

**CENTRO UNIVERSITÁRIO
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO” DE PRESIDENTE PRUDENTE**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE

**O PERFIL DO EMPRESÁRIO RURAL: RELAÇÕES CIVILISTAS E
PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO DENTRO DA HOLDING FAMILIAR**

Chiara Drumond Penachin

Presidente Prudente/SP
2016

**CENTRO UNIVERSITÁRIO
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO” DE PRESIDENTE PRUDENTE**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE

**O PERFIL DO EMPRESÁRIO RURAL: RELAÇÕES CIVILISTAS E
PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO DENTRO DA HOLDING FAMILIAR**

Chiara Drumond Penachin

Monografia apresentada como requisito parcial de Conclusão de Curso para obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob orientação do Prof. Guilherme Prado Bohac de Haro.

Presidente Prudente/SP
2016

O PERFIL DO EMPRESÁRIO RURAL: RELAÇÕES CIVILISTAS E PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO DENTRO DA HOLDING FAMILIAR

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Direito.

Banca Examinadora

Guilherme Prado Bohac de Haro
(orientador)

Daniel Sanches Sambudio

Pedro De Souza Brambilla

Sou perfeito, alegre e forte. Tenho amor e muita sorte. Sou feliz e inteligente. Vivo positivamente. Tenho paz, sou um sucesso. Tenho tudo que eu quero. Acredito firmemente, no poder da minha mente, porque é Deus no subconsciente.

Padre Lauro Trevisan

Dedico essa obra a minha família,
exemplo de amor e gratidão.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primordialmente a Deus, fonte de amor e esperança por ter sempre me concedido saúde, força e fé durante toda minha vida e, principalmente chegar até esse momento tão significativo, superando todas as dificuldades.

Aos meus pais, Fernando e Ciomara que são exemplos de amor e carinho. A eles minha eterna gratidão por sempre me apoiarem em minhas decisões, pela paciência e confiança que a mim creditaram.

Ao meu irmão, Lucca que sempre me apoiou e que fez parte de minha formação.

Ao meu namorado, Tauan pelo carinho, paciência, incentivo e principalmente pela força dada nesse momento tão importante da minha vida.

Ao Doutor Guilherme Prado Bohac de Haro, Advogado, Professor e Orientador pelas eficientes orientações a mim aplicadas durante minha produção monográfica, sendo peça fundamental para hoje apresentar esse trabalho de conclusão de curso.

Ao Doutor Daniel Sanches Sambudio, Advogado, Empresário e amigo por quem sempre tive um enorme carinho e admiração, o qual não poderia deixá-lo de fora deste momento tão memorável em minha carreira acadêmica.

Ao Doutor Pedro de Souza Brambilla, Advogado, Professor e que me acompanhou durante a graduação desde a amizade a aceitação para compor a banca examinadora.

Por fim e não menos importante, a todos aqueles que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigada.

RESUMO

Neste trabalho de conclusão de curso a autora debate sobre a holding familiar, enfatizando a proteção patrimonial e o planejamento sucessório para o produtor rural. Sabe-se que o agronegócio possui enorme relevância para a economia brasileira, assim como as empresas familiares, vez que os principais obstáculos são a falta de organização no plano empresarial, falta de profissionalização e preparo dos herdeiros. Desta forma, apresentando um breve histórico empresarial e comercial, analisando o perfil do empresário rural, as vantagens da constituição de uma holding para cada tipo societário em um planejamento sucessório organizado, demonstra-se a viabilidade na proteção de uma empresa familiar.

Palavras-chave: Empresário Rural. Teoria da Empresa. Holding Familiar. Empresa Familiar. Aspecto Tributário. Produtor Rural.

ABSTRACT

In this essay for course conclusion, the author debates the family holding company, she Gives emphasis to the asset protection and succession planning for rural producer. It is known the agribusiness has a huge relevance to the brazilian economy, as well as family business, one of the main obstacles is the lack of organization without business plan, lack of professionalism and preparation of the heirs. This way, the author presents a brief business and commercial history, analyzing the profile of the rural businessman, advantages of a holding company constitutions for each corporate type in the organized succession planning, showing the viability in the family business protection.

Keywords: Rural Entrepreneur. Company theory. Family Holding Company. Tax aspect. Rural Producer.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CC – Código Civil

CF – Constituição Federal

CLT – Consolidação das Leis do Trabalho

COFINS – Contribuição Para Financiamento da Seguridade Social

CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

DNRC – Departamento Nacional de Registro do Comércio

EIRELI – Empresa Individual de Responsabilidade Limitada

IR – Imposto de Renda

IRPJ – Imposto de Rendas das Pessoas Jurídicas

ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITBI – Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis

ITCMD – Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doações

LTDA – Empresa de Responsabilidade Limitada

PIS – Programas de Integração Social

SA – Sociedade Anônima

STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 O EMPRESÁRIO RURAL E AS ATIVIDADES RURAIS COMERCIAIS	12
2.1 Origem do Direito Comercial	13
2.2 Conceito de Empresário Rural	15
2.3 Da Influência do Direito Empresarial Italiano no Direito Empresarial Brasileiro ..	17
2.3.1 Teoria dos atos de comércio	18
2.3.2 Teoria da empresa	20
3 A REGULAÇÃO JURÍDICA DO EMPRESÁRIO RURAL E O REGISTRO COMERCIAL	22
3.1 Empresário Rural e a Legislação Civilista	23
3.2 Empresário Rural e a CLT	25
3.3 Empresário Rural e a Lei 8.934/94	28
4 HOLDING FAMILIAR	32
4.1 Definição de Holding	33
4.1.1 Planejamento sucessório: herança e testamento	35
4.2 Vantagens	38
4.3 Tipos Societários e Suas Espécies	40
4.3.1 Sociedade simples comum	41
4.3.2 Sociedade limitada	44
4.3.3 Empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI)	47
4.4 Aspectos Tributários	49
4.4.1 Imposto de Transmissão <i>causa mortis</i> e doações (ITCMD)	50
4.4.2 Imposto de Transmissão de Bens " <i>Inter vivos</i> " (ITBI)	53
4.4.3 Do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR)	56
4.4.4 Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)	58
4.4.5 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	62
4.4.6 Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)	63
4.5 Holding Familiar para o Produtor Rural	66
5 CONCLUSÃO	69
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	71

1 INTRODUÇÃO

Examinando-se a posição do empresário rural frente a economia brasileira e o tratamento dado a este perante o ordenamento jurídico, existem algumas características próprias a quem exerce a atividade empresarial rural.

Através da fusão do Direito Civil com o Direito Comercial, novos e inovadores modelos surgiram a respeito das sociedades empresárias, distinguindo a pessoa do empresário das sociedades empresárias.

Essas modificações são trazidas pelo Código Civil 2002 através do Livro II – Do Direito de Empresa, passando a regulamentar as sociedades empresárias e concedendo ao empresário rural algumas vantagens por exercer a atividade empresarial rural.

Portanto, tem-se de um lado a atividade empresarial rural explorada pelo empresário rural na forma de sua pessoa física, permitindo que o empresário fique sujeito ao regime civilista. E de outro, a atividade empresarial explorada pela pessoa jurídica.

Diante desse quadro, o Código Civil através da sistematização das regras mercantis adotou atualmente um critério subjetivo para a identificação do empresário. Insta salientar que, não mais existe um rol taxativo em que ele de identificação de atos para os quais um regime seria aplicado, e sim o enquadramento no dispositivo legal do referido diploma.

Ocorre que, para exercer a atividade empresarial, independentemente de ser na forma da pessoa física ou jurídica, é de suma importância a contratação de mão-de-obra, pois se trata de um fator de produção. E, para isso, o empresário passou a incorporar a relação empregatícia na pessoa do empregador, enquadrando-se no regimento da Consolidação das Leis Trabalhistas.

Impende ressaltar que, em razão do agronegócio ter sido desenvolvido e ter tido um crescimento gradativo em consonância com a economia brasileira, o patrimônio do empresário rural, ora produtor rural, ora acumulado em seu próprio nome. Sendo que, a este tipo de empresário não há nenhum tipo de dispositivo que proteja seu patrimônio pessoal, portanto seus bens particulares podem responder integralmente por obrigações eventualmente contraídas.

Neste viés, o presente trabalho buscou traçar uma solução que é relativamente nova dentro do sistema normativo brasileiro, a chamada holding

familiar, a qual é capaz de solucionar este impasse visando a proteção patrimonial e o planejamento sucessório.

Para a formulação do presente trabalho foi aplicada um questionamento acerca do tema, recorrendo-se do método hipotético dedutivo, permitindo um aprofundamento na realidade das empresas familiares brasileiras.

Para isso o estudo foi realizado sequencialmente. Partiu-se inicialmente de uma breve análise histórica do Direito Comercial, evoluiu-se em sua origem até o Direito Empresarial e o estudo da influência do Direito Empresarial Italiano, abordando as principais teorias acerca do empresário.

Em um segundo momento foi dada ênfase à Regulamentação do Empresário Rural brasileiro, buscando estabelecer um panorama geral sobre o seu perfil e o modelo adotado, seu registro, enquadramento na CLT e na Lei 8.934/94.

Ainda, foi abordado a holding familiar, bem como seu objetivo dentro do planejamento sucessório das empresas familiares rurais, evitando os prováveis desgastes do inventário, além de permitir a concentração do poder de gestão na própria pessoa jurídica.

Por fim, foi abordado sua definição, seu objetivo, vantagens, tipos societários e os principais aspectos tributários que são considerados benefícios para a constituição de uma holding familiar direcionada para o produtor rural.

2 O EMPRESÁRIO RURAL E AS ATIVIDADES RURAIS COMERCIAIS

No Brasil, é de cediço conhecimento que a legislação considera a agricultura, a pecuária, o extrativismo, a piscicultura, a extração e a exploração vegetal e animal, como atividade rural. Sendo assim, essa atividade deve ser exercida por um agente econômico considerado empresário que ocupa um dos polos da relação jurídica entre Estado e o particular.

A atividade rural geralmente é exercida no meio rural. Isso é feito, mediante alguns fatores como materiais, culturais, econômicos ou jurídicos, como ensina Fábio Ulhoa (2009, p.75).

Ainda, nesse viés, o legislador tratou de uma maneira específica o produtor rural em virtude da própria atividade rural. Portanto, o artigo 971 do Código Civil bem descreve o perfil deste:

Art. 971. O empresário, cuja atividade rural constitua sua principal profissão, pode, observadas as formalidades de que tratam o art. 968 e seus parágrafos, requerer inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, caso em que, depois de inscrito, ficará equiparado, para todos os efeitos, ao empresário sujeito a registro.

Desse modo, dentre outras razões para esse tratamento especial, está um fator remoto, porém extremamente influente que é a questão da reforma agrária no Brasil, que segundo Fábio Ulhoa (2008, p. 75) parece discordar dos constituintes de 1988 ao dizer que não solucionaria nenhum problema econômico, assim como descreve:

Convém registrar que, ao contrário de outros países, principalmente na Europa, em que a pequena propriedade rural sempre teve e continua tendo importância econômica no encaminhamento da questão agrícola, entre nós, a produção de alimentos é altamente industrializada e concentram-se grandes empresas rurais. Por isso a reforma agrária, no Brasil, apesar do que parece ter sido o entendimento dos constituintes de 1988 (CF, art. 187 § 2º), não é solução de nenhum problema econômico, como foi para outros povos; destina-se a solucionar apenas problemas sociais de enorme gravidade (pobreza, desemprego no campo, crescimento desordenado das cidades, violência urbana etc).

Em razão de tudo que foi brevemente exposto e de algumas das características da agricultura brasileira, no tocante ao seu tratamento específico, impende destacar o estudo de seu registro, conforme clara redação do artigo 970 do

Código Civil: “a lei assegurará tratamento favorecido, diferenciado e simplificado ao empresário rural e ao pequeno empresário, quanto à inscrição e aos efeitos daí decorrentes”.

De toda forma, a inscrição é ato indispensável para todo e qualquer empresário, seja ele empresário na pessoa física ou sociedade empresária, respeitando os requisitos da legislação civilista.

2.1 Origem do Direito Comercial

O Direito Comercial como ciência jurídica surgiu na Idade Média. Época em que a população urbana na Europa vinha crescendo cada vez mais devido as invasões bárbaras, surgindo novos burgos e fazendo com que os antigos se expandissem, à vista disso, as ligações de comércio foram restabelecidas com o Oriente.

Nessa perspectiva, houve então o desenvolvimento do comércio onde surge um novo sistema econômico: o capitalismo comercial. E, com ele, um novo ramo autônomo de Direito Privado, o Direito Comercial.

Na Idade Média, as corporações de comércio que surgiram eram fadadas a defender seus membros, assim como elucidar os supostos conflitos amparando-os com suas adversidades. Assim como esclarece Marcelo Tadeu Cometti (2011, p. 16):

Nesse sentido, Alfredo Rocco ensina que várias eram as funções das corporações. Elas organizavam e presidiam as feiras e mercados; mandavam cônsules para o estrangeiro para proteger os seus membros; assistiam-lhes quando eram atingidos por infortúnios ou doenças; e dirimiam as questões que pudessem existir entre os sócios.

Observa-se que integrar uma corporação comercial era de suma importância para o mercado, que, para tanto, seus membros deveriam ser devidamente inscritos no livro de registro da mencionada corporação, também conhecido como livro de matrícula ou *liber mercatorum*.

Assim, uma vez devidamente inscrito em determinada corporação, o comerciante estava sujeito às prerrogativas ligadas à sua classe, devendo este respeitar as normas estabelecidas nos estatutos desta corporação. Ainda nessa

primeira fase, o Direito Comercial era caracterizado de três maneiras: Corporativo, Internacional e Costumeyro.

Ele era corporativo, pois em eventuais conflitos ou controvérsias existentes entre seus membros o órgão competente em aplicar suas normas era o Tribunal das corporações, um juízo consular. Nesse momento, o direito comercial atua como um direito de classe. Internacional, no sentido de que seus usos e costumes mercantis abrangiam toda Europa. E ainda, costumeyro porque tinham como base os usos e costumes advindos dos mercadores como sua fonte.

A segunda fase, século XVI, com a implantação do Estado Moderno, dá-se início a um novo momento na evolução histórica do Direito Comercial que tem como sua principal característica a “desprofissionalização”, um direito como uma corporação.

Assim, as corporações decaíram abdicando de seus privilégios e monopólios. No entanto, havia uma omissão no sentido de não existir uma norma que desatasse as leis comerciais e a jurisdição do juízo comercial para as pessoas sujeitas a uma determinada corporação de comércio que as considerassem comerciante.

Essa concepção se deu em função da vigência do Código Comercial Francês em 1808. Nas palavras de Marcelo Cometti (2011, p. 18):

O Código Comercial francês inova quanto ao âmbito de aplicação do direito e da jurisdição comerciais, transformando o direito comercial, de direito dos comerciantes, em direito dos atos de comércio. Era, no dizer de Alfredo Rocco, objetivação do direito comercial.

Sendo assim, os países de tradição romanística, a incluir o Brasil, podem ser divididos entre dois sistemas de disciplina privada da economia para o exercício das atividades. O primeiro é o sistema francês que diferenciava os regimes de Direito Civil dos regimes de Direito Comercial e o segundo que é o sistema italiano, ele unificava os dois regimes em um único.

Como mencionado anteriormente, a partir de então, o Direito Comercial passa a ser um direito específico que regulariza as atividades mercantis, tendo em vista sua amplitude.

2.2 Conceito de Empresário Rural

A atividade econômica rural desenvolvida no Brasil como, por exemplo, agricultura, pecuária, extrativismo e piscicultura, estão ligadas à produção e exploração. Para que possam ser exercidas profissionalmente tais atividades, alguns deveres e obrigações são impostos ao empresário rural ou à qualquer pessoa que venha a exercê-las.

Nos dias atuais, essa atividade tem sido muito relevante, pois muitas delas podem ser exploradas e organizadas de diversas maneiras, e via de regra no meio rural. Para o professor Fábio Ulhoa (2009, p. 75), há dois tipos de organizações: “as atividades rurais, no Brasil, são exploradas em dois tipos radicalmente diferentes de organizações econômicas”.

Em nosso ordenamento jurídico, todo empresário deve se enquadrar na lei através do artigo 966 do Código Civil, segundo o qual “considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”.

Destacando alguns elementos do dispositivo, temos o exercício da atividade empresarial exercida profissionalmente como atividade econômica organizada para produção ou circulação de bens ou de serviços.

Em outras palavras, a profissionalidade versa a respeito da habitualidade em que essa atividade é explorada e a possibilidade de proporcionar renda.

A Atividade Econômica está diretamente ligada ao lucro obtido ou não pela sociedade, fator preponderantemente para distinguir uma sociedade empresária de uma sociedade não empresária.

Quanto a organização para se exercer essa atividade, Fábio Ulhoa é sábio ao dizer que é obrigatoriamente necessário a presença de quatro fatores, sendo que na falta de pelo menos um deles não pode haver sequer a chamada organização. Ensina:

Na tentativa de aproveitar tal oportunidade, ele deve estruturar uma organização que produza a mercadoria ou serviço correspondente, ou que os traga aos consumidores. Estruturar a produção ou circulação de bens ou serviços significa reunir os recursos financeiros (capital), humanos (mão de obra), materiais (insumo) e tecnológicos que viabilizem oferecê-los ao mercado consumidor com preços e qualidade competitivos (ULHOA, 2016, p. 10).

A Produção ou Circulação de Bens ou Serviços abrange tanto a indústria, quanto o comércio. O intuito aqui é circular bens oriundos do comércio, havendo uma linha tênue entre o produtor e o consumidor, independentemente de sua mercadoria atingindo inúmeras atividades.

Ao considerar o que é empresário, o legislador optou por definir a possibilidade de exercer a atividade empresarial todo e qualquer pessoa, seja ela física ou jurídica. Incluindo também os requisitos para ser um empresário no artigo 972 do Código Civil.

No que tange a atividade empresarial, se ela for exercida mediante a uma pessoa jurídica, ou seja, mediante a criação de uma sociedade. Também é de suma importância averiguar se os sócios não são empresários, pois quem detém esta qualidade é a própria pessoa jurídica, a própria sociedade que tão somente exercerá a atividade empresarial, apesar dos sócios se beneficiarem desse ente jurídico.

Ainda nessa diretriz, a lição de Amador Paes de Almeida (2008, p. 61), traz o conceito de empresário:

O empresário é aquele que exerce a atividade econômica organizada. É o titular da empresa. Eliminada a distinção entre empresário comercial e civil, o conceito abrangente de empresa que subsiste – a organização econômica destinada à produção e circulação de bens ou serviços – pode ser individual (quando seu titular é pessoa física) ou coletivo (quando seu titular é uma sociedade – sociedade empresária)

Fazendo-se uma análise do que foi exposto acima, para se caracterizar como empresário quanto ao titular sendo pessoa física, deve-se observar os requisitos supracitados no artigo 966 para sua caracterização.

Da mesma maneira, Maria Helena Diniz (2012, p. 25) conceitua empresário individual como “pessoa natural que, registrando-se na Junta Comercial em nome próprio e empregando capital, natureza e insumos, tecnologia e mão de obra, com profissionalidade, uma atividade econômica para produção ou circulação de bens ou serviços no mercado”.

Visto isso, o Código Civil traz um tratamento tanto quanto diferente para o pequeno empresário e o empresário rural. Definindo no artigo 971 deste mesmo diploma o conceito específico de empresário rural. *In verbis*:

Art. 971. O empresário, cuja atividade rural constitua sua principal profissão, pode, observadas as formalidades de que tratam o art. 968 e seus parágrafos, requerer inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, caso em que, depois de inscrito, ficará equiparado, para todos os efeitos, ao empresário sujeito a registro.

A redação do artigo supramencionado é claro ao constatar a opção do empresário rural da inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis, respeitando-se as formalidades de inscrição estabelecidas pelo artigo 968 do Código Civil. Em outras palavras, o produtor rural pode optar pelo registro, passando, a partir de então, a ser considerado empresário para todos os efeitos.

Importante destacar que o registro da atividade rural, ao contrário das demais espécies societárias, tem natureza constitutiva da personalidade empresária.

2.3 Da Influência do Direito Empresarial Italiano no Direito Empresarial Brasileiro

Ao analisar qualquer ciência, torna-se imprescindível buscar sua origem, ainda que histórica, para que possa ser ponderada a sua evolução e finalidade na atualidade.

A influência do Direito Comercial Italiano é dada a partir do ano de 1960, onde é iniciado um processo de aproximação ao modelo italiano. Ele disciplina a atividade econômica privada que posteriormente passa a influir no Direito Comercial Brasileiro.

Assim, os países de origem culturalmente romana aderiram o modelo do sistema italiano, a incluir o Brasil que tem se aproximado cada vez mais desse modelo tem sua natureza jurídica voltada as relações jurídicas de Direito Privado.

Desta feita, bem pontua Fábio Ulhoa (2012, p. 45):

Na mesma tendência dos demais países de tradição romanística, o Brasil tem se aproximado paulatinamente do modelo italiano, isto é, do estabelecimento de um regime geral de disciplina privada da atividade econômica, que apenas não alcança certas modalidades de importância marginal.

Aliado a isso, o Código Civil brasileiro se inspira no Código Italiano, o *Codice Civile* que passa a adotar a teoria da empresa, com o fundamento de que esse modelo italiano de disciplina privada da atividade econômica.

2.3.1 Teoria dos atos de comércio

Os considerados diplomas jurídicos foram criados no início do século XIX, na França, para estabelecer alguma das relações sociais de mercancia entre os comerciantes da época. O chamado *Code Commerce*, editado por Napoleão era também conhecido como Código Mercantil napoleônico.

Esses diplomas foram o Código Civil de 1804 e o Código Comercial de 1808 que regularizaram as atividades comerciais nos países de influência romanística, abrangendo inclusive o Brasil, conforme o entendimento de Fábio Ulhoa (2008, p. 12):

A elaboração doutrinária fundamental do sistema francês é a teoria dos atos de comércio, vista como um instrumento de objetivação do tratamento jurídico da atividade mercantil. Isto é, com ela, o direito comercial deixou de ser apenas o direito de uma certa categoria de profissionais, organizados em corporações próprias, para se tornar a disciplina de um conjunto de atos que, em princípio, poderiam ser praticados por qualquer cidadão.

Antes do Código Civil vigente, o sistema francês adotava a teoria dos atos de comércio. Para essa teoria, era considerada uma atividade comercial, toda vez que fosse explorada uma atividade econômica que o Direito considere como um ato de comércio.

Em outras palavras, bastaria a prática de qualquer ato de comércio, ora atos de mercancia para que essa pessoa estivesse sujeita às regras comerciais. Portanto, o comerciante estaria sujeito as obrigações do Código Comercial, passando então a usufruir das prerrogativas por ele estabelecidas.

Os atos de comércio estão definidos na lei brasileira no Regulamento 737 de 1850 em seu artigo 19. *In verbis*:

Art. 19. Considera-se mercancia: § 1º a compra e venda ou troca de efeitos móveis ou semoventes, para os vender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; § 2º as operações de câmbio, banco e corretagem; § 3º as empresas de fábricas, de comissões, de depósito, de expedição, consignação e transporte de mercadorias, de espetáculos públicos; § 4º os seguros, fretamentos, riscos, e quaisquer contratos relativos ao comércio marítimo; § 5º a armação e expedição de navios.

Além disso, se fazia necessário uma norma descrita no Regulamento 737 de 1850 para determinar a competência dos Tribunais de Comércio e listar aquilo que se poderia ou não se entender como um ato de comércio.

Contudo, era utilizado um critério identificador do âmbito de incidência do Direito Comercial. Os Atos de Comércio eram classificados como atos de comércio objetivos e atos de comércio subjetivos, também conhecidos como relativos e absolutos.

Os atos de comércio subjetivos, ora relativos eram os que decorriam de uma ação específica de um comerciante em razão do exercício de sua profissão. Em contrapartida, os atos de comércio objetivos, ora absolutos eram os definidos pela lei como tais.

Esse sistema antigo apartava as relações de direito privado em relações civis e relações comerciais, tendo cada uma delas suas peculiaridades no que tange a obrigações, contratos, prerrogativas, prescrições, etc.

Escreve Maria Helena Diniz (2012, p. 13), num reforço deste entendimento:

Tal se deu, ensina-nos Miguel Reale, porque, hodiernamente, tem prevalecido a tese de que não é ato de comércio como tal que constitui o objeto do direito comercial, mas sim a atividade econômica habitualmente destinada à circulação das riquezas, mediante bens ou serviços, o ato do comércio inclusive, implicando uma estrutura empresarial. A teoria da empresa é um sistema novo de disciplina privada da atividade econômica organizada, ou seja, da que se destina à exploração econômica, com fins lucrativos e de forma mercantil na organização de pessoas, mediante o empresário individual ou sociedade empresária.

Neste rol do sistema francês, não estavam todas as atividades econômicas da época, mas que com o tempo ganharam importância como atividades voltadas ao comércio, bancos, seguradoras e indústrias. Assim como outras atividades econômicas, por exemplo, o extrativismo, a agricultura e a comercialização de imóveis.

A teoria dos atos de comércio caiu por terra pelo fato de faltar evidências que delimitassem o objeto do direito comercial, sendo necessário vários ajustes que a descaracterizou no passar do tempo.

Bem sintetiza Fábio Ulhoa (2016, p. 13):

Uma vez ultrapassados os condicionantes econômicos, políticos e históricos que ambientaram a teoria dos atos de comércio, ela acabou revelando suas insuficiências como critério para delimitar o objeto do Direito Comercial. Na maioria dos países em que foi adotada, a teoria experimentou ajustes que, em certo sentido, a desnaturaram. Na Alemanha, em 1897, o Código Comercial definiu os atos de comércio como todos os que o comerciante, em sua atividade, pratica, alargando enormemente o conceito. Mesmo onde havia sido concebida, não se distinguem mais os atos de comércio dos civis segundo os parâmetros desta teoria: no direito francês, hoje, qualquer atividade econômica, independentemente de sua classificação, é regida pelo Direito Comercial se explorada uma sociedade.

Devido a essas alterações, não havia mais sentido distinguir os atos de comércio dos atos civis que era um fator preponderante para essa teoria. Tanto é que, no direito francês hoje, prevalece a classificação de que toda e qualquer atividade econômica é regida pelos ditames do Direito Comercial e pode ser explorada por qualquer tipo societário.

Eis o surgimento da teoria da empresa.

2.3.2 Teoria da empresa

Em 1942, com o advento do Código Civil italiano, o *Codice Civile*, que na época passara a vigorar na Itália, acaba por insurgir um novo sistema de regulação das atividades econômicas entre os particulares. Ele passa a disciplinar matérias tanto à matéria de ordem Civil como de ordem Comercial.

A implantação desse novo e único Código trouxe consigo uma referência doutrinária, a chamada teoria da empresa, passando a ser adotada a partir de então.

Com certeza, não basta a reunião da disciplina privada das atividades econômicas num mesmo diploma legal, para que se eliminem as diferenças de tratamento entre as comerciais e as civis. É necessária ainda uma noção teórica capaz de constituir um modelo para esta disciplina, um sistema que se contraponha ao francês e o supere (ULHOA, 2008, p.17).

Diferentemente da teoria dos atos do comércio, a teoria da empresa visa a atividade econômica com intuito de produzir e circular bens ou serviços. “O modelo italiano de regular o exercício da atividade econômica, sob o prisma privatístico, encontra a sua síntese na teoria da empresa” (ULHOA, 2008, p. 17).

No sistema francês não se fazia suficiente para ser consideradas atividades de grande importância econômica como, por exemplo, prestações de

serviços, pecuária, agricultura, negociação imobiliária, a fim de que incidissem nas normas do Direito Comercial. Ao passo que para o sistema italiano, é reservado uma disciplina específica para as atividades de menor cunho econômico que abrange os profissionais liberais e os pequenos comerciantes.

A teoria da empresa é, sem dúvida, um novo modelo de disciplina privada da economia, mais adequado à realidade do capitalismo superior. Mas através dela não se supera, totalmente, um certo tratamento diferenciado das atividades econômicas. O acento da diferenciação deixa de ser posto no gênero da atividade e passa a medida de sua importância econômica. Por isso é mais apropriado entender a elaboração da teoria da empresa como o núcleo de um sistema novo de disciplina privada da atividade econômica e não como expressão da unificação dos direitos comercial e civil (ULHOA, 2008, p. 18).

Para essa teoria, quanto maior o rol melhor, tratando de uma maneira específica a atividade empresarial. Ou seja, essa teoria unifica o direito privado à atividade econômica, englobando os três Direitos: o Comercial, Civil e o Trabalhista.

Nesse sentido, aduz Fábio Ulhoa (2009, p.18):

O marco inicial do quarto e último período da história do direito comercial é a edição, em 1942 na Itália, do Codice Civile, que reúne numa única lei as normas de direito privado (civil, comercial e trabalhista). Neste período, o núcleo conceitual do direito comercial deixa de ser o 'ato de comercio', e passa a ser a empresa.

Sendo assim, é de suma importância para a Teoria da Empresa a adoção do critério subjetivo na aplicação do regime, deixando de lado os atos exercidos pela empresa em rol objetivo, passando a se importar somente com a atividade exercida pela pessoa do empresário, enquadrando-se nas hipóteses do dispositivo legal 966 do Código Civil.

3 A REGULAÇÃO JURÍDICA DO EMPRESÁRIO RURAL E O REGISTRO COMERCIAL

Com o exercício da atividade empresarial brasileira, é de cediço conhecimento que os empresários estão sujeitos, em linhas gerais, a algumas obrigações em decorrência da atividade específica que exercem.

Uma de suas obrigações e inclusive a mais relevante consiste em estar registrado na Junta Comercial antes que este dê início às suas atividades comerciais. Neste mesmo viés, o artigo 967 do Código Civil de 2002 determina que “É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade”.

A inscrição do empresário se faz obrigatória antes de se iniciar sua atividade, sob pena de exercer a atividade irregularmente e conseqüentemente se tornar um empresário irregular. O registro perante o qual o empresário deve estar devidamente registrado é aquele chamado de registro de empresas mercantis e é regulamentado pela Lei 8.934/94 e pelo Decreto nº. 1.800/96.

Assim, existem as Juntas Comerciais em cada Estado, ou seja, 27 Juntas Comerciais e ainda uma no Distrito Federal, conforme o artigo 5º da Lei 8.934/94, “Haverá uma junta comercial em cada unidade federativa, com sede na capital e jurisdição na área da circunscrição territorial respectiva”.

Com a inovação dessa lei a partir de 1994, amplia-se o rol de registro, antigamente apenas podiam se inscrever no registro de empresas as sociedades limitadas, desde que exercem alguma atividade ligada à exploração mercantil. Qualquer outra sociedade que tivesse por objeto social a atividade civil, não podia ser registrada na Junta Comercial, e sim obter o Registro Civil de Pessoas Jurídicas sustentado pelo Cartório de Título e Documentos.

Com entrada em vigor desta nova lei, o rol de registro é ampliado, passando a admitir que qualquer sociedade ou empresário na pessoa física, que desenvolvesse atividade econômica organizada e profissionalmente poderia se inscrever no registro de empresas.

Porém, com a implantação do Código Civil de 2002, o registro perante as Juntas Comerciais é novamente restringido conforme o artigo 998 do Código Civil. *In verbis*:

Art. 998. Nos trinta dias subsequentes à sua constituição, a sociedade deverá requerer a inscrição do contrato social no Registro Civil das Pessoas Jurídicas do local de sua sede. § 1º O pedido de inscrição será acompanhado do instrumento autenticado do contrato, e, se algum sócio nele houver sido representado por procurador, o da respectiva procuração, bem como, se for o caso, da prova de autorização da autoridade competente. § 2º Com todas as indicações enumeradas no artigo antecedente, será a inscrição tomada por termo no livro de registro próprio, e obedecerá a número de ordem contínua para todas as sociedades inscritas.

Neste ínterim, surge a obrigação de somente as sociedades empresárias deverem estar registradas nas Juntas Comerciais. Quanto às sociedades simples, elas devem ser registradas perante o Registro Civil de Pessoas Jurídicas. Bem como a figura do empresário rural individual, pois não é vantajosa a escolha do empresário rural individual se inscrever na Junta Comercial, sendo que de fato se equiparia a um empresário comum.

3.1 Empresário Rural e a Legislação Civilista

Com o advento do Novo Código Civil, implantado em nosso ordenamento pela Lei nº 10.406 de janeiro de 2002 trouxe consigo o chamado “direito de empresa” dentro do Livro II, especificamente nos artigos 971 ao 984.

Buscando beneficiar a atividade rural brasileira, o legislador deu um tratamento favorecido ao empresário rural. Logo, para exercerem determinada atividade empresarial, os empresários devem respeitar alguma das obrigações gerais inerentes a sua categoria.

Desta feita, bem pontua Fábio Ulhoa (2012, p. 158):

O Código Civil reservou para o exercente da atividade rural um tratamento específico (arts. 971 e 984). Ele está dispensado de requerer sua inscrição no registro das empresas, mas pode fazê-lo. Se optar por se registrar na Junta Comercial, será considerado empresário e submeter-se-á ao regime correspondente

Para isso, é concedida a faculdade de escolha no sentido do empresário rural se registrar ou não. Então, ao produtor rural é concedido o poder de escolha entre continuar como empresário rural individual ou a possibilidade se habilitar como empresário, constituindo assim a figura da sociedade empresária para o exercício de sua atividade.

Contudo, é imposto a esses empresários o registro na Junta comercial, isto é, no chamado Registro Público de Empresas Mercantis. Desta forma, esse registro deve ser realizado antes do início à exploração de sua atividade empresarial.

Uma prerrogativa concedida ao empresário rural dentro do conjunto de normas jurídicas vigentes é no que tange ao seu registro na Junta Comercial. Assim como mencionado em momento anterior ele é perfeitamente cabível caso o próprio titular dessa prerrogativa opte em fazê-lo.

Destarte, caso o empresário rural opte pelo requerimento de sua inscrição perante a Junta Comercial, ele se submeterá ao regime do direito comercial. “Se optar por se registrar na Junta Comercial, será considerado empresário e submeter-se-á ao regime correspondente. Neste caso, deve manter escrituração regular, levantar balanços periódicos e poder falir ou requerer a recuperação judicial” (ULHOA, 2012, p. 158).

Caso o empresário se registre, será de fato considerado um empresário, ficará equiparado, para todos os efeitos, ao empresário sujeito a registro sendo este regido pelo direito empresarial que tem como fator preponderante a responsabilidade pessoal e de seus sócios. Porém, se o empresário optar por não se submeter a inscrição, ele tem seus direitos e obrigações regidos pelo Direito Civil.

Estão dispensados da exigência de prévio registro na Junta Comercial, imposta aos empresários e geral, os pequenos empresários (isto é, os microempresários e empresários de pequeno porte) e os empresários rurais. Estes últimos, se quiserem, podem requerer o registro na Junta Comercial, mas ficarão sujeitos ao mesmo regime dos demais empresários: dever de escrituração e levantamento de balanços anuais, decretação de falência e requerimento de recuperação judicial (ULHOA, 2012, p. 159).

O artigo 967 do Código Civil bem dispõe a respeito dessa questão da inscrição empresário diante da Junta Comercial, determinando que tal registro deve anteceder o início de sua atividade econômica para qualquer fim, observando alguns requisitos. Vide sua redação, “É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade”.

Ao se inscrever na Junta Comercial, o empresário deverá se emplacar nos direitos expostos a todos aqueles registrados regularmente, conforme o artigo 968 do Código Civil, sob pena se enquadrar nas hipóteses do empresário irregular.

Art. 968. A inscrição do empresário far-se-á mediante requerimento que contenha: I - o seu nome, nacionalidade, domicílio, estado civil e, se casado, o regime de bens; II - a firma, com a respectiva assinatura autógrafa que poderá ser substituída pela assinatura autenticada com certificação digital ou meio equivalente que comprove a sua autenticidade, ressalvado o disposto no inciso I do § 1º do art. 4º da Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006; III - o capital; IV - o objeto e a sede da empresa. § 1º Com as indicações estabelecidas neste artigo, a inscrição será tomada por termo no livro próprio do Registro Público de Empresas Mercantis, e obedecerá a número de ordem contínuo para todos os empresários inscritos.

Ainda em observância ao referido artigo, o empresário cuja atividade rural constitua em sua principal profissão, pode, observadas as formalidades trazidas pelo *caput* e seus respectivos parágrafos, vislumbram da facultatividade a ele concedida.

Portanto, pode-se concluir que a atividade rural, em princípio, não é empresarial, pois não há inscrição na Junta Comercial, porém, nada impede aquele a realiza de fazê-lo, desde que ele se atenha aos direitos e deveres, bem como obrigações perante o Código Civil, se equiparando assim, para todos os efeitos, ao empresário individual sujeito à registro.

3.2 Empresário Rural e a CLT

A relação do Direito Comercial com o Direito do Trabalho é caracterizada pelos atos de comércio, que por sua vez desencadeiam no intermédio das relações de bens e de serviços que têm como finalidade o lucro.

Dentre alguns fatores, os comerciantes, podem ser constituídos de empresários, assim como a própria letra da lei conceitua quem exerce a atividade econômica de forma organizada para a produção de bens e serviços. No entanto, para isso é necessário a contratação de mão-de-obra.

A mão-de-obra pode ser contratada mediante pessoa física em que exerce a atividade empresarial ou por meio do nome da empresa, as chamadas sociedades empresárias, pois a mão-de-obra é algo original do sistema capitalista. Sendo importante salientar que é a partir desse momento que Direito do Trabalho se aproxima do Direito Comercial.

Os direitos inerentes aos empregados rurais são regulamentados por lei própria, ou seja, pela Lei nº 5.889/73, pelo Decreto nº 73.626/74, e principalmente

como um direito constitucional previsto artigo 7º da Constituição Federal e na Consolidação das Leis do Trabalho. Nesse jaez, faz-se mister a análise da CLT perante o ordenamento jurídico brasileiro.

A Consolidação das Leis do Trabalho foi instituída no ordenamento jurídico brasileiro através do Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943 com o intuito de regular as relações individuais e coletivas de trabalho.

Assim como dispõe o artigo 1º desta Consolidação: “Esta Consolidação estatui as normas que regulam as relações individuais e coletivas de trabalho, nela previstas”.

Neste âmbito, faz-se necessário estabelecer relações contratuais no âmbito trabalhista, visando afastar a desigualdade econômico-social entre empregador e empregado, coadunando-se aos objetivos que o legislador buscou traçar diferentes níveis sociais, partindo da premissa de que os contratantes não têm as mesmas condições culturais, sociais, econômicas, etc.

Desta forma, ainda que se reconheça a hipossuficiência do empregado, posto que é subordinado aos ditames do empregador, o Direito do Trabalho traça meios para se igualar as relações de trabalho.

Diante da equivalência estabelecida entre “empregador” e “empresa”, o empregado estaria teoricamente mais protegido contra os abusos do seu contratante, uma vez que o liame seria firmado com o empreendimento e não com o empreendedor. O legislador, no entanto, cõnscio da existência de muitos outros contratantes que não poderiam ingressar nesse figurino empresarial, resolveu incluir no texto do art. 2º da CLT parágrafo indicativo da existência de “outros empregadores”, assim entendidos apenas “por equiparação (MARTINEZ, 2011, p. 184)

Neste ponto, é cabível salientar que para distinguir a natureza do empregado, se rural ou urbano, é fundamental a identificação da atividade exercida pelo empregador. Ou seja, para se identificar o empregado, deve-se analisar a atividade explorada pelo empregador.

Nesse particular, o STF se pronunciou sobre a atividade patronal para a identificação da categoria do emprego, assim como Súmula 33: “Ainda que exerça atividade rural, o empregado de empresa industrial ou comercial e classificado de acordo com a categoria do empregador”.

Diante disso, tem-se a figura do empregador, ora empresário. O conceito de empregador trazido pela CLT tem um sentido mais amplo quando

comparado ao conceito de empresário, transmitindo equivocada conclusão de que o legislador pudesse ter vinculado a figura do empregador à figura da empresa individual ou coletiva.

A CLT bem elucida o conceito de empresário empregador, podendo se materializar na forma de empresa individual ou coletiva, nos moldes do artigo 2º consolidado:

Art. 2º. Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica admite, assalaria e dirige a prestação pessoal do serviço. §1º Equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados

Neste ponto, embora o artigo supramencionado restringe o conceito de empregador a figura da empresa individual ou coletiva, temos por certo que há a possibilidade da pessoa física estar investida da qualidade de empregador.

No mesmo sentido, Fábio Ulhoa (2016, p. 22/23) em sua obra pontua a figura do empresário tanto como pessoa física quanto pessoa jurídica, elucidando um dos prepostos do empresário.

Como organizador de atividade empresarial, o empresário (pessoa física ou jurídica) necessariamente deve contratar mão de obra, que é um dos fatores de produção. Seja como empregado pelo regime do Direito do Trabalho (CLT) ou como representante, autônomo ou pessoal terceirizado vinculados por contrato de prestação de serviços, vários trabalhadores desempenham tarefas sob a coordenação do empresário. Para efeitos do direito das obrigações, esses trabalhadores, independentemente da natureza do vínculo contratual mantido com o empresário, são chamados prepostos (CC, arts. 1.169 a 1.178).

Como mencionado acima, a CLT visa buscar nesse diploma jurídico uma definição exata para empregador. Assim como Fábio Ulhoa menciona também menciona esse diploma em sua obra, é cabível analisá-la para uma eventual admissão de empregados e trabalhadores autônomos. Desse modo, o empresário passa a exercer o papel de empregador.

Como mencionado anteriormente, o empresário precisa contratar mão-de-obra. Ao realizá-la na forma de pessoa jurídica, ou seja, se fizer isso em nome da empresa, o empregador é a própria empresa. Porém, quem realiza essa contratação de empregados nem sempre é o empresário, portanto se torna indispensável se

diferenciar a pessoa do empresário da pessoa do empregador, que conseqüentemente se trata de um conceito mais amplo.

Obviamente, ao observar os polos da relação empregatícia entre empregado e empregador, devemos notar a diferença entre empresário e empregador.

Empresa é a atividade organizada para a produção ou circulação de bens e serviços para o mercado, com fito de lucro. Na verdade, o empregador não precisa ter personalidade jurídica. Tanto é empregador a sociedade de fato, sociedade irregular que ainda não tem seus atos constitutivos registrados na repartição competente, como a sociedade regularmente inscrita na Junta Comercial ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos. (MARTINS, 2010, p. 37)

Exposto isso, o contrato de emprego traz a figura do empregador como o sujeito parcialmente concedente da oportunidade laboral.

No contexto do contrato de emprego, o empregador aparece como sujeito concedente da oportunidade de trabalho. Ele pode materializar a forma de pessoa física, de pessoa jurídica (entes políticos, associações, sociedades, fundações, organizações religiosas, partidos políticos) ou até de ente despersonalizado, excepcionalmente autorizado a contratar (condomínios, massa falida, espólio, família, etc.). **Em qualquer circunstância, porém, o empregador assumirá os riscos da atividade desenvolvida e orientará a modo de execução das tarefas de que será destinatário.** (MARTINEZ, 2011, p. 183) (grifo nosso).

Portanto, para a caracterização do empregador rural deve ser considerada a lucratividade e os riscos inerentes da atividade empresarial rural.

3.3 Empresário Rural e a Lei 8.934/94

A Lei 8.934/94 dispõe sobre o registro de empresas mercantis e é regulamentada pelo Decreto 1.800/96. Antes do ano de 1994, era possível apenas o registro das sociedades comerciais e as sociedades anônimas.

As Juntas Comerciais são subordinadas à um órgão federal que é integrante do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio, o qual não tem o poder de execução fiscal. O Departamento Nacional de Registro do Comércio (DNRC) é um órgão de normalização, disciplina e controle do registro mercantil e tem sua competência prevista no artigo 4º da Lei 8.934/94.

Nas lições de Fábio Ulhoa (2012, p.151):

Nos termos do art. 4º da Lei n. 8.934/94, é de sua competência a supervisão e coordenação dos atos praticados pelas Juntas Comerciais, o estabelecimento e a consolidação de normas ou diretrizes gerais sobre o registro de empresas, a solução de dúvidas sobre as matérias – mediante a edição de instruções, ou de resposta às das Juntas –, bem como a fiscalização destas e a atuação supletiva, nos casos de deficiência de serviço.

Salienta-se ainda, o DNRC não é um órgão passível de execução, mas sim de normalização, disciplina e controle do registro mercantil. Sua competência está disposta no 4º da Lei nº 8.934/94, sendo possível a identificação de algumas atribuições impostas a ele:

Art. 4º O Departamento Nacional de Registro do Comércio (DNRC), criado pelos arts. 17, II, e 20 da Lei nº 4.048, de 29 de dezembro de 1961, órgão integrante do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo, tem por finalidade: I - **supervisionar e coordenar, no plano técnico, os órgãos incumbidos da execução dos serviços de Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins**; II - estabelecer e consolidar, com exclusividade, as normas e diretrizes gerais do Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins; III - **solucionar dúvidas ocorrentes na interpretação das leis, regulamentos e demais normas relacionadas com o registro de empresas mercantis, baixando instruções para esse fim**; IV - prestar orientação às Juntas Comerciais, com vistas à solução de consultas e à observância das normas legais e regulamentares do Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins; V - exercer ampla fiscalização jurídica sobre os órgãos incumbidos do Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, representando para os devidos fins às autoridades administrativas contra abusos e infrações das respectivas normas, e requerendo tudo o que se afigurar necessário ao cumprimento dessas normas; VI - **estabelecer normas procedimentais de arquivamento de atos de firmas mercantis individuais e sociedades mercantis de qualquer natureza**; VII - promover ou providenciar, supletivamente, as medidas tendentes a suprir ou corrigir as ausências, falhas ou deficiências dos serviços de Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins; VIII - prestar colaboração técnica e financeira às juntas comerciais para a melhoria dos serviços pertinentes ao Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins; IX - organizar e manter atualizado o cadastro nacional das empresas mercantis em funcionamento no País, com a cooperação das juntas comerciais; X - instruir, examinar e encaminhar os processos e recursos a serem decididos pelo Ministro de Estado da Indústria, do Comércio e do Turismo, inclusive os pedidos de autorização para nacionalização ou instalação de filial, agência, sucursal ou estabelecimento no País, por sociedade estrangeira, sem prejuízo da competência de outros órgãos federais; XI - promover e efetuar estudos, reuniões e publicações sobre assuntos pertinentes ao Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins (grifo nosso).

Nos termos do artigo 8º da Lei 8.934/94, diferentemente do DNRC, as Juntas Comerciais têm funções executivas quais sejam:

Art. 8º Às Juntas Comerciais incumbe: I - executar os serviços previstos no art. 32 desta lei; II - elaborar a tabela de preços de seus serviços, observadas as normas legais pertinentes; III - processar a habilitação e a nomeação dos tradutores públicos e intérpretes comerciais; IV - elaborar os respectivos Regimentos Internos e suas alterações, bem como as resoluções de caráter administrativo necessárias ao fiel cumprimento das normas legais, regulamentares e regimentais; V - expedir carteiras de exercício profissional de pessoas legalmente inscritas no Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins; VI - o assentamento dos usos e práticas mercantis.

Como bem explicita Fábio Ulhoa (2012, p. 151):

As Juntas Comerciais, por sua vez, têm funções executivas. Cabe-lhes, em essência, a prática dos atos registrários, como a matrícula de leiloeiro, o arquivamento de sociedade, a autenticação de livros, e outros. Além disso, é de sua competência a expedição da carteira de exercício profissional, o assentamento de usos e práticas dos comerciantes e a habilitação e nomeação de tradutores públicos e intérpretes.

Ainda sob a análise desta lei, especificamente no artigo 32, é possível de se identificar algumas funções peculiares em relação aos atos de registro, a saber:

Art. 32. O registro compreende: I - a matrícula e seu cancelamento: dos leiloeiros, tradutores públicos e intérpretes comerciais, trapicheiros e administradores de armazéns-gerais; II - O arquivamento: a) dos documentos relativos à constituição, alteração, dissolução e extinção de firmas mercantis individuais, sociedades mercantis e cooperativas; b) dos atos relativos a consórcio e grupo de sociedade de que trata a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; c) dos atos concernentes a empresas mercantis estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil; d) das declarações de microempresa; e) de atos ou documentos que, por determinação legal, sejam atribuídos ao Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins ou daqueles que possam interessar ao empresário e às empresas mercantis; III - a autenticação dos instrumentos de escrituração das empresas mercantis registradas e dos agentes auxiliares do comércio, na forma de lei própria.

Há alguns atos descritos no artigo supracitado que regulam os três atos do registro de empresas que são peculiares da Junta Comercial, eles são a matrícula, o arquivamento e a autenticação. E ainda, nas palavras de Fabio Ulhoa (2012, p. 154), “os atos de registro de empresas praticados pelas Juntas Comerciais são a matrícula, o arquivamento e a autenticação”.

A matrícula se refere a alguns profissionais cuja atividade, tradicionalmente estão sujeitos ao controle das Juntas Comerciais, assim como o

inciso I reporta os leiloeiros, tradutores públicos, interpretes comerciais, trapicheiros e administradores de armazéns-gerais.

O arquivamento diz a respeito dos atos referentes ao registro de empresas. Fábio Ulhoa (2012, p. 154) prontamente explica.

O *arquivamento* se refere à grande generalidade dos atos levados ao registro de empresa. Assim, os de constituição, alteração, dissolução e extinção de sociedades empresárias são arquivadas na Junta. Também serão objeto de arquivamento a firma individual (com que o empresário pessoa física explora sua empresa).

O último, mas não menos importante, o ato de registro de empresas é a autenticação, a autenticação versa sobre os instrumentos de escrituração que é forçoso para todos os empresários, de uma forma geral.

Os atos de registro de empresa têm alcance formal, apenas. Quer dizer, a Junta não aprecia o mérito do ato praticado, mas exclusivamente a observância das formalidades exigidas pela lei, pelo decreto regulamentar e pelas instruções do DNRC (ULHOA, 2012, p.154)

Portanto, a Junta Comercial não analisa o mérito dos atos praticados pelos empresários, mas apenas a forma. Ela verifica apenas se o documento está formalmente em ordem, deixando de analisar se os motivos que levaram o sócio a ser excluído são ou não relevantes, entre outros.

4 HOLDING FAMILIAR

Ao se falar em holding, devemos ter em mente que se trata de um tema relativamente novo. É um tema que engloba, não só o Direito Civil, o Direito Tributário, mas também o Direito Societário, portanto é um tema multidisciplinar.

A holding é uma grande estratégia de se pensar melhor sobre o grupo empresarial e conseqüentemente otimizar a gestão desse grupo e os resultados provenientes deles. Ao se dizer em otimização de resultados, pode-se dizer em uma estratégia de Direito Tributário, na fruição dos benefícios da estrutura corporativa pode ofertar para o detentor dessa holding familiar.

Em se tratando especificamente da holding familiar, pode-se observar um contorno mais interessante porque além de pensar na otimização dos negócios em si, é montado uma estratégia de vida em relação a distribuição do patrimônio de um patriarca ou de uma matriarca. Enfim, um patrimônio levou anos para ser construído e não quer após sua morte que, este patrimônio de alguma forma não seja objeto de disputas judiciais ou mesmo ocorra alguma espécie de fragmentação que possa enfraquecer diante da realidade do mercado.

O grande número de empresas familiares existentes no país, das menores (microempresas) a grandes grupos econômicos, deixa claro os riscos, para as organizações produtivas, de processos não [planejados de sucessão no comando da empresa. Infelizmente, não são raros os casos nos quais o resultado de uma sucessão não planejada ou mal planejada foi uma crise empresarial que, por vezes, conduz à falência ou, no mínimo, à alienação da empresa para terceiros. Perde-se, assim todo o trabalho de uma vida, quando não o trabalho de algumas gerações (MAMEDE, 2012, p. 75).

Para isso, deve-se ter um estudo de viabilidade, verificando se de fato a estrutura de uma holding é eficaz para seu grupo de empresas. Isso implica em um estudo de um planejamento tributário e nos modelos societários podendo ser desde uma Empresa de Responsabilidade Limitada ou até mesmo uma Sociedade Anônima. Hoje, ainda, temos uma figura nova, a figura da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada, sendo o próprio empresário individual, porém, com responsabilidade limitada.

Posteriormente, devem ser definidas as regras dentro do contrato social. A grande instrumentalização que se faz na opção de uma holding é o poder de definição das regras que regem o negócio e como ele ocorrerá. Não só essas

regras que visam de forma imediata a gestão em si, mas também um repasse, como por exemplo, a inclusão dos filhos como sócios em uma holding.

Objetivamente, a constituição da holding serve para dois grandes grupos prioritários. A holding pode ser uma grande saída para quem tem um vasto ramo empresarial, o qual permite uma gestão concentrada de todo um grupo econômico. Ou ainda, para aquelas pessoas que tem um patrimônio significativo que foi construído durante toda a vida, o qual permite benefícios tanto na esfera tributária quanto na própria esfera de gestão.

4.1 Definição de Holding

A holding é a estrutura de uma pessoa jurídica que tem a concentração de poder de decisão dentro de outras empresas, é a empresa que controla outros negócios. Ela constitui uma sociedade criada para deter bens e participações em outras sociedades, possuindo várias formas de constituição.

A expressão holding tem origem inglesa, *to hold* que significa segurar, manter, controlar. Seria o controle, uma estrutura, uma ela é uma pessoa jurídica com concentração de poder de decisão dentro de outras empresas, ou seja, uma empresa que controla outros negócios.

Assim, como bem esclarece Gladston Mamede (2012, p. 01):

[...] a descoberta por muitos dos benefícios do planejamento societário, ou seja, da constituição de estruturas societárias que não apenas organizem adequadamente as atividades empresariais de uma pessoa ou família, separando áreas produtivas de áreas meramente patrimoniais, além de constituírem uma *instância societária* apropriada para conter e proteger a participação e o controle mantido sobre outras sociedades [...].

Neste mesmo sentido:

A holding é o elo que liga o empresário e sua família ao seu grupo patrimonial. A holding enfeixa numerosos conhecimentos. Primeiramente, o empresarial administrativo. Em seguida, o jurídico, principalmente o societário e fiscal. Depois vêm a sociologia e a psicologia. Erra quem entrega a formação de sua holding a um elemento só (LODI, 2004, p. 01-02).

Tendo em vista que é uma nova forma de planejamento sucessório patrimonial, a holding atende principalmente empresários ou pessoas que tem

muitos bens. De toda forma, é importante ter em mente que segregar o patrimônio costuma ser mais vantajoso e seguro. Muitos empresários colocam os bens da família na empresa e isso é muito insatisfatório porque as dívidas podem atingir o patrimônio de uma família toda.

Uma das primeiras medidas a serem tomadas é a escolha do tipo societário em que se submeterá a sociedade a ser constituída. A luz do artigo 982 do Código Civil, o ordenamento prevê dois tipos de sociedades: as sociedades simples e as sociedades empresárias.

A sociedade empresária se trata de sociedade que exerce a atividade econômica de forma organizada para fins lucrativos. Em oposição à sociedade empresária, a sociedade simples é aquela que exerce a atividade empresarial na pessoa dos sócios.

Há o que se discutir sobre a questão de distinção entres essas sociedades apresentadas. Mesmo porque, um dos pontos elencados em capítulos anteriores foi a questão do regime, em que a sociedade empresária pode estar sujeita ao regime de falência, assim como a sociedade simples estará sujeita ao regime da insolvência civil.

Nesse ponto, é imprescindível salientar que as holdings podem ser classificadas em *holding pura* e *holding mista* (MAMEDE, 2012, p. 02).

A *holding pura* é a holding de participação, aquela que só detém participações de outras empresas, ela traz algumas vantagens como a blindagem patrimonial e desoneração tributária.

Ensina a doutrina que “tem como objeto social e exclusivo a participação no capital de outras sociedades, isto é, uma empresa que tem como atividade única manter quotas ou ações de outras companhias” (SILVA e ROSSI, 2015, p. 21).

Em contrapartida, a *holding mista* é a holding tem duas finalidades sociais. Ou seja, uma pessoa jurídica criada com dois objetos que participará de outras sociedades, detentora de quotas ou ações de outras sociedades, assim como, também será detentora de um patrimônio principalmente imobiliário. Podendo até ser passível de uma eventual discussão a possibilidade de participação em demais sociedades mesmo que, esta não esteja prevista no contrato social ou estatuto.

Desta forma, “seu objeto social compõe não somente a participação de outras empresas, mas também prevê a exploração de alguma atividade empresarial diversa” (SILVA e ROSSI, 2015, p. 21).

Não existe uma previsão legal para essa classificação apresentada, no entanto, a Lei 6.404/76 que versa sobre as Sociedades Anônimas também amolda a constituição de uma holding. Contudo, é passível de participação em outra sociedade mesmo sem a devida previsão legal, conforme o artigo 2º, § 3º da referida lei:

Art. 2º. Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário a lei, à ordem pública e aos bons costumes. [...] § 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.

Insta salientar que a holding familiar propriamente dita não consiste em um tipo específico. Assim como leciona Gadston Mamede (2012, p. 05):

A chamada holding familiar não é um tipo específico, mas uma contextualização específica. Pode ser uma holding pura ou mista, de administração, de organização ou patrimonial, isso é diferente. Sua marca característica é o fato de se encartar no âmbito de determinada família, e assim, servir o planejamento desenvolvido por seus membros, considerando desafios como organização do patrimônio, administração dos bens, otimização fiscal, sucessão hereditária etc.

Portanto, não se trata de um tipo específico de holding, mas sim de uma nova personalidade jurídica a fim de dar um voto na empresa operacional, a fim de que se tenha um interesse mútuo o qual seja o patrimônio organizado, seguro e bem administrado. E ainda, com a vantagem de se ter celeridade processual que não seria possível se fosse enfrentado um processo de inventário.

4.1.1 Planejamento sucessório: herança e testamento

Uma das principais finalidades de uma holding familiar é se abster do processo de sucessão, de inventário. A morosidade enfrentada no Poder Judiciário afeta diretamente uma empresa que foi construída durante décadas podendo esta, se desestabilizar até a conclusão do inventário.

Dentre outros fatores, ainda no plano empresarial, é comum de ser identificar um cenário de conflitos entre entes familiares durante uma sucessão sem um devido planejamento, vem por causar uma verdadeira briga de egos.

Com isso, existem algumas ferramentas que estão à disposição das famílias para diminuir problemas relacionados a sucessão, como por exemplo a sucessão *causa mortis*.

Para um planejamento ser eficaz deve existir regras claras, para isto é envolvido acordos familiares, protocolos familiares, etc. A título de exemplo, pode ser citado que em muitos acordos de quotistas ou protocolos familiares, já colocam como regra que os herdeiros tenham determinada formação universitária, influência em determinadas línguas, e até mesmo que façam estágios em outras empresas de ramo semelhante, para que realmente se qualifique para receber essa sucessão.

Ao realizar um estudo de viabilidade, deve-se analisar a necessidade do requerente que está constituindo uma holding, ao visar uma possível sucessão familiar. Para fazer um planejamento sucessório, patrimonial, tendo em vista a possível morte de um sucessor, os seus bens serão transferidos para seus respectivos herdeiros.

No entanto, deve ser levado em conta os regimes de bens, onde com a possível morte de um sucessor, os seus bens serão transferidos para seus respectivos herdeiros. E que, na eventual falta desse herdeiro, seu cônjuge passa a ser herdeiro.

Em uma breve análise ao artigo 1.784 do Código Civil, com o evento da morte, a herança é transferida imediatamente aos herdeiros legítimos e testamentários. Os herdeiros legítimos são aqueles elencados em razão da lei, por outro lado, os herdeiros testamentários são aqueles que passam a herdar em decorrência da vontade do falecido. Na falta do testamento (sucessão *ab intestado*), a herança é transferida proporcionalmente aos herdeiros legítimos obedecendo aos ditames do Código Civil.

No que tange aos bens relacionados à empresa, há do que se falar na disputa a ser enfrentada referente a administração da empresa durante o processo de inventário, e eventual competição entre os herdeiros referente ao que cada um irá herdar do patrimônio. Em dadas proporções, em decorrência desses conflitos todos, pode-se gerar um enfraquecimento no poder de controle da empresa.

Por outro lado, ao se falar em sucessão testamentária, em que o falecido dispôs de toda a sua vontade. “É possível atribuir, por meio de testamento, determinados bens para cada herdeiro, mesmo se, em face dessa distribuição, um herdeiro receber mais do que o outro, desde que respeitada a legítima” (MAMEDE, 2012, p. 77).

Em consonância com o artigo 1.789 do Código Civil, salienta-se a possibilidade de o testador estar restrito em dispor de apenas a metade de sua herança e o montante remanescente, então destinado, por lei a seus herdeiros necessários.

Isto posto, é notório que os ascendentes passam a herdar caso não há descendentes. Em relação ao cônjuge, a regra não é a mesma, conforme leciona Gladston Mamede (2012, p. 77):

Note que os ascendentes só têm direito à herança se não há descendentes. Se há, não herdam. O mesmo não ocorre com o cônjuge. Mesmo havendo descendente, ele (a) terá direito a participar da herança, salvo (1) se casado (a) com o (a) falecido (a), no regime da comunhão universal de bens; (2) se casado (a) com o (a) falecido (a) no regime da separação obrigatória de bens (artigo 1.640, parágrafo único, do Código Civil); (3) se casado (a) no regime da comunhão parcial, o (a) falecido (a) não houver deixado bens particulares; (4) se estavam separados judicialmente, ao tempo da morte; ou (5) se estavam separados de fato, há mais de dois anos, ao tempo da morte, salvo prova, neste caso, de que essa convivência se tornara impossível sem culpa do sobrevivente.

Assim, dentro da existência da legítima, é possível elencar os bens que construirão a quota parte de cada herdeiro, desde que não infrinja os limites impostos pela lei. Portanto, a holding familiar, tem o escopo de concentrar todos os herdeiros dentro da mesma sociedade, objetivando uma igualdade de condições, assim como se pode eleger a função de administrador para aqueles que possuem aptidão empresarial.

A princípio, o testamento é utilizado como mecanismo para se evitar situações de hostilidade entre os herdeiros. O testador elencava os bens para seus respectivos herdeiros, não cabendo a possibilidade de o ato ser contestado. Porém, a realidade que o testamento transmite é de apenas no que tange a divisão antecipada dos bens pertencentes ao testador, a incluir as participações societárias de cada um.

Ademais, em decorrência dos conflitos retro mencionados, o inventário gera a necessidade de intervenção judicial que influi diretamente na gestão da empresa.

Contudo, ele não é um planejamento que viabiliza essa gestão. O testamento deixa de estabelecer quais as funções administrativas de cada herdeiro, trazendo a possibilidade de se disputar à questão da participação societária, por exemplo. Podendo com isso, fragmentar o patrimônio do negócio mantido a tanto tempo pelo patriarca, ora, testador.

4.2 Vantagens

A constituição de uma holding traz algumas vantagens para aqueles que visam uma proteção patrimonial. No Brasil, é usada para definir uma sociedade que tem como atividade em operação do controle acionário de outras empresas e a administração dos bens da empresa controladora.

Ademais, além de se desenvolver um planejamento estratégico, financeiro e jurídico de investimentos do grupo, devendo não interferir na operacionalização das empresas controladas, mas prestar serviços que elas não podem executar eficientemente, ou que, para cada empresa, isoladamente, seja oneroso e para a holding não, tendo em vista a pulverização dos custos. Assim, a holding familiar tem algumas vantagens sucessórias, vantagens fiscais, vantagens de gestão, vantagens financeiras contábeis.

A primeira vantagem a ser abordada dentro de uma holding, no que se trata de vantagens fiscais é a questão da redução da carga tributária. A pessoa jurídica tem uma vantagem em relação à pessoa física, exemplificando: uma carga tributária de 27,5% na esfera da pessoa física, podendo ser reduzida na forma da pessoa jurídica em algo em torno de 18% ou até menos.

Isto pois, “a pessoa física ou jurídica sócia da holding pode receber dividendos, juros sobre o capital próprio e pró-labore, sendo que cada uma dessas alternativas possui um regime de tributação particular” (SILVA, 2015, p.172).

No que tange a vantagens de gestão, é imprescindível mencionar a otimização dos custos. Ao constituir uma holding mediante ao grupo de empresas, os departamentos em comum entre elas podem se fundir, visando a concentração de uma tarefa que seria realizada dentro de cada empresa por profissionais

diferentes, e com isso, economizar em termos de custo e gestão, tendo um rateio de custo dentro desse grupo empresarial.

A holding familiar se perfaz perante algumas vantagens e essas são significativas, pois o principal intuito é a blindagem do patrimônio pessoal do titular da holding. Embora a nossa legislação é caracterizada como um desafio para o empreendedor, em relação a desconsideração da personalidade jurídica, a holding viabiliza uma maior proteção.

Essa proteção é significativa porque qualquer contratempo que possa vir a atingir o patrimônio da própria holding, então, nos casos de uma possível desconsideração da pessoa jurídica não seria possível alcançar o patrimônio pessoal dos sócios, visto que a sócia é a própria holding, existindo um patrimônio preparado para isso, em outras palavras, o patrimônio de uma pessoa jurídica.

Hoje em dia, em qualquer empresa, o empresário na condição de sócio como pessoa física pode sofrer ataques ao seu patrimônio pessoal com muita flexibilidade. Há então como se falar como da blindagem patrimonial como uma vantagem, pois não haverá do que se falar em patrimônio pessoal e sim, o próprio patrimônio constituído da holding gerando uma segurança maior ao empresário.

Pode-se dizer ainda que, a constituição de uma holding, traz uma perspectiva de vantagem econômica, pois ela gera uma melhor situação em relação ao enquadramento tributário. Com isso, uma diminuição econômica no pagamento de tributos e conseqüentemente a potencialização dos lucros.

Ainda, uma peculiaridade da holding familiar é a questão do planejamento sucessório. Ao empresário que possuidor de um patrimônio significativo, é possível estabelecer quotas de cada um de seus descendentes, tendo como finalidade evitar o enfrentamento do processo de sucessão, de inventário. Portanto, faz-se mister destacar uma das alterações recentes em nosso ordenamento que se refere a herança, onde o cônjuge é herdeiro, vendo que em algumas situações pode até mesmo extrapolar a situação pessoal. No entanto, com a constituição de uma holding é possível que essa situação hipotética de se ter o cônjuge como eventual sócio seja evitada.

Com isso, o processo é mais equilibrado existindo algumas ferramentas que estão à disposição das famílias para diminuir este desgaste, como o desgaste do inventário, a morosidade que o judiciário traz ao se enfrentar um processo judicial. Influenciando diretamente na questão econômica até mesmo

evitando alguns impostos que incidem na transmissão de bens mas falar da sua própria morte é um assunto um meio mórbido, é difícil discutir este assunto, é difícil de ser tratado.

4.3 Tipos Societários e Suas Espécies

A holding patrimonial é uma empresa constituída com o objetivo de ser detentora de determinados patrimônios, com ela é possível unificar todos os bens em uma única empresa.

A holding ainda, permite um agrupamento de participações societárias, do qual investidores de diversas empresas concentram o capital, permitindo um melhor gerenciamento do grupo econômico, ao invés de ser investidora em cada uma das empresas isoladamente. Em cada uma delas, é possível se criar uma holding e ela ser donas das outras. Elas não têm nenhuma operação, não exercem uma atividade, a holding simplesmente agrupa os investimentos em sociedade.

O ordenamento jurídico brasileiro adere ao princípio da tipicidade societária, exigindo a conformação da sociedade às previsões legais. Deste modo, é necessário nos atermos a algumas formas em que o ordenamento prevê em função desse princípio, padronizando-as.

Essencialmente, existem dois tipos contratuais que se diferenciam pelo ato constitutivo, as sociedades contratuais e as sociedades estatutárias.

Os tipos contratuais se dividem em dois grandes grupos; (1) *sociedades contratuais* e (2) *sociedades estatutárias*. A diferença elementar, obviamente, é o tipo de ato constitutivo: (1) *contrato social* ou (2) *estatuto social*. Mas, para além dessa simplicidade elementar, um conjunto mais amplo de caracteres faz a distinção entre os dois casos. As sociedades contratuais têm seu foco e sua ênfase na pessoa dos contratantes e no vínculo recíproco (vínculo contratual) que estabelecem entre si. Justamente por isso, todos os sócios devem estar obrigatoriamente nomeados e qualificados no ato constitutivo, assinando-o. Se há uma alteração na composição societária, seja a pessoa de um ou mais sócios, seja na mera participação que cada sócio tem no capital social, o contrato social deverá ser alterado para traduzi-la. A lógica das sociedades contratuais, portanto, é a lógica das relações negociais, com a definição de obrigações e faculdades recíprocas entre os sócios. Todas as *sociedades contratuais* têm seu capital dividido em quotas, razão pela qual se usa também o rótulo *sociedades por quotas*. (MAMEDE, 2012, p. 09).

Posto isto, as sociedades estatutárias privilegiam o capital, sendo pouco criteriosa com relação às características pessoais daqueles que compõem o

quadro societário, o que dá um maior destaque ao estatuto social que organiza a pessoa jurídica.

Portanto, neste ensaio científico privilegiaremos o estudo das sociedades contratuais, visto que na holding familiar há uma preocupação inerente a manutenção de seu patrimônio, cuja atuação dos sócios administradores e a alteração do capital social se mostram como importantes instrumentos no planejamento e na atuação da sociedade.

Assim, analisaremos as vantagens e desvantagens dos principais tipos societários da modalidade contratual, visando atender o objetivo da holding para o produtor rural. Deixando para um momento oportuno a análise das sociedades estatutárias.

4.3.1 Sociedade simples comum

A sociedade simples pura, ou simplesmente sociedade simples, é uma sociedade contratual a qual possui regramento legal nos artigos 997 ao 1.037 do Código Civil, cujas características também são utilizadas em outros tipos societários, tais como a limitada e a sociedade em nome coletivo.

O que permite a classificação deste tipo societário é o objeto da exploração de suas atividades. Na sociedade simples a exploração do seu objeto deve ter fim distinto ao que propõe o artigo 966 do Código Civil, ou seja, a sociedade simples não é sociedade empresária.

São exemplos de prestação de serviço que não constituem a característica de empresária: as sociedades simples, as cooperativas e as sociedades uniprofissionais, que é formada por quem exerce profissão de natureza intelectual, natureza artística, literária ou científica, desde que não constitua elemento de empresa.

Desta feita, grande obstáculo se vê quando da constituição de uma holding familiar no formato de sociedade simples é no que tange a sua natureza registraria. As sociedades simples têm seu ato constitutivo registrado em Cartório de Pessoas Jurídicas.

A sociedade simples pode se confundir em certos pontos com a sociedade empresária, ela exerce a atividade empresária. Todavia, o que caracteriza

a sociedade empresária são os elementos de empresa e entre os elementos de empresa está o elemento organizacional e proteção do estabelecimento empresarial.

Uma diferença é a proteção dada em virtude da lei para a sociedade empresarial, o Código Civil possui disciplina jurídica própria para a proteção do estabelecimento empresarial da sociedade empresária. Mas, não possui uma disciplina de proteção de estabelecimento de uma sociedade simples, isso não quer dizer que não haja uma proteção, de fato ela existe, porém não com a mesma grandeza.

Se formos preponderar na atividade através dessa sociedade, ou seja, a empresarialidade, o ato constitutivo seja feito pelo registro em Juntas Comerciais. Há ainda, outra diferença que deve ser relevante, as sociedades empresárias estão sujeitas a falência e sociedade simples não. Isto é, gera-se um benefício para sociedade simples por não ser sob nenhuma hipótese objeto de falência, mas é cabível dizer que em época de uma eventual crise econômica financeira, a sociedade simples não poderá se socorrer da Lei de recuperação judicial (Lei 11.101/05), ao passo que a sociedade empresária terá ao seu dispor a recuperação judicial e a recuperação extrajudicial e outras formas de acordo com seus credores.

Insta salientar que o fato de o objeto não ser empresarial não as impede de ter como objetivo o lucro. Na sociedade simples pura, o impedimento normativo restringe-se à impossibilidade de estabelecer o objeto como empresarial, características do artigo 966 do Código Civil, mas permite-se a obtenção de lucro.

Os elementos que deverão compor o contrato social estão exemplificados nos incisos do artigo 997 do Código Civil, conforme disposição legal:

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará: I - nome, nacionalidade, estado civil, profissão e residência dos sócios, se pessoas naturais, e a firma ou a denominação, nacionalidade e sede dos sócios, se jurídicas; II - denominação, objeto, sede e prazo da sociedade; III - capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária; IV - a quota de cada sócio no capital social, e o modo de realizá-la; V - as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços; VI - as pessoas naturais incumbidas da administração da sociedade, e seus poderes e atribuições; VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas; VIII - se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais. Parágrafo único. É ineficaz em relação a terceiros qualquer pacto separado, contrário ao disposto no instrumento do contrato.

Estes elementos que deverão compor o contrato social, salvo estipulação contratual, e somente poderão ser alterados por decisão unânime dos sócios (art. 999 do Código Civil), o que atribui caráter isonômico às quotas sociais. Assim, mesmo que o patriarca atribua pequena quota social ao filho, decidindo aquele alterar a administração da sociedade, este deverá votar a favor, caso contrário nenhuma alteração contratual ocorrerá.

Portanto, em que pese posições divergentes, parece-nos que atribuir a mesma qualidade de voto a todos os sócios pode não ser vantajoso à holding familiar, pois em grande parte delas o poder sempre se concentrou no patriarca. De outra forma, exigir a unanimidade dos votos pode garantir rigidez da vontade inicial dos sócios.

Contudo, é regra geral que a participação mínima no capital da sociedade possa obstaculizar o exercício. As partes podem convencionar diverso no contrato social.

Como bem elucida Gladston Mamede (2012, p. 12-13), a sociedade pode “estipular regra diversa no contrato social, incluindo a livre circulação dos títulos societários, independentemente da aprovação dos demais sócios, ou qualquer quórum específico de aprovação que lhes pareça adequado”.

O registro do contrato social da sociedade simples deve ser realizado no Registro Civil das Pessoas Jurídicas do local de sua sede, enquanto que as sociedades empresárias possuem inscrição no Registro Público de Empresa Mercantil.

Dentre as disposições do contrato registrado, podemos extrair algumas nuances importantes que permeiam este tipo societário, tais como: nome, a responsabilidade dos sócios, integralização de capital e administração.

A disposição do inciso II é clara no sentido de que o nome adotado será a denominação, cujo “nome empresarial não pode ser uma razão social com os patronímicos dos acionistas” (FAZZIO JUNIOR, 2016, p. 187).

A forma de integralização do capital social deverá ser expressa em moeda corrente, podendo compreender dinheiro em pecúnia, qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação pecuniária, e ainda, a contribuição em serviços.

Digno notar que neste tipo societário a contribuição pode ser **exclusivamente** em serviços, o que não ocorre nas sociedades limitadas por expressa vedação legal (art. 1.055, § 2º do Código Civil).

A administração da sociedade somente pode ser realizada por pessoas naturais, ou seja, pessoas jurídicas não podem administrar a sociedade simples pura. Assim, somente os sócios pessoas naturais previstos no estatuto social poderão realizar os atos gestão inerentes a administração social.

Ademais, de acordo com a regra geral estabelecida pelo Código Civil, a administração da sociedade deverá constar no contrato social, o qual somente poderá ser modificado pelo voto favorável de todos os sócios (art. 999 c/c 1002 do Código Civil), salvo justa causa, reconhecida judicialmente, a pedido de qualquer sócio (art. 1.019 do Código Civil).

Por outro lado, a responsabilização dos sócios pode ser ou não subsidiária. O contrato social pode prever responsabilização limitada dos sócios ao montante do capital social, ou atribuí-la de modo subsidiário.

Diferentemente da sociedade limitada, a simples pode atribuir responsabilização subsidiária dos sócios, modo pelo qual não haverá limitação de responsabilidade, respondendo os sócios ilimitadamente na proporção em que participem das perdas sociais (art. 1.023 do Código Civil), ou solidariamente se houver clausula neste sentido, permitindo-se a cobrança da totalidade da dívida de somente um sócio.

Por fim, podem incorporar este tipo societário aqueles que exerçam atividade própria de empresário rural, em razão do permissivo do artigo 984 do Código Civil, e ao invés de optarem pelo registro na junta comercial, registram-se no cartório. Assim como foi demonstrado em momento anterior, essencialmente a natureza constitutiva de uma holding deve ser empresária, posição divergente da natureza jurídica de uma sociedade simples, tendo inclusive a título de exemplo, a natureza que tem seu registro feito em cartório, portanto não possuindo natureza empresária.

4.3.2 Sociedade limitada

Um dos formatos mais utilizados na constituição de uma holding na prática é a sociedade limitada (LTDA). É regida pelos artigos 1.052 a 1.087 do Código Civil, sendo uma sociedade mais simples, se revestem na característica de LTDA as sociedades cuja organização é bem mais simples, com processo decisório e de controle bem menos rígido e detalhado que uma sociedade estatutária.

Em uma primeira análise, pode-se avaliar a LTDA como uma sociedade contratual, aquela que tem como ato constitutivo um contrato social. A origem dela é dada por esse contrato social que deve ser levado a registro no órgão competente, podendo ser tanto sociedade simples como sociedade empresária.

No tocante ao exercício de suas atividades, esta se distingue da pessoa de seus sócios, possuindo uma personalidade jurídica diversa originada do registro do ato constitutivo.

Deste modo, para a sociedade simples é feito seu registro no Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas, ao passo que a sociedade empresária é na Junta comercial, marco principal para a sociedade aderir a personalidade jurídica.

O conjunto de normas jurídicas em vigor aplicável a esse tema é o próprio Código Civil, através da redação expressa no artigo 1.052. *In verbis*, “Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social”.

Da análise do referido artigo, é possível extrair algumas características básicas, tais como a responsabilidade dos sócios referente ao capital social dentro da LTDA.

Cumprе salientar que, sob a ótica legislativa, somente em casos de omissões da lei diante dessas normas aplica-se o rol das sociedades simples (artigos 997 a 1.038 do CC). Apesar de que, caso seja da vontade dos sócios através de cláusula expressamente prevista no contrato social, é possível se submeterem às normas da Lei 6.404/76 que possui caráter supletivo, aplicando-as, assim, as regras impostas às sociedades por ações (S/A).

Na LTDA, a característica fundamental e que dá a exata condição de limitada é que a responsabilidade dos sócios pelas dívidas contraídas pela empresa está limitada ao valor do capital social integralizado. Então, a partir do ponto em que o capital é integralizado, ou seja, partir do momento que o sócio investiu na sociedade, qualquer responsabilidade vindoura que nasça em virtude daquele negócio é da empresa e não dos sócios. Portanto, se limita em integralizar aquele capital social.

Conclui-se que a obrigação dos sócios está adstrita ao valor do capital integralizado, apesar de responderem solidariamente pela integralização do capital. É por esse motivo que, em uma análise esparsa, existem determinadas situações

que se pode falar em responsabilidade pessoal de algum sócio como no caso de um aval ou fiança, por exemplo.

Uma outra situação é a possibilidade do patrimônio do sócio responder pelas dívidas, podendo ser feita aqui uma ressalva no que tange a desconsideração da personalidade jurídica, se a sociedade praticar um abuso de direito, desvio de finalidade, fraude ou a chamada confusão patrimonial e, nessas hipóteses é possível ser requerida a desconsideração da personalidade jurídica. E em verdade, aquela dívida poderá recair sobre a figura do sócio da LTDA, portanto faz parte das exceções previstas no artigo 1.052 do CC.

O capital social é o valor destinado para a exploração de uma atividade provinda da contribuição dos sócios. Dentro do modelo arguido, pode-se dizer que em caso de insucesso, sem êxito na exploração do objeto social as dívidas não recairão sobre o patrimônio pessoal dos sócios, sendo a responsabilidade dos sócios restrita ao valor de suas quotas.

Seu capital social é dividido em quotas, optando entre dois sistemas diversos: (1) quotas iguais: todo o capital é dividido em quotas de mesmo valor, sendo atribuído a cada sócio o número 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. A quota é indivisível em relação à sociedade, salvo se, por meio de alteração do capital social, houver uma mudança na divisão do capital social para concentrar – somar – quotas (*grupamento de quotas*) ou para dividi-las (*desdobramento de quotas*) (MAMEDE, 2012, p.16).

A subscrição é o ato de comprometimento de um sócio colocar um percentual na sociedade (comprometimento), em contrapartida, a efetiva colocação do percentual comprometido é chamada de integralização. Todos os sócios respondem pelo que falta para a integralização do capital social. Isso significa que todos os sócios responderão pelo montante que não tiver integralizado.

De igual modo, o que o Código Civil prevê, a princípio como regra, possui algumas exceções. A regra traz que os sócios respondem de forma solidária pelo que falta para integralização do capital social, isto significa, o montante faltante, devendo então ser verificado se o capital social está totalmente integralizado.

Noutro ponto tem-se a administração da LTDA que pode ser atribuída a uma ou mais pessoas físicas, sendo elas sócias ou não. Porém, elas devem ser designadas no contrato social ou em um ato em apartado, desde que essas pessoas não incidam em nenhuma hipótese de impedimento empresarial.

Em consonância com os artigos 1.066 a 1.070, a LTDA possui a instituição de conselho fiscal, o qual deve estar previsto no contrato social. No que se refere a sua deliberação prevista legalmente no artigo 1.072 do CC, nas palavras de Gladston Mamede (2015, p. 87-88):

As deliberações de seus sócios podem ser tomadas (forma mais simplificada) em reunião ou assembleia; essa deliberação é o poder supremo sobre os desígnios da pessoa jurídica. A assembleia de sócios demanda um procedimento formal. Com a definição de constituição de presidência e secretaria e atermação dos trabalhos no livro de atas da assembleia devidamente assinada pelos membros da mesa e por sócios participantes da reunião, quantos bastem à validade das deliberações, mas sem prejuízo dos que queiram assiná-la, devendo ser apresentada ao Registro Público para arquivamento e averbação, nos vinte dias subsequentes à reunião.

Por fim, a reunião não requer de maneira nenhuma formalidade, a ponto de ser considerada totalmente desnecessária caso os sócios assim decidam. Caso optem por sua realização, devem ser realizadas conforme os preceitos legais, bem como o que contrato social prevê, razão pela qual vincula todos os sócios da sociedade em questão, de forma que acaba por atingir aquele que detenha o mínimo de capital dentro da LTDA até aquele que detenha um percentual maior.

Pensamos que, a LTDA ainda é o melhor modelo para se ter uma holding patrimonial. É criada uma sociedade e não uma empresa individual, e em decorrência da presença dos sócios facilita no futuro a transferência de quotas de uma empresa para outra. Embora seja possível transferir quotas de uma EIRELI para sócios, porém, com um adendo de que o processo é mais burocrático.

Com a LTDA é possível fazer a transferência de quotas facilmente e para isso pode-se continuar a aplicar o raciocínio o qual sempre foi utilizado a respeito desse assunto, podendo adicionar eventuais herdeiros como sócios, criando uma estrutura flexível.

4.3.3 Empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI)

A Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI) foi introduzida no contexto jurídico brasileiro em 11 de julho de 2011 através da Lei nº 12.441, que entrou em vigor em janeiro de 2012, alterando o texto do Código Civil.

Com isso, gera-se a possibilidade de constituição de empresa unipessoal, uma nova espécie de pessoa jurídica de direito privado através do artigo 980-A, que dispõe:

Art. 980-A. A empresa individual de responsabilidade limitada será constituída por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, devidamente integralizado, que não será inferior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

Ao nosso sentir, o artigo acima mencionado trata de um tipo societário em que a atividade empresária possa ser explorada mediante uma única pessoa sem que haja a figura de um terceiro caracterizado como sócio. Então, para a constituição de uma EIRELI, não se faz necessário a pessoa do sócio, razão pela qual essa espécie de empresa que visa o empreendedorismo.

Entende-se que a Eireli representa um grande avanço à formalização e ao exercício legal da atividade empresarial. Com efeito, a exigência de duas ou mais pessoas para a formação de uma sociedade empresária acabava por desincentivar a atividade produtiva. Como resultado dessa regra, muitos deixavam de exercer a atividade empresarial de maneira formal ou valiam-se de terceiros, cuja participação se restringia unicamente ao cumprimento da exigência legal acerca da quantidade de sócios, sendo muito comum a utilização de familiares com esse propósito (SILVA e ROSSI, 2015, p. 45).

O empresário individual direciona seu patrimônio para o exercício da atividade. No entanto, sua responsabilidade se limita ao investimento do capital social destinado a própria EIRELI, além de demandar um investimento de no mínimo cem salários-mínimos no que se refere ao capital social. Podendo se divergir com a realidade econômica brasileira, pois muitas vezes essa prerrogativa não tão viável para aquele empresário de pequeno porte.

Ainda sob o viés, é vedada que a pessoa física o exercício da atividade empresarial por meio de mais de uma EIRELI, cabendo ao empresário em uma só sociedade unipessoal.

Destarte, havendo lacunas na lei para a aplicação das regras inerentes a esse tipo societário, aplica-se as regras que regem a Sociedade de Responsabilidade limitada (LTDA), assim como está disposto no artigo 980-A, § 6º:

Art. 980-A. A empresa individual de responsabilidade limitada será constituída por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, devidamente integralizado, que não será inferior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no País. [...] § 6º **Aplicam-se à empresa individual**

de responsabilidade limitada, no que couber, **as regras previstas para as sociedades limitadas**. (grifo nosso).

Contudo, é proveitoso ressaltar que não há qualquer tipo de vedação em relação a constituição de holding na modalidade de EIRELI. O texto da lei traz ainda em seu artigo 980-A parágrafo segundo expressamente que é possível apenas uma única configuração de empresa nessa modalidade.

Em consonância com o exposto acima, parece então ser cabível que a EIRELI tenha como objeto social a participação em outras sociedades, ou seja, uma usada em uma possível holding. Justamente porque é um tipo societário recente e não existe ainda muitos posicionamentos jurisprudenciais a respeito deste.

Por fim, esta espécie de empresa veio a acrescer de maneira positiva as prerrogativas do direito empresarial. De tal forma que, a EIRELI se torna cabível a constituição de uma holding devido a sua simplicidade e não pluralidade de sócios. Mas, para uma holding familiar em que possivelmente haverá sócios, acaba por ser não muito viável.

4.4 Aspectos Tributários

É notório que a conformidade tributária no Brasil apresenta oneroso dispêndio de recursos, compelindo as empresas a possuir um grande aparato para solucionar as questões fiscais, sem qualquer estabilidade de que as decisões tomadas não serão postas em discussão pelas autoridades, mormente questionada no seio das fiscalizações tributárias.

Diante deste contexto, reconhecer os principais aspectos tributários que irão impactar na atividade dos empresários que optam por consolidar o poderio econômico em ambiente familiar, com o fito de reconhecer dentre as alternativas igualmente válidas e legais aquela menos onerosa, evidencia o primado deste trabalho.

Convém desde logo destacar que, quando da análise dos aspectos tributários, o estudo oscila a depender da realidade específica de cada caso em concreto. Assim, não é incomum encontrarmos holdings com estruturas isonômicas, mas optantes de um regime tributário distinto.

Como bem ilustra Fabio Pereira e Alexandre Alves (2015, p. 126):

Uma empresa pode optar por alterar seu regime tributário de lucro presumido para lucro real em razão de sua margem de lucro ter sido reduzida. Ocorre que o lucro contábil difere do lucro fiscal e, para encontrar este último, são necessários ajustes a partir de adições, exclusões e compensações. Um analista mais apressado pode concluir que a alternativa pelo lucro real é mais vantajosa, sem observar que, no lucro contábil da empresa, estão incluídas despesas relevantes que não são dedutíveis para fins de apuração do imposto de renda, por expressa vedação legal.

Desta forma, o presente estudo tributário levará em consideração os custos, riscos e benefícios que envolvem uma melhor adequação da carga tributária, permitindo uma análise geral dos principais impostos que incidem sobre a atividade empresarial.

4.4.1 Imposto de Transmissão *causa mortis* e doações (ITCMD)

O ITCMD é um importante tributo a ser analisado dentro de uma sociedade holding, pois um dos objetivos deste tipo societário é exatamente o anseio da sucessão no núcleo patrimonial familiar, evitando desgastes emocionais e patrimoniais quando de sua ocorrência.

O mencionado imposto é de competência dos Estados e do Distrito Federal, abrangendo dois fatos geradores distintos, a doação e a transmissão *causa mortis*, com um objeto em comum, a **transmissão não onerosa**.

Assim é a previsão constitucional, “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos”.

Digno notar que o ITCMD, dentro das holdings, tem grande relevo quando analisado sob o enfoque do adiantamento da legítima aos herdeiros na doação das quotas da sociedade constituída, o que permite incluir também a parte disponível do patrimônio.

O patriarca, ao constituir uma holding familiar, busca segurança, manutenção do patrimônio e dos objetivos empresariais dentro do núcleo familiar, razão pela qual quando do planejamento sucessório, comumente, opta pela doação das quotas da sociedade aos herdeiros.

Na transmissão não onerosa por ato “*inter vivos*” ocorre o fato gerador do ITCMD na alíquota fixada pela legislação estadual do território correspondente, observada a alíquota máxima fixada pelo Senado Federal (art. 155, §1º, IV da Constituição Federal).

Em razão da expressa disposição constitucional, o Senado Federal editou em 05 de maio de 1992 a Resolução nº 9, a qual vigora até os dias atuais, fixando o limite na alíquota de 8% (oito por cento) para o ITCMD.

De todo modo, a transmissão não onerosa deve respeitar, em cada caso concreto, os percentuais fixados por cada Estado da federação, ou pelo Distrito Federal.

A sujeição ativa (ente político tributante), e conseqüente produto da destinação do ITCMD, tem como principal critério o objeto da transmissão: móvel ou imóvel.

Art. 155 [...] § 1º O imposto previsto no inciso I: I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal; II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal.

Conforme a clarividente disposição constitucional, o recolhimento do ITCMD deve ser feito, quando **bens imóveis**, ao Estado da situação do bem, ou Distrito Federal, e quando **bens móveis, títulos e créditos**, ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal.

Neste contexto, as quotas ou ações das sociedades devem ser enquadradas como títulos, isto porque dão o direito a uma parcela da sociedade, de modo que a arrecadação deve ser vertida ao Estado onde possui domicílio o doador.

Bem ressalva Fabio Pereira e Alexandre Alves (2015, p.130), que nas hipóteses de doação dos bens imóveis, em relação ao critério pessoal, alguns Estados estabelecem a sujeição passiva para o donatário, o qual fica responsável pelo pagamento do tributo, como ocorre em São Paulo, disciplinado no art. 7º, inciso III, da Lei nº 10.705/2000.

Isto porque o pagamento do tributo será devido no ato de registro imobiliário, momento em que os oficiais de registro analisam a ocorrência ou não do pagamento, sob pena de se tornarem responsáveis (art. 134, inciso VI do CTN), daí porque de se exigir do donatário o pagamento do imposto.

Ainda, alguns Estados atribuem a obrigação subsidiária ao doador, na hipótese de inadimplência do donatário, como ocorre no Estado do Paraná (art. 6º da Lei nº 8.927/88).

No tocante à base de cálculo, o artigo 38 do CTN dispõe que será o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

Para Leandro Paulsen e José Eduardo Soares (2009, p. 213):

[...] é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional ou em Unidades Fiscais do Estado (Ufesp, em São Paulo), considerando-se o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão, ou realização do ato ou contrato de doação.

Por fim, o ITCMD quando analisado dentro do planejamento tributário, mostra-se, quase sempre, como uma singela antecipação dos dispêndios que invariavelmente iriam ocorrer, sem qualquer vantagem proeminente.

Neste sentido, “no que diz respeito ao ITCMD não é correto afirmar que estamos diante de qualquer benefício tributário, ao menos quanto à redução da base de cálculo por conta da doação somente da nua-propriedade” (SILVA e ROSSI, 2015, p. 133).

Desta forma, quando da constituição de uma holding familiar, o patriarca ao doar as quotas societárias com reserva de usufruto recolhe o ITCMD com base de cálculo reduzida, em razão da doação somente da nua-propriedade, representando, em alguns Estados, metade do valor venal dos bens, o que poderia ser classificado como uma vantagem. Em outros, o recolhimento se dá uma parte na doação com reserva de usufruto e outra quando da extinção do usufruto.

Todavia, há de ser ressaltado que não há obrigatoriedade da adoção do diferimento do pagamento de parte do ITCMD devido, mesmo porque a propriedade é só uma, a todo tempo.

Como bem ressalva Eduardo de Castro (2015, p. 18):

Aqui, em que pese alguma controvérsia, **tem sido dominante o entendimento jurisprudencial no sentido de que o imposto só poderá incidir uma única vez**, seja no momento da instituição do usufruto – ITCMD Doação -, seja no momento da morte – ITCMD Causa mortis – dos doadores/usufrutuários (grifo nosso).

Há também parte da doutrina que defende a incidência da metade da base de cálculo quando da doação com reserva de usufruto, e a outra metade com a extinção do usufruto, como mencionado acima.

Neste sentido:

Se o doador doa com reserva de usufruto para si, com a doação haverá incidência sobre metade da base de cálculo. Com sua morte e a extinção do usufruto, e conseqüentemente com a consolidação da propriedade na titularidade do nu proprietário, haverá nova exigência em relação à metade da base de cálculo (RIBEIRO, 2013, p. 236).

Mas, de toda forma, não há relevantes benefícios tributários com relação ao ITCMD, mas simplesmente uma antecipação do recolhimento do tributo que seria devido no inventário/arrolamento. Contudo, há de destacar que o pagamento antecipado permite um melhor planejamento, facilitando o pagamento do montante devido, sem que haja necessidade de alienar qualquer bem, que por vezes se torna obstáculo durante processo de sucessão.

4.4.2 Imposto de Transmissão de Bens "*Inter vivos*" (ITBI)

A competência distribuída pela Constituição Federal consagrou a transmissão não onerosa, bem como a operada *causa mortis*, aos Estados, conforme recém exposto, e a transmissão onerosa "*inter vivos*", aos Municípios.

O ITBI, portanto, é um imposto de competência municipal, nos termos do artigo 156, inciso II da Constituição Federal, que privilegia como fato gerador a transmissão onerosa de bens imóveis, a qualquer título, por ato oneroso "*inter vivos*".

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] II - transmissão "*inter vivos*", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

Interessante notar que inclusive a cessão de direitos de bens imóveis, exceto os de garantia, também constituem hipótese de incidência tributária. Neste sentido, leciona Kiyoshi Harada (2016, p. 568):

Para efeito desse imposto, a cessão de direitos imobiliários é equiparada à transmissão de propriedade, o que é muito justo, pois ninguém ignora que nos dias atuais as cessões de direito configuram instrumentos de transmissão econômica de bens imóveis.

Sem muito esforço, é possível concluir que o ITBI também se mostra de análise ímpar quando da constituição de holdings à medida que o patrimônio por

ela constituído, por vezes, configura transferência da titularidade de patrimônios dos sócios.

Conforme previsão do próprio sistema civil-empresarial, a constituição do patrimônio da pessoa jurídica, quando da integralização do capital, pode ser expresso em moeda corrente, ou qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária (art. 997, inciso III do Código Civil), e ainda, em algumas sociedades, é possível a contribuição por serviços.

Posto isso, a primeira premissa básica do estudo do ITBI deve ser que a integralização de capital por intermédio de bens imóveis configura transmissão onerosa, isto porque ocorre a transferência de titularidade do bem imóvel à pessoa com personalidade jurídica diversa.

Quando da subscrição do capital os sócios vinculam-se às obrigações anteriormente assumidas, sob pena de até ser excluído da sociedade (art. 1.004 do Código Civil), o que apenas corrobora para a classificação anteriormente exposta: a integralização de capital configura transmissão onerosa.

Conquanto a simples análise da hipótese de incidência nos permita supostamente concluir pela incidência do ITBI, o poder constituinte originário imunizou especificamente a incorporação de bens ou direitos ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital. Assim é a previsão constitucional:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] § 2º O imposto previsto no inciso II: I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

O texto constitucional nos apresenta hipótese clara de não incidência qualificada quando da integralização do patrimônio social por meio da transmissão dos bens imóveis, ressalvando tão somente a hipótese de ser preponderante nesta sociedade a compra e venda de bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

Ensina Ricardo Alexandre (2014, p. 639-640) que se trata “de uma imunidade tributária objetiva, que visa estimular a capitalização e o crescimento das empresas e a evitar que o ITBI se transformasse num estímulo contrário à formalização dos respectivos negócios”.

Neste sentido também é a previsão do Código Tributário Nacional, que em seu artigo 36 enuncia a mesma proteção e privilégio ao patrimônio social, com uma única exceção:

Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior: [...] Parágrafo único. O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos.

O parágrafo único do artigo supramencionado previu ainda a hipótese de “desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos” não constante do texto constitucional. Ou seja, a previsão do Código Tributário Nacional exclui da incidência do ITBI a transferência da pessoa jurídica o bem anteriormente incorporado ao patrimônio social a título de integralização para o patrimônio particular do sócio (hipótese inversa).

Tal hipótese está em perfeita consonância com a Constituição Federal, em razão da previsão de imunidade nas hipóteses de **extinção** da pessoa jurídica.

De outra forma, a transmissão das ações ou *quotas* não enseja a incidência do imposto em análise, “**vez que ocorre *in casu* apenas a transferência de titularidade da pessoa jurídica, não dos bens integrantes do patrimônio desta**” (MACHADO, 2011, p. 386) (grifo nosso).

Em outras palavras, a singela transmissão de ações ou *quotas* não retira da sociedade a sua propriedade, não havendo a incidência do imposto. Inclusive, eis o entendimento sumular, “Súmula 329 STF. O imposto de transmissão “*inter vivos*” não incide sobre a transferência de ações de sociedade imobiliária”.

Superada a análise das hipóteses de incidência e as imunidades do ITBI na constituição da holding, imperioso se torna a análise da base de cálculo, contribuintes e alíquota, visando a análise dos custos que envolvem a sua constituição.

Neste ponto há que se ressaltar que o ITBI, por ser de competência municipal, obriga cada ente político a instituição de sua própria legislação para regulamentar a matéria, tornando grande obstáculo aos empresários e, inclusive, a este estudo uma análise mais aprofundada, o que somente seria possível em análise de casos concretos.

Digno notar que a modificação das alíquotas, a depender da base de cálculo (valor venal dos bens), ocasiona substancial oneração ou desoneração do patrimônio. Assim, variações consideráveis podem ocorrer quando o fato gerador ocorre em um ou outro município.

A ocorrência do fato gerador opera-se especificamente com o registro do título translativo no registro de imóveis competente, conforme a previsão do Código Civil, “Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis”.

Ressaltam José Eduardo Soares e Leandro Paulsen (2009, p. 301) que “não colhe a assertiva de legitimar-se a cobrança antecipada por se tratar de fato gerador presumido (art. 150, §7º, CF, acrescentado por força da EC nº. 03/93)”.

O contribuinte do imposto pode ser qualquer das partes do ato translativo, a depender da legislação municipal. "A maioria das legislações municipais elege como contribuinte o comprador, no caso de transmissão da propriedade, e no caso de cessão, o cedente" (HARADA, 2016, p. 570).

Por fim, a sujeição ativa compete ao município da situação do bem, sendo irrelevante o domicílio do proprietário ou transmitente, possuindo o ente político tributante a discricionariedade de estabelecer as alíquotas livremente, observando apenas os preceitos basilares tributários constitucionais, tais como a Vedação ao Efeito Confiscatório e Isonomia.

4.4.3 Do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR)

Embora os impostos mencionados anteriormente não possam constituir fatos geradores idênticos, sobretudo porque o ITCMD incide na transmissão **não onerosa** e o ITBI na transmissão **onerosa**, durante o planejamento patrimonial pode ocorrer fatos geradores de ambos os tributos – duas operações diversas.

Desta forma, quase que inevitável o recolhimento de ao menos um daqueles juntamente com o Imposto de Renda, amealhando custo e complexidade ao planejamento.

O Imposto de Renda possui como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza (art. 43 do CTN).

Leia-se renda como o produto do capital, do trabalho ou de combinação de ambos (art. 43, inciso I do CTN); e proventos de qualquer natureza como acréscimos patrimoniais não compreendidos na classificação de renda (art. 43, inciso II do CTN).

Posto isso, a premissa básica para se constatar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, quando da integralização de bens no ativo da holding, deve ser a necessidade de que transferência do bem seja por valor superior ao constante na declaração de Imposto de Renda do sócio integralizador. Isto, pois, a transferência por valor idêntico ao que consta na declaração do sócio não haveria qualquer acréscimo patrimonial que justificasse a sua incidência.

Assevera-se que, a teor do que prevê a Lei nº 9.249/1995, o contribuinte está autorizado a transferir o bem pelo valor de mercado ou pelo valor constante na declaração de imposto de renda nas doações ou integralizações de bens.

Assim é a previsão:

Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado. § 1º Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983. § 2º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.

Desta feita, somente ocorrerá o "ganho de capital" caso a transferência do bem ao patrimônio social se fizer por valor superior ao da declaração do imposto de renda do sócio. Caso contrário, integralizando-se pelo mesmo valor, ocorrerá a baixa na declaração seguinte e ocorrerá apenas a permuta entre o patrimônio particular para a holding.

O oposto também é verdadeiro. A transferência do bem integrante do ativo da holding para o patrimônio particular segue as mesmas regras já expostas, nos termos da Lei nº 9.249/1995:

Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado. § 1º No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença

entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

De se ver que o planejamento tributário deve ser avaliado criteriosamente, principalmente quando a integralização se der por bens, privilegiando a transferência patrimonial sob os mesmos valores constantes na declaração do sócio.

Entretanto, tal ato possui desvantagens que merecem análise. Ao integralizar o bem pelo valor de custo e não pelo valor de mercado, a holding manterá em sua escrituração o valor a menor, em razão da própria opção. Ocorre que, a depender do regime de tributação e da contabilização, a superveniente alienação deste bem pelo valor de mercado acarretará recolhimento do imposto de renda com base nesta diferença (valor de venda menos valor registrado).

Assim, embora benéfico o registro pelo valor de custo quando da constituição da holding, este servirá como referência para o cálculo do imposto de renda na venda, podendo resultar em alto custo tributário.

Neste sentido leciona Fabio Pereira e Alexandre Alves (2015, p. 146):

Essa situação pode significar alto custo tributário caso a pessoa jurídica em referência seja tributada pelo lucro real ou, ainda que no regime do lucro presumido, não seja seu objeto social o exercício de atividades imobiliárias, como a compra e venda de imóveis ou, por fim, em referência pertença a seu imobilizado.

Portanto, durante o planejamento tributário não só o custo momentâneo da constituição de uma holding deve ser avaliado, mas, sempre que possível, diligenciar-se para que se traga ao presente possíveis negócios jurídicos que serão realizados, permitindo a escolha de um melhor caminho para o caso concreto.

4.4.4 Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)

No tocante ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, a análise do regime de tributação escolhido torna-se imprescindível para o prosseguimento do tema.

Neste tocante, a legislação do IRPJ prevê três tipos de regimes: lucro arbitrado, lucro presumido e o lucro real.

O lucro arbitrado não será abordado nesta obra, pois, em verdade, não se trata de uma opção de regime de tributação, mas de “uma prerrogativa do Fisco quando a escrituração contábil e fiscal do contribuinte for desclassificada” (ESTIGARA, 2016, p. 254), a partir das hipóteses previstas na legislação.

A presente obra será pautada somente no lucro presumido e real.

O lucro real pode ser conceituado como o “lucro verdadeiro, correto, real apurado pela pessoa jurídica. Trata-se do resultado a que se chega confrontando-se as receitas com os custos e despesas incorridas no período de apuração” (BIANCO, 2006, p. 327).

Por exigir um maior rigor, a tributação pelo lucro real exige uma escrituração completa, atualizada e detalhada, acarretando custos adicionais, mormente consideradas inviável para pequenos empresários.

Noutro norte, existem empresas que, amoldando-se às hipóteses legais, são obrigadas a aderir essa forma de apuração, seja em razão da vultosa receita ou atividade exercida. A saber:

Lei nº 9.718/98 - Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas: **I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;** **II -** cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta; **III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;** **IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;** **V -** que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996; **VI -** que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring). **VII -** que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio (grifo nosso).

Para que seja possível a determinação do lucro real, o artigo 6º do Decreto Lei nº 1.598/77 dispõe a necessidade de se apurar o **lucro líquido** do

exercício com as subsequentes adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

Portanto, o cálculo do lucro real e do imposto de renda deverá ser realizado de forma dedutiva, a partir do lucro contábil, registrando-se no Livro de Apuração do Lucro Real, agora eletrônico (e-lalur), conforme a previsão dos artigos 249 e 250 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99).

As alíquotas do IRPJ são duas: 15% que incidirá sobre o lucro real apurado no período; e adicional de 10% sobre o que ultrapassar a quantia de 240 mil reais no ano, 60 mil reais no trimestre ou 20 mil reais ao mês.

A título exemplificativo, imaginemos uma holding que, após realizar a devida escrituração, apure através do LALUR um lucro trimestral na quantia de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais). O custo tributário de IRPJ neste período será de R\$ 44.000,00 (quarenta e quatro mil reais), sendo 15% sobre o lucro real total (R\$30.000,00), mais 10% sobre R\$ 140.000,00 (o que excedeu a R\$ 60.000,00) igual a R\$ 14.000,00 (quatorze mil reais).

Merece destaque o fato de que a base de cálculo do IRPJ será o lucro líquido, o qual já se encontra deduzido das despesas do período, depois de excluído as rendas não tributáveis.

Outro fator importante na apuração do IRPJ é a possibilidade de compensações de prejuízos de exercícios anteriores, limitada a 30% do lucro real antes da compensação. Ou seja, permite-se que os prejuízos passados sejam absorvidos quando da apuração do imposto, o que apresenta grande vantagem caso a holding tenha períodos de queda no lucro previsíveis.

O lucro presumido, por sua vez, apresenta uma sistemática mais simples de apuração e exigências contábeis não tão rigorosas, razão pela qual grande parte dos empresários, quando não obrigados pelo lucro real, optam por esta.

Em linhas gerais, o lucro presumido é calculado mediante aplicação de uma determinada alíquota sobre o total das receitas vinculadas às atividades da empresa. Desta forma, por exemplo, uma empresa prestadora de serviços tem como base de cálculo a receita dos serviços.

No tocante às receitas auferidas pela empresa que não se relacionam à atividade preponderante, como por exemplo, aluguéis de bens imóveis quando

este não for o objeto social, o rendimento obtido deve ser adicionado à base de cálculo do imposto, permitindo a incidência do IRPJ sobre estes também.

Nas proficientes palavras de Fabio Pereira e Alexandre Alves (2015, p. 154):

[...] as receitas devem ser segregadas, aplicando-se o percentual de presunção específico de cada atividade e, ao final, somam-se os valores relativos ao ganho de capital pela venda do imóvel, em que são considerados o valor da venda e o custo de aquisição reduzido das depreciações, sendo a diferença o efetivo ganho a ser adicionado à base de cálculo.

No tocante aos percentuais de apuração na modalidade presumida, o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99), estes entre 1,6%, 8%, 16% e 32%, a depender da atividade, conforme o texto da norma:

Art. 223. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de **oito por cento** sobre a receita bruta auferida mensalmente, observadas as disposições desta Subseção § 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de: I - **um inteiro e seis décimos por cento**, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural; II - **dezesesseis por cento**: a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo; b) para as pessoas jurídicas cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta, observado o disposto no art. 226; III - **trinta e dois por cento**, para as atividades de: a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares; b) intermediação de negócios; c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão e crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring) (grifo nosso).

Nota-se que a regra é a aplicação de 8% sobre as receitas auferidas, adicionada de outros ganhos definidos em lei, e outros percentuais mediante análise da atividade desempenhada.

De toda forma, o lucro presumido apresenta-se como opção bastante acessível aos pequenos empresários, sobretudo porque reduz os dispêndios de controle e apuração do lucro real.

E, por fim, importante mencionar que as riquezas auferidas pelo particular, com base de cálculo para alíquotas de até 27,5% na incidência do imposto de renda pessoa física, na holding esta mesma riqueza poderá sofrer incidência de alíquotas inferiores, a ser analisado no caso concreto, o que demonstra uma vantagem a ser apurada durante o planejamento tributário.

4.4.5 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

A contribuição social sobre lucro líquido (CSLL) possui apuração semelhante ao do imposto de renda, razão pela qual apresentaremos apenas as nuances que os diferem.

A CSLL possui respaldo constitucional no artigo 195, inciso I, alínea “c” e infraconstitucional na Lei nº 7.689/88, cujo fato gerador recai sobre o lucro por parte das empresas e a destinação da receita se dá ao financiamento da seguridade social.

A base de cálculo da CSLL “é o valor do resultado do exercício, antes da provisão do imposto de renda” (artigo 2º da Lei nº 7.689/88), semelhante à modalidade de lucro presumido na apuração do IRPJ.

Ressalta-se que, caso a empresa seja optante ou obrigada a manter a escrituração com base no lucro real, a CSLL também será calculada com base neste, realizando as adições, exclusões e compensações do lucro líquido do exercício financeiro.

Oportuno mencionar as lições do Fabio Pereira e Alexandre Alves (2015, p. 160):

Embora a base de cálculo da CSLL seja encontrada de forma similar ao que ocorre no IR pelo lucro real, há necessidade de especial atenção, pois nem todas as adições e exclusões permitidas pela legislação de um dos tributos o são para o outro, como é o caso das gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica, cujos valores devem ser adicionados ao lucro real para o cálculo do IR, o que não ocorre com a CSLL.

Portanto, ainda que a base de cálculo da CSLL possa ser a mesma que a do IRPJ, algumas despesas dedutíveis na apuração daquela, não o são para esta.

A alíquota incidente para apuração da CSLL é, em regra, de 9%, excetuada as hipóteses previstas na Lei nº 9.689/88:

Art. 3º. A alíquota da contribuição é de: I - **20%** (vinte por cento), no período compreendido entre 1º de setembro de 2015 e 31 de dezembro de 2018, e 15% (quinze por cento) a partir de 1º de janeiro de 2019, no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; II - **17%** (dezessete por cento), no período compreendido entre 1º de outubro de 2015 e 31 de dezembro de 2018, e 15% (quinze por cento) a partir de 1º de janeiro de 2019, no caso das pessoas jurídicas referidas no inciso IX do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; III - **9%** (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas (grifo nosso).

As atividades destacadas nos incisos “I” e “II” do mencionado artigo contemplam, de uma forma geral, instituições financeiras e cooperativas de crédito.

Portanto, especificamente à holding familiar, cuja atividade se desenvolve dentro do seio da família, a alíquota será de 9%, seja a base de cálculo apurada pelo lucro real ou presumido.

4.4.6 Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

Na sistemática de apuração do PIS e da COFINS há dois regimes de tributação, a saber, o **regime cumulativo**, regra geral, aplicado às empresas tributadas pelo lucro presumido, e o **regime não cumulativo**, regra geral, aplicado às empresas tributadas pelo lucro real.

Ambos os regimes se diferem, basicamente, nas alíquotas e na permissão ou não de compensar parte das despesas e custos quando do recolhimento tributário.

No regime cumulativo, o PIS representa uma alíquota de 0,65% e a COFINS de 3% aplicado sobre a receita bruta prevista no Decreto-lei nº 1.598/77:

Art. 12. A receita bruta compreende: I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II - o preço da prestação de serviços em geral - o resultado auferido nas operações de conta alheia; IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

Assim como na apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre lucro líquido, a base de cálculo (receita bruta) do PIS e da COFINS deve ser ajustada nos moldes da Lei nº 9.718/98:

Art. 3º [...]§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta: I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita bruta; IV - as receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; e VI - a receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos.

Assim, no regime cumulativo de tributação as alíquotas de 0,65% e de 3% incidem sobre a receita bruta operacional, excluídas as hipóteses acima mencionadas.

De outro modo, a apuração do PIS e da COFINS pelo regime não cumulativo apresenta uma razoável complexidade e custo, o qual, aliado à apuração do lucro real, desestimulam a constituição de empresas quando obrigadas a este regime.

Na sistemática não cumulativa o PIS representa alíquota de 1,65% e a COFINS de 7,6% incidentes sobre “o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil” (art. 1º da Lei nº 10.833/03 - COFINS e art. 1º da Lei 10.637/02 - PIS), excluídas as receitas previstas nos artigos 3º destas leis.

Quando da sua apuração, o montante encontrado após a aplicação do percentual sobre a base de cálculo tributável, nem sempre corresponde ao montante a ser recolhido, pois na sistemática não cumulativa a legislação permite a compensação através de créditos oriundos de operações anteriores.

Desta forma, os créditos de PIS e COFINS devem ser compensados do montante a ser recolhido, quando da apuração não cumulativa.

4.4.7 Análise sistemática do planejamento tributário

A análise perfunctória dos principais tributos incidentes na constituição e atividade das holdings apresenta um papel importante no planejamento tributário, contudo não nos permite concluir sobre qual a melhor opção quando apresentado isoladamente.

A análise do caso concreto é imprescindível a qualquer conclusão sobre ser ou não vantajosa, esta ou aquela tributação, não consubstanciando regra para todos os casos.

Entretanto, de um modo geral, algumas conclusões são possíveis.

A apuração pelo lucro real, embora permita a exclusão de diversas despesas e compensação de prejuízos em sua base de cálculo, apresenta alto custo de conformidade tributária. Assim, quando optante, revela-se vantajosa às empresas que possuem altas despesas, pois permite-se uma melhor apuração do lucro do exercício, bem como empresas que apresentam sazonalidade na lucratividade, permitindo-se a compensação de prejuízos.

Uma vez adotado a modalidade lucro real, o PIS e a COFINS na sistemática não cumulativa apresentam oneroso dispêndio tributário, exigindo-se maior rigor na escrituração contábil;

Tratando-se de holding pura, cujo objeto social se limita a participação de outras sociedades, as receitas, dividendos e resultados com equivalência patrimonial não são tributados pelo IR, CSLL, PIS e pela COFINS, pois não incorporam na base de cálculos destes tributos.

Sendo assim, sem considerar eventual ganho de capital, é possível concluir que “a holding pura não fica sujeita a qualquer tributação, sendo ela tributada pelo lucro real ou presumido, de modo que a escolha pelo lucro presumido se dá em razão de sua simplicidade” (SILVA e ROSSI, 2015, p. 172).

Inclusive, digno notar que não há qualquer espanto ao ver empresas preferindo remunerar os sócios através da distribuição de lucros e dividendos, posto que esta forma de remuneração não enseja o recolhimento do IR pessoa física e pessoa jurídica, tampouco para a última de CSLL, PIS e COFINS.

No caso das holdings mistas, cujo objeto social além de prever a participação societária, dispõe também sobre o desenvolvimento de determinada atividade, a tributação segue no mesmo sentido, a exceção da tributação sobre o ganho de capital e sobre eventual atividade prestada.

4.5 Holding Familiar para o Produtor Rural

Ao passo que surge o agronegócio, surge um consenso entre a atividade rural exercida pelo empresário rural na forma da pessoa física e a cumulatividade de patrimônio decorrente dessa atividade. Ou seja, a atividade exercida em seu próprio nome, sem a existência da holding, não lhe garante segurança patrimonial.

Conseqüentemente, traria ao produtor rural uma insegurança jurídica a qual poderia vir a comprometer seu patrimônio integralmente e então, em uma eventual contração de dívidas, o patriarca poderia colocar em risco todo esse patrimônio adquirido em razão dessas obrigações e arruinar os negócios de uma família construído durante gerações.

No entanto, em uma inesperada ausência do patriarca ou matriarca ocorre a chamada sucessão obrigatória, sendo seus bens, em decorrência da lei, imediatamente transferidos ao respectivos herdeiros. Porém, muitas vezes esse evento é extremamente desgostoso e desgastante, não obstante o papel da holding familiar aplicada ao agronegócio desfaz os obstáculos na questão da sucessão familiar dentro das propriedades rurais.

A holding para o produtor rural produz uma proteção do patrimônio, através da constituição de uma empresa. Dentro de um cenário que a cada dia se torna mais complexo, principalmente porque percebe-se que a quantidade empresas familiares do país que é cada vez menor, estas quase não chegam a segunda geração e, deste modo, a minoria chega a terceira geração.

Em razão desta descontinuidade que estão propensas as empresas familiares é que se estabelece o papel da holding no agronegócio, cujo objetivo principal é permitir a sucessão do negócio, ou seja, há um processo muito bem estruturado para que possa admitir a sucessão desse negócio de forma planejada e conseqüentemente com condições para que o negócio tenha continuidade e perpetuidade.

A holding é uma empresa que investe seu próprio patrimônio em ações ou quotas, dependendo da forma em que ela é constituída no sentido principalmente de fazer com que se tenha uma empresa que possa estar realmente controlando os outros negócios da família. Mas, dentro de uma situação em que há

um acordo de cotista e principalmente todas as regras de gestão de negócio estejam bem estabelecidas.

Dentro de um ponto de vista central, a holding pode representar um importante mecanismo de organização e planejamento fiscal, societário e principalmente garantir a percepção de que a proteção patrimonial tem por objetivo considerar um país onde eminentemente as empresas são familiares e visar a continuidade desse negócio.

A holding tem esse intuito quando falamos de gestão: há um acordo de quotistas e todas as regras das pessoas que estão inseridas dentro desse negócio devem ser exercidas e cumpridas dentro da empresa familiar. Em contrapartida, um conflito de interesses pode ser contraído principalmente por haver uma questão de emocionalidade forte, gerando uma confusão dos papéis exercidos dentro do negócio familiar.

No Brasil, a maioria das empresas constituídas são familiares, um dos principais motivos que leva a descontinuidade da atividade empresarial, além daqueles já mencionados, são a falta de profissionalização e preparação dos sucessores que irão assumir os negócios.

A holding familiar trabalha dois aspectos: o primeiro é a questão da proteção patrimonial familiar, e o segundo aspecto, que é extremamente importante para a continuidade dos negócios, é a sucessão empresarial.

Na verdade, é perceptível o fato das empresas deixarem de existir a partir da segunda geração, pois, por vezes, não há um processo estruturado de preparação do herdeiro para assumir o negócio, o qual exige preparação. A holding familiar facilita isso, a partir do momento que é trabalhado esses dois aspectos do patrimônio da família e a sucessão.

Na constituição da holding familiar o objetivo é ter uma pessoa jurídica que controla outros negócios e outras empresas, retirando a figura do administrador pessoal. Em verdade, é a pessoa jurídica administrando outra pessoa jurídica e outros negócios.

A holding familiar voltada ao agronegócio tem de ser constituída a partir do momento em que se entende que o patrimônio e o negócio da família é a própria atividade rural. A partir disto, exige-se a necessidade de uma análise da realidade familiar, como negócios e patrimônio, realizando-se um desenho societário de acordo com determinada família.

Como por exemplo, as fazendas que estão registradas na pessoa física são integralizadas na holding familiar, visando uma proteção patrimonial. Posteriormente, farão parte do quadro societário dessa holding o patriarca e seus filhos, dependendo de cada situação e de cada caso. Em algumas situações são colocados somente os filhos com cláusulas de usufruto vitalício para os pais.

É constituído um negócio sólido, em razão das diversas proteções que uma empresa possui, desonerando-se a atividade empresarial rural, em razão dos diversos benefícios fiscais que permeiam a atividade, tornando-se um importante e atraente instrumento de proteção patrimonial.

5 CONCLUSÃO

O Direito Comercial surgiu a partir do século XIX, em função do antigo comércio, o qual adotava a teoria dos atos de comércio – sistema francês. Essa teoria fazia parte de um sistema antigo que estabelecia relações de mercancia, que, com o passar dos anos, pode-se notar a sua insuficiência para conceituar economicamente o comércio, que levava em conta o critério objetivo que era definido em lei.

Com o advento do Código Civil de 2002, incorporou-se a Teoria da Empresa, um sistema italiano que superou o francês, a fim de identificar especificamente o empresário. Atualmente, o critério subjetivo é utilizado para a sua identificação, ou seja, para a caracterização do empresário rural este deve ser enquadrado na previsão do artigo 966 do Código Civil.

Dentre as inovações que o *Codice Civile* trouxe para o empresário dentro do ordenamento jurídico brasileiro, podemos destacar alguns benefícios que acometem principalmente o empresário rural.

Destarte, é facultado ao produtor rural inscrever-se como empresário, pois *ab initio* o exercício de sua atividade não é empresarial, adquirindo personalidade jurídica com o cumprimento das formalidades do artigo 968 do Código Civil vigente e da Lei 8.934, que versa sobre o registro público das empresas mercantis.

A partir desta concepção de empresário e com o surgimento da legislação das Sociedades Anônimas (Lei 6.404/76) a holding se tornou importante instrumento de planejamento e sucessão empresarial.

A holding possui como objeto social a participação em outras sociedades, trata-se da gestão de uma empresa noutra, exercendo o poder de controle através de outras sociedades. Esta constitui uma sociedade criada para deter bens e participações em outras sociedades, possuindo várias formas de constituição.

Dentro das normas da Sociedade Anônima não há nenhum impedimento que versa sobre as formalidades de uma holding, assim como em relação a um único tipo societário. Em outras palavras, a nomenclatura holding não emana nenhum tipo societário específico.

Posto isso, a holding, quando aplicada em âmbito familiar evidencia diversos benefícios que a torna atraente tanto do ponto de vista sucessório, quanto da administração patrimonial.

Do ponto de vista sucessório, inegavelmente, evita conflitos inerentes à própria transmissão dos bens entre os herdeiros. Quando os bens são incorporados a holding, permite que o patriarca indique antecipadamente quais bens ficarão com cada herdeiro, através da concessão de quotas desta sociedade, tutelando o patrimônio no seio familiar e, principalmente desonerando a sucessão *causa mortis*.

Isto, em consequência, gera tranquilidade e segurança aos bens da família, além da grande economia financeira se comparado com a incidência de tributos pessoa física.

Portanto, a desoneração tributária não ocorre somente com a sucessão, mas também pode trazer uma importante redução da carga tributária na própria manutenção e gerenciamento do capital, principalmente pelo fato de haver incentivos estatal no exercício da atividade empresarial, como a imunidade de ITBI na incorporação de bens na sociedade empresarial.

A holding familiar pode ser constituída em diversos tipos societários, desde que seja compatível com a Lei das Sociedades Anônimas, não havendo, pois, um rígido e correto tipo para a constituição de uma holding familiar. Este deve compor a realidade familiar.

Nesta unidade de estudo, diante do todas as classificações de tipos societários, aquele que a nosso ver é mais cabível e benéfico, refletindo maior compatibilidade com as mais variadas formas, é a de natureza limitada, o qual surge a partir da formação de uma sociedade com dois ou mais sócios, previsto no contrato social, limitando a responsabilidade de cada sócio que fica adstrita ao valor do capital social integralizado na sociedade de cada um dos sócios.

Por fim, todas as características da holding familiar demonstram-se como uma perfeita ferramenta de aplicação na atividade rural, permitindo as benesses de um uma holding familiar comum, como o planejamento sucessório e proteção familiar do produtor rural, possibilitando a integralização de patrimônios que estavam registrados na pessoa física, e que agora passa a pertencer a holding familiar.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 8. ed. ver., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2014.

ALMEIDA, Amador Paes de. **Direito de empresa no código civil**. 2. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008

BIANCO, João Francisco. **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica: uma visão geral**. SANTI, Eurico Marco Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). Tributação das Empresas. São Paulo: QuartierLatin, 2006.

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

_____. **Código Civil (2002)**. 17^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2014

CASTRO, Eduardo de. **Impostos Estaduais para concursos**. Salvador: JusPODIVM, 2015.

CAVALLAZZI FILHO, Tullo. **Atualidade do novo direito empresarial**. Florianópolis: OAB - SC, 2002

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial: direito de empresa**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012

_____. **Curso de Direito Comercial – Direito de Empresa**. 13^a ed. São Paulo: Saraiva, vol. 1, 2009

DINIZ, Maria Helena. **Lições de Direito Empresarial**. 2^a ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ESTIGARA, Adriana. **Impostos federais, estaduais e municipais para concursos**. Salvador: JusPODIVM, 2016.

FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Manual de direito comercial**. 17. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 25. Ed. Ver., atual, e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016.

LODI, João Bosco; LODI, Edna Pires. **Holding**. 3. ed., rev. e atual. São Paulo: Thomson, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed., ver., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011.

MAMEDE, Gladston. **Manual de Direito Empresarial**. - São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Direito empresarial brasileiro: empresa e atuação empresarial**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Holding familiar e suas vantagens: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar**. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINEZ, Luciano. **Curso de direito do trabalho: relações individuais, sindicais e coletivas do trabalho**. 2. ed São Paulo: Saraiva, 2011.

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito do trabalho**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5ª ed. ver. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Direito empresarial esquematizado**. 6. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo : MÉTODO, 2016.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributos: teoria geral e espécies**. Niterói, RJ: Impetus, 2013.

ROCCO, Alfredo. **Princípios de direito comercial**. Campinas: LZN, 2003.

SILVA, Fabio Pereira da. **Holding Familiar: visão jurídica do planejamento societário, sucessório e tributário**/Fabio Pereira da Silva, Alexandre Alves Rossi. São Paulo: Trevisan Editora, 2015.