contribuições sociais: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2015.

HUNGARO, F. M. *A figura das empresas holding como forma de proteção patrimonial, planejamento sucessório e controle de grupos empresariais*. Disponível em: <<http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/ETIC/article/viewFile/2231/2395>>. Acesso em: 20 fev. 2018.

INDBRAS. *Regime de tributação ideal, Simples Nacional, Lucro Real ou Presumido?* 2016. Disponível em: <<http://www.indbras.com.br/regime-de-tributacao-gestao-sistema/>>. Acesso em: 22 out. 2017.

JUNGBLUTH, C.; FRIÉS, L.  *Holding como estratégia de negócios familiar*. *Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis*, n.7, p. 214-241, 2015.

LEONEL, I. M. B. *Sucessão na empresa familiar, com ênfase na empresa rural*. 2012. f. Trabalho de conclusão de curso (Pós Graduação) – Programa de Pós Graduação em Agronegócio do Departamento de Economia e Extensão Rural, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

LOURENZANI, W. L.; DE SOUZA FILHO, H. M.; BÀNKUTI, F. I. *Management of the Rural Firm: a Systemic Approach*. In: IV International 36 Conference on Agrifood Chain/Networks Economics and Management. 2003. Disponível em: <[http://www.gepai.dep.ufscar.br/pdfs/1102012100\\_LourenzaniSouzaBankutipdf](http://www.gepai.dep.ufscar.br/pdfs/1102012100_LourenzaniSouzaBankutipdf)>. Acesso em: 29 mar. 2018.

MACHADO SEGUNDO, H. B. *Primeiras linhas de direito financeiro e tributário: material e processual*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MAMEDE, G.; MAMEDE, E. C.  *Holding Familiar e suas vantagens: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MAMEDE, G.; MAMEDE, E. C. *Planejamento sucessório: introdução à arquitetura estratégica – patrimonial e empresarial – com vistas à sucessão causa mortis*. São Paulo: Atlas, 2015.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO – MAPA. *Agropecuária puxa o PIB de 2017*. Disponível em: <<http://www.agricultura.gov.br/noticias/agropecuaria-puxa-o-pib-de-2017>>. Acesso em: 01 abr. 2018.

MIOTTO, M. *Comparativo tributário: modelos pessoa física imposto de renda (IRPF) e pessoa jurídica Simples Nacional (PJSN) aplicáveis a um produtor rural*. 2016. 69 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação), curso de Ciências Contábeis, Centro Sócioeconômico, Universidade Federal de Santa Catarina, Tapejara. 2016.

NEGRÃO, R. *Manual de direito comercial e de empresa: Teoria geral da empresa e direito societário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. v. 1.

OLIVEIRA, D.P. R.  *Holding, administração corporativa e unidade estratégica de negócio: uma abordagem prática*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

OLIVEIRA, M. C. S. C. *As holdings familiares e o planejamento sucessório no direito brasileiro*. 2016. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=0e44b9cabecbb5af>>. Acesso em: 01 abr. 2018.

PASSOS, E. et al. *Família, família, negócios a parte*. São Paulo: Gente, 2006.

PETRIN, J. P. A.; RIOS, R. P.  *Holding e o processo de sucessão familiar: Um estudo de caso em uma empresa familiar*. *Revista Eletronica Gestao e Negócios*, v. 5, n. 1, p. 1-20, 2014.

PINTO, F. L. *Direito tributário*. Barueri, SP: Manole, 2012.

PRADO, R. N.; PEIXOTO, D. M.; SANTI, E. M. D. *Direito societário: estratégias societárias, planejamento tributário e sucessório*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Simples Nacional*. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3>>. Acesso em: 29 mar. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Lucro Presumido*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf-escrituracao-contabil-fiscal/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2017-arquivos/capitulo-xiii-irpj-lucro-presumido-2017.pdf/view>>. Acesso em: 29 mar. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Lucro Arbitrado*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf-escrituracao-contabil-fiscal/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2017-arquivos/capitulo-xiv-lucro-arbitrado-2017.pdf/view>>. Acesso em: 29 mar. 2018.

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.

REIS, A. Z. D. Sucessão familiar no agronegócio. *Revista Cesumar - Ciências humanas e sociais aplicadas*, v. 1, n. 2, p. 185-207, 2006.

RODRIGUES, R. M. *O mercado de trabalho no agronegócio brasileiro e paulista entre 2012 e 2016: dinâmicas semelhantes*. 2017. 155 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Agronegócio) – Escola de Economia de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2017.

ROSSO, C. L. Os desafios enfrentados pelas sucessoras no processo de sucessão familiar em empresas do agronegócio. IX CONVIBRA ADMINISTRAÇÃO – CONGRESSO VIRTUAL BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO. *Anais...* 2012.

TEIXEIRA, João A. Borges. Holding familiar & proteção patrimonial. São Paulo: 2011.  
Disponível em: < <http://www.fiscosoft.com.br/a/3gw6/holding-familiar-tipo-societario-e-seu-regime-tributario-joao-alberto-borges-teixeira>>. Acesso em: 29 mar. 2018.

TOMAZETTE, M. *Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.