

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

JHONATAN OLIVEIRA ALVES

O USO DA HOLDING FAMILIAR COMO ESTRATÉGIA DE PLANEJAMENTO
SUCESSÓRIO E A SUA RELAÇÃO COM A EVASÃO FISCAL

São Paulo

2023

JHONATAN OLIVEIRA ALVES

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito para obtenção do título de
Bacharel no Curso de Direito da universidade
Presbiteriana Mackenzie.

ORIENTADOR: PROF: DR. ROBERTO NUSSINKIS MAC CRACKEN

São Paulo

2023

JHONATAN OLIVEIRA ALVES

**O USO DA HOLDING FAMILIAR COMO ESTRATÉGIA DE PLANEJAMENTO
SUCESSÓRIO E A SUA RELAÇÃO COM A EVASÃO FISCAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito para obtenção do título de
Bacharel no Curso de Direito da universidade
Presbiteriana Mackenzie.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador(a):

Examinador(a):

Examinador(a):

A Deus,

Primeiro quero agradecer a Deus, que me deu a vida, o talento e a oportunidade de chegar até aqui. Sem a sua graça, nada disso seria possível.

Aos meus pais e irmãs,

Obrigado por todo o amor, apoio e incentivo. Vocês são minha base e minha inspiração.

Ao meu pastor Junio,

Obrigado por sempre me guiar e me ensinar. Você é um verdadeiro exemplo de fé e dedicação.

A todas as pessoas que me motivaram durante a graduação e antes dela,

Obrigado por acreditarem em mim e me ajudarem a chegar até aqui.

Este trabalho é dedicado a todos vocês, que fizeram parte da minha jornada e me ajudaram a ser a pessoa que sou hoje.

AGRADECIMENTOS

Agradeço de forma especial aos meus pais, Celina e Regi, por terem investido na minha educação desde cedo e por nunca me limitarem em meus sonhos e propósitos. Vocês são meus maiores exemplos e a minha maior inspiração.

Agradeço também às minhas irmãs, Carol e Talita, por terem me aguentado desde sempre falando sobre o vestibular, faculdade e OAB. Vocês são minhas melhores amigas e sempre estiveram ao meu lado, nos bons e nos maus momentos.

Peço perdão aos meus três sobrinhos, Júlia, Miguél e Kauan, pela ausência durante esse período e agradeço por terem entendido. Vocês são a minha alegria e o meu motivo para seguir em frente.

Agradeço ao meu pastor, por me ouvir durante todo esse período e sempre me encorajar. Você é um segundo pai, um verdadeiro amigo e um ótimo conselheiro.

Agradeço aos meus professores, do ensino infantil, fundamental, médio, pré-vestibular e especialmente os da graduação. Vocês me ensinaram muito e me ajudaram a chegar até aqui.

Um agradecimento especial ao meu orientador, Roberto Mac Cracken, por toda a orientação, paciência e dedicação. Você foi fundamental para a realização deste trabalho.

O USO DA HOLDING FAMILIAR COMO ESTRATÉGIA DE PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO E A SUA RELAÇÃO COM A EVASÃO FISCAL

Jhonatan Oliveira Alves

Resumo: Tendo em vista que as empresas familiares no Brasil crescem anualmente, o presente estudo abordará a questão do uso da holding familiar como estratégia de planejamento sucessório e a sua relação com a evasão fiscal, a fim de analisar se o planejamento sucessório com a constituição da Holding Familiar está relacionado com a evasão fiscal. Para tanto, foi necessário realizar uma pesquisa referencial bibliográfica e análise de algumas decisões judiciais dos tribunais. Feitas as análises necessárias, verificou-se que a evasão fiscal está mais relacionada com o ITBI, sendo possível concluir que a integralização de imóveis no capital social da holding familiar é uma das principais causas de interpretação errônea dos dispositivos legais e maior incidência de causas judiciais nesse sentido.

Palavras-chaves: Holding; Holding Familiar; Planejamento Sucessório; Evasão Fiscal.

Abstract: Considering that family businesses in Brazil grow annually, this paper aims to discuss the usage of family holding as a succession planning strategy and its relationship with tax evasion, in order to analyze whether succession planning with the establishment of the Family Holding is related to tax evasion. To achieve such considerations, it was necessary to carry out a bibliographic reference research and proceed with the analysis of some judicial legal court decisions. Within this context, it was established that tax evasion is more related to ITBI, being possible, therefore, to conclude that the payment of properties in the share capital of the family holding is one of the main causes of erroneous interpretation of legal provisions and a higher incidence of legal cases in this regard. sense.

Key words: Holding; Family Holding; Succession Planning; Tax evasion.

Sumário: 1. Introdução. 2. Holding Familiar. 2.1 Conceito. 2.2 Tipos. 2.3 Natureza Jurídica. 3. Planejamento sucessório. 3.1 Direito à Sucessão. 3.2 Planejamento Sucessório na Holding Familiar. 4. Evasão fiscal (Incidência de ITCMD e ITBI). 4.1 Elisão e evasão fiscal. 4.2 Incidência de ITCMD. 4.3 Incidência de ITBI. 4.4 Economia de Imposto de Renda de Pessoa Física. 5. Análise de casos concretos (STF e STJ). 6. Considerações Finais. Referências

Bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO

A sucessão empresarial é um tema complexo e crucial para a continuidade das empresas familiares, que representam uma parte significativa das empresas no Brasil. Nesse contexto, a utilização de holdings familiares como estratégia de planejamento sucessório tem se destacado como uma alternativa de relevância crescente. Este trabalho propõe uma análise crítica do uso da holding familiar como uma estratégia de planejamento sucessório e sua relação com a evasão fiscal.

A relevância do tema se fundamenta na necessidade de compreender os desafios e oportunidades enfrentados por famílias empresárias na gestão e transição de seus patrimônios. O planejamento sucessório é fundamental para garantir a continuidade dos negócios familiares, bem como para minimizar conflitos, riscos financeiros, jurídicos e tributários associados a esse processo. A holding familiar, nesse sentido, é um ótimo modelo de empresa que concentra a gestão de patrimônios, bens e direitos vinculados a uma família para alcançar a estratégia mais segura e viável para os sócios.

Este estudo fundamenta-se em uma ampla revisão bibliográfica, recorrendo a obras de renomados autores das áreas de sucessão, direito tributário e direito societário. Por meio da análise crítica e da síntese dessas contribuições, procura-se compreender a complexidade do planejamento sucessório e o benefício da holding familiar como uma ferramenta de sucesso nesse processo.

Não só, a compreensão dos dispositivos legais e fiscais é um componente essencial deste trabalho. Analisaremos as implicações legais e tributárias da utilização da holding familiar, tendo em vista a legislação brasileira vigente. Será de particular interesse examinar como as estratégias de planejamento sucessório interagem com o sistema tributário brasileiro, podendo resultar em redução da carga fiscal de forma lícita ou, eventualmente, configurar uma evasão fiscal.

Uma das contribuições significativas desta pesquisa será a análise de algumas decisões judiciais proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”), pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) e pelo Tribunal de Justiça (“TJ”) relacionadas ao tema do planejamento sucessório utilizando as holdings familiares e a evasão fiscal. Referidas decisões oferecem fundamentos essenciais no tocante à interpretação e à aplicação da legislação brasileira no que diz respeito a essas estratégias, bem como eventuais litígios e controvérsias envolvendo o tema.

Além disso, busca-se investigar se o crescimento das holdings familiares no Brasil está, de fato, relacionado à evasão fiscal. Isso porque, a evasão fiscal é uma preocupação constante para as autoridades fiscais federais, municipais e para a sociedade em geral, uma vez que pode resultar em perda de receita para o Estado. Assim, é fundamental compreender se o aumento da utilização de holdings familiares como estratégia de planejamento sucessório está vinculado a práticas que possam ser interpretadas como evasão fiscal, e, em caso afirmativo, de que forma isso ocorre.

No decorrer deste estudo, serão explorados conceitos fundamentais relacionados ao planejamento sucessório, às holdings familiares, à legislação tributária e societária, bem como às decisões judiciais relevantes. Por meio de uma análise crítica e aprofundada, busca-se oferecer uma visão abrangente e embasada sobre a relação entre esses aspectos.

Ao final, sob a ótica do direito tributário pretende-se entender sobre a licitude no uso da holding familiar e sobre o problema evidenciado em relação a evasão fiscal. Logo, possibilitando entender se a incidência de impostos na constituição da holding familiar impede ou contribui para a evasão fiscal envolvida nessa operação.

2. HOLDING FAMILIAR

2.1. Conceito

A holding é um tipo de empresa popularmente conhecida no Brasil por exercer a característica de controle de outras empresas e bens. A expressão é derivada do verbo em inglês *to hold*, o qual traduzido significa segurar, manter, controlar, guardar, fortalecer, entre outros.

É importante destacar que o conceito da holding surgiu no Brasil em 1976, com a edição da Lei das Sociedades Anônimas (“Lei n. 6.404/76”) que, em seu artigo 2º e parágrafo 3º, trouxeram o que segue:

Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à 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. (BRASIL, 1976)

No ordenamento jurídico brasileiro não há lei específica para tratar sobre o assunto holding de forma que muitos doutrinadores trouxeram os seus entendimentos acerca do tema, a exemplo do jurista Gladston Mamede (2023, p. 23): “A expressão *holding company*, ou simplesmente holding, serve para designar pessoas jurídicas (sociedades) que atuam como titulares de bens e direitos” e o referido jurista argumenta que a holding poderá incluir em seu

controle outros tipos de bens (2023, p. 23): “o que pode incluir bens imóveis, bens móveis, participações societárias, propriedade industrial (patente, marca etc.), investimentos financeiros etc”.

Outro exemplo semelhante é o que dizem Lodi e Lodi (2012, p. 4):

I. TO HOLD, na língua inglesa, significa: Segurar, Manter, Controlar, Guardar, Dominar, Fortalecer, Pensar, Julgar. (Webater's – dicionário inglês/português de Antônio Houaiss). II. Holding Company - uma companhia cuja finalidade é manter ações de outras companhias. III. Companhia holding é qualquer empresa que mantém ações de outras companhias em quantidade suficiente para controlá-las e emitir certificados próprios. Em sua forma mais pura, a companhia holding não opera partes de sua propriedade, mas direta ou indiretamente controla as políticas operativas e habitualmente patrocina todo o financiamento. (Walter E. Lagerquist). IV. Companhia holding é uma sociedade juridicamente independente que tem por finalidade adquirir e manter ações de outras sociedades, juridicamente independentes, com o objetivo de controlá-las, sem com isso praticar atividade comercial ou industrial. (Oscar Hardy).

Sendo assim, como o conceito de holding está atrelado a uma companhia que detém diversos bens e direitos, não se limitando apenas a bens imóveis ou móveis, mas qualquer outro tipo de bens considerados patrimônios de uma empresa, tais como: marcas, patentes e/ou investimentos financeiros, sendo estes estrangeiros ou nacionais.

2.2. Tipos

As holdings utilizadas para planejamentos sucessórios podem ser segregadas em quatro tipos, assim como explica Prado (2023, p. 14):

Os tipos de holding mais comuns, utilizados em organizações patrimoniais e planejamentos sucessórios, são: (i) Holding Pura: administra participações (ações ou cotas) em uma ou mais sociedades operacionais; (ii) Holding Mista: administra participações em sociedade(s) operacional(is) e tem atividade operacional própria; (iii) Holding Imobiliária: serve para administrar bens imóveis da família, em regra, destinados à compra e venda e/ou locação; e (iv) Holding Patrimonial: administra o patrimônio de uso pessoal e conjunto da família.

Dessa forma, para cada modelo de holding há uma finalidade e objetivo esperados. A holding pura, como o próprio nome já diz, tem como principal objetivo a administração de sociedades de participações por meio de ações e cotas, já as holdings mistas têm seu funcionamento direcionado para atividade operacional própria, bem como a administração de participações em outras sociedades. Por fim, com funcionalidade mais específica do que as demais, a holding imobiliária e a holding patrimonial atuam, na respectiva ordem, com

administração de bens imóveis da família destinados a venda ou locação e com a administração dos bens considerados de uso pessoal ou coletivo da família.

Sendo assim, a holding pode ser dividida em dois modelos, sendo eles: a holding de administração ou a holding de organização, ambas com características e funções diferentes. O principal objetivo do modelo de administração compreende a estruturação de planos voltados ao seu funcionamento, bem como na atuação dos demais sócios.

Por outro lado, a holding de organização possui cláusulas específicas que acomodam sócios em determinada finalidade pretendida, sendo o oposto da administração, conforme preceitua Mamede (MAMEDE, 2023, p. 27):

A diferença sutil entre ambas está no fato de que a holding de administração efetivamente funciona como um quartel general, estruturando planos de atuação, definindo estratégias mercadológicas, distribuindo orientações gerenciais e, se necessário, intervindo diretamente na condução das atividades negociais das sociedades controladas ou, a partir de ajustes com os demais sócios, nas sociedades em que haja mera participação societária. Em oposição, a holding de organização não demanda efetiva coordenação administrativa, podendo ser constituída, dentro de determinada estruturação societária, para dar a conformação que se planejou, o que não raro implica a assimilação de parâmetros fiscais, negociais, entre outros. A holding de organização também é muito usada para permitir a acomodação de sócios. E não seria preciso lembrar, mas vamos ainda assim, que essa configuração e função decorrem de cláusulas específicas. Não é o rótulo que se dá à sociedade, mas as normas redigidas para a sua estruturação e atividade que a qualificam.

Nesse sentido, a holding familiar, como o próprio nome diz, é constituída com a finalidade de organizar e controlar determinados bens patrimoniais de indivíduos do mesmo núcleo familiar e tem-se que o objetivo é o de facilitar a gestão dos bens e a economia de impostos, ainda que sejam geridos por profissionais qualificados para esse fim: "cujas quotas ou ações estejam sob o controle de uma família, podendo ser administradas por seus membros, ainda que com o auxílio de gestores profissionais" (MAMEDE, 2023, p. 211).

2.3. Natureza Jurídica

Entendendo que a holding necessariamente está prevista como sociedade empresária (artigo 2º, parágrafo 3º da Lei n. 6.404/76), pode-se dizer que esse modelo de empresa poderá ser enquadrado tanto em sociedade simples, limitada ou anônima. Prado (2023, p. 13), nesse sentido, preceitua que, “na verdade, a grande diferença entre uma holding (seja ela constituída sob a forma de Ltda., S/A ou SLU) e uma empresa operacional reside, essencialmente, em seu objeto social, ou seja, na razão pela qual ela foi criada.”.

No art. 982 do Código Civil, tem-se que serão consideradas sociedades empresárias toda a sociedade em que haja no objeto o exercício de atividade própria de empresário, sendo que essas atividades serão exercidas profissionalmente para a circulação de bens, serviços e produtos, a fim de beneficiar-se economicamente (BRASIL, 2002). Contudo, há uma objeção quanto as atividades consideradas científicas, intelectuais ou artísticas, ou seja, os profissionais que exercerem essas atividades não podem ser enquadradas em empresários e a natureza jurídica da sociedade será a sociedade simples (art. 966, parágrafo único)¹.

Corroborando com tal racional, cita-se trecho da obra de Sílvio de Salvo Venosa e Cláudia Rodrigues (2023, p. 119):

Segundo o vigente Código Civil, a sociedade que tenha por objeto o exercício da atividade própria de empresário sujeito a registro será considerada sociedade empresária, enquanto as demais serão consideradas simples. O parágrafo único desse dispositivo ainda acrescenta que será considerada empresária a sociedade por ações e as cooperativas, sociedades simples. Por outro lado, o art. 966 considera “empresário” quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

A natureza jurídica escolhida definirá em qual órgão os documentos deverão ser levados a registro, as sociedades limitadas e anônimas serão registradas na Junta Comercial do Estado de sede da empresa e as sociedades simples no Registro Civil de Pessoa Jurídica, conforme prevê o art. 1.150 do Código Civil de 2002².

No tocante ao registro da pessoa jurídica, conforme preceitua Venosa (2023, p. 69) cabe ao órgão competente com base no art. 1.153 do Código Civil³, verificar se as exigências formais de autenticidade e legitimidade dos signatários, bem como os demais procedimentos legais para registro foram cumpridos, assim efetivando o registro da pessoa jurídica.

3. PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO

¹ “Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.” (BRASIL, 2002).

² “Art. 1.150. O empresário e a sociedade empresária vinculam-se ao Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais, e a sociedade simples ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, o qual deverá obedecer às normas fixadas para aquele registro, se a sociedade simples adotar um dos tipos de sociedade empresária.” (BRASIL, 2002).

³ “Art. 1.153. Cumpre à autoridade competente, antes de efetivar o registro, verificar a autenticidade e a legitimidade do signatário do requerimento, bem como fiscalizar a observância das prescrições legais concernentes ao ato ou aos documentos apresentados.” (BRASIL, 2002).

3.1. Direito à Sucessão

O direito à sucessão está previsto no Código Civil, nos arts. 1.784 à 2.027, os quais prevêem que, no momento de abertura da sucessão, a herança é transmitida aos herdeiros legítimos e testamentários. Segundo Orlando Gomes (2019, p. 1), a sucessão é:

Direito das Sucessões é a parte especial do Direito Civil que regula a destinação do patrimônio de uma pessoa depois de sua morte.¹ Não compreende as disposições de Direito Tributário, nem as de Direito Público relativas aos efeitos do óbito do indivíduo na esfera das respectivas competências. Refere-se apenas às pessoas físicas. A extinção de uma pessoa jurídica não está no seu âmbito, nem têm a natureza de disposições de última vontade os preceitos estatutários que regulam a sorte do patrimônio social. Disciplina, concisamente falando, os efeitos da morte de uma pessoa natural, na área do Direito Privado.

Sendo assim, necessário resguardar as garantias vinculadas ao direito sucessório para conferir aos herdeiros a proteção aos bens e direitos oriundos do patrimônio do de cujos. No mesmo sentido, Silvio de Salvo Venosa exemplifica (2023, p. 477) “[...] sempre que uma pessoa tomar o lugar de outra em uma relação jurídica, há uma sucessão. A etimologia da palavra (sub cedere) tem exatamente esse sentido, ou seja, de alguém tomar o lugar de outrem.”

Acerca do tema sucessório, existem 2 modalidades de sucessão previstas no ordenamento brasileiro: sucessão legítima e sucessão testamentária. A primeira é definida por Tartuce (2022, p. 25) “aquela que decorre da lei, que enuncia a ordem de vocação hereditária, presumindo a vontade do autor da herança”. Já a segunda é definida pelo mesmo autor como aquela que “[...] tem origem em ato de última vontade do morto, por testamento, legado ou codicilo, mecanismos sucessórios para exercício da autonomia privada do autor da herança.” (TARTUCE, 2022, p. 25).

No cenário de falecimento onde haverá partilha de bens por meio de sucessão legítima, a ordem de sucessão é seguida conforme previsto no art. 1.829 do Código Civil:

Art. 1.829. A sucessão legítima defere-se na ordem seguinte: I - aos descendentes, em concorrência com o cônjuge sobrevivente, salvo se casado este com o falecido no regime da comunhão universal, ou no da separação obrigatória de bens (art. 1.640, parágrafo único); ou se, no regime da comunhão parcial, o autor da herança não houver deixado bens particulares; II - aos ascendentes, em concorrência com o cônjuge; III - ao cônjuge sobrevivente; IV - aos colaterais. (BRASIL, 2002)

Acerca do tema, o entendimento dos juristas Maluf e Maluf (2021, p. 179) é que a ordem sucessória deve se pautar na solidariedade dos membros da família e no amparo familiar,

ou seja, a existência de um vínculo de mútua ajuda é o principal fundamento para sucessão legítima:

É válido ressaltar que a referida ordem sucessória tem por base as relações de família e de sangue (*jus familiae, jus coniugii e jus sanguinis*), sendo que a solidariedade deve sempre reinar entre os seus membros e o amparo familiar deve constituir o alicerce e o fundamento da sucessão legítima, com referência à vocação hereditária.

Quanto à sucessão testamentária, Orlando Gomes (2019, p. 69) define:

O título pelo qual se sucede testamentariamente é o ato de última vontade idôneo a determinar a devolução, mas seu fundamento se encontra indiscutivelmente na lei. Não é correto dizer-se que a sucessão testamentária opera por efeito da expressa vontade do homem. Sua viabilidade decorre de permissão do direito positivo. É a lei que põe à disposição das pessoas capazes um meio técnico de regulação da própria sucessão, assegurando-lhes o direito de dispor dos seus bens para depois da morte, observadas certas exigências. A vontade humana não é a causa da sucessão. Sua intervenção ocorre apenas para regrar a devolução sucessória.

Nesse sentido, conforme exemplificado, à sucessão testamentária deve seguir alguns critérios no momento de disposição dos bens e não basta apenas a vontade do autor da herança, mas se atentar as exigências legais e seus limites. Portanto, o testamento será válido e a vontade do autor respeitada, desde que as disposições legais tenham sido seguidas.

3.2 Planejamento Sucessório na Holding Familiar

Segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) cerca de 90% das empresas possuem um perfil familiar e seu faturamento correspondem a 65% do PIB (Produto Interno Bruto). Ademais, o SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas) é uma importante entidade privada e realizou estudos semelhantes, os quais identificaram que 58% das empresas registradas na RAIS (Relação Anual de Informações Sociais) em 2015 não possuíam empregados e 92% possuíam entre zero e dez empregados, estas que o controle eram do sócio constituinte (SEBRAE, 2021).

Dessa forma, é evidente pelos dados divulgados pelo IBGE e SEBRAE que, em sendo comuns os negócios familiares no Brasil, é de extrema relevância otimizar, sempre dentro dos limites legais, as maneiras de gestão patrimonial em casos de sucessão. Nesse sentido, Maluf e Maluf (2023, p. 137) esclarecem que “outra função a que se presta a constituição de holdings

familiares é o planejamento da sucessão. Há, sim, estratégias mais simples e, mesmo, antiquíssimas, como o uso do testamento [...]”.

Ou seja, em que pese haja métodos tradicionais já previstos em lei para a simples operacionalização do plano sucessório, a partir do desenvolvimento doutrinário e das práticas comerciais, evidenciou-se uma potencial alternativa que, conforme trabalhada no presente artigo, apresenta seus pontos de vantagem face, por exemplo, o modelo testamentário.

O planejamento sucessório por meio da holding familiar apresenta uma forma inovadora para dispor do patrimônio, como preceitua Mamede e Mamede (2023, p. 137):

A virada de chave resulta na possibilidade não apenas de dispor de quem ficará com quanto ou com o quê, mas ir além de disciplinar, por meio de diplomas societários (contrato social, estatuto social, acordo de sócios e outros), outras questões, a exemplo a maneira de condução de atividades e bens.

E acerca da holding familiar como instrumento de planejamento sucessório, em especial as imobiliárias, Prado (2023, p. 14) defende que esse tipo específico de holding pode ser utilizado como uma forma de antecipação de herança no planejamento sucessório:

Finalmente, a holding imobiliária também pode ser constituída com o objetivo de antecipação de herança. Nesse caso, o titular do patrimônio constitui a holding, transfere para ela todos os imóveis que pretende transferir aos seus herdeiros e doa as cotas da empresa formada, em geral com reserva de usufruto vitalício, mantendo a gestão e o poder de voto (direitos políticos) e os direitos patrimoniais (recebimentos de lucros). Essas cotas também podem ser gravadas com as cláusulas de reversão, incomunicabilidade, impenhorabilidade e inalienabilidade

Assim, as holdings atuam diretamente no planejamento sucessório de muitas famílias ao permitirem que o seu uso facilitem a gestão do patrimônio e organizem os seus bens, a fim de possibilitar o adiantamento da herança, e mantendo outros direitos sobre os bens, como a reserva de usufruto, incomunicabilidade e inalienabilidade.

4. EVASÃO FISCAL (INCIDÊNCIA DE ITCMD E ITBI)

4.1 Elisão e Evasão Fiscal

O Código Tributário Nacional (CTN) dispõe no artigo 116 e parágrafo único⁴ sobre a

⁴ “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.” (BRASIL, 1966)

economia tributária e permite aos contribuintes, de forma legal, ações para diminuir alguns impostos. A tal prática atribui-se o nome de “elisão fiscal”, a qual se caracteriza na prática como uma forma de evitar a ocorrência de fato gerador, ocasionando a não obrigatoriedade de pagamento do tributo e atingindo o objetivo do planejamento tributário. Nas palavras de Mazza (2023, p. 203) “elisão ou planejamento tributário é nome dado à utilização de práticas lícitas realizadas pelo sujeito passivo, normalmente antes da ocorrência do fato gerador, com o objetivo de economizar no pagamento do tributo.”

Da transcrição de Mazza, verifica-se que a conceituação de elisão fiscal está obrigatoriamente vinculada ao princípio da legalidade, visto que será configurada apenas em situações de práticas lícitas. Ou seja, o que está previsto no CTN e na Constituição Federal de 1988 (“CF”) deve ser interpretado de forma legal (art. 150, I, da CF⁵ e art. 97 do CTN⁶), assim como preceitua Sacha Calmon Navarro Coêlho (2022, p. 165):

O legislador pode, é verdade, equiparar institutos e sacar efeitos tributários específicos ao fazer a lei. Mas é o próprio programa da lei que está em foco, sem nenhuma interpretação econômica. Não será, pois, caso de interpretação, mas de legislação (princípio da legalidade).

O risco é evidenciado quando, sob disfarce de elisão fiscal, manobras fiscais são aplicadas à mercê do princípio da legalidade para fins de evitar o fisco. Nesse sentido, a chamada “evasão fiscal” forma oposta à elisão fiscal, caracteriza-se por ser uma manobra ilícita e utilizada para fuga de impostos por meio de fraudes em documentos, faturamento, ocultação de patrimônio, entre outros. O jurista Alexandre Mazza (2023, p. 203) esclarece que “[...] a evasão, fraude fiscal ou sonegação fiscal consiste na prática de uma conduta ilícita pelo sujeito passivo, normalmente após a ocorrência do fato gerador, visando frustrar intencionalmente o recolhimento do tributo.”

Portanto, o contribuinte, ciente do que está previsto na legislação tributária, ao simular atos lícitos para fins de burlar o fisco na condição de elisão fiscal, pratica a fraude fiscal. A corroborar, cita-se Hugo de Brito Machado Segundo (2022, p. 135) que preceitua que “não

⁵ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;” (BRASIL, 1988).

⁶ “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.” (BRASIL, 1966).

configuram planejamento tributário, como dito, as condutas ilícitas, praticadas por meio de fraude.”. No mais, o mesmo autor esclarece que “O mesmo se pode dizer da simulação, por meio da qual o contribuinte deseja praticar o ato “a”, pratica efetivamente o ato “a”, mas declara formalmente a feitura do fato “b”.” (SEGUNDO, 2022, p. 135).

Por fim, conforme o exposto por meio da legislação e na visão de juristas renomados, é imprescindível que as práticas de elisão fiscal e a evasão fiscal não sejam confundidas, visto que ambas possuem objetivos parecidos para a economia de impostos, mas apenas uma delas, ou seja, a elisão fiscal, é lícita e permitida pela legislação, enquanto a evasão fiscal utiliza-se de mecanismos fraudulentos para benefício fiscal.

4.2 Incidência de ITCMD

O Imposto de Transmissão Causas Mortis e Doação (“ITCMD”) é devido quando há transmissão de bens ou direitos relativos à doação ou herança. A competência para instituir o referido imposto é dos Estados e Distrito Federal, não há lei federal específica para dispor sobre o ITCMD, mas o artigo 155, I, da CF/88⁷ atribui competência aos entes citados (BRASIL, 1988).

Além do mais, sobre a questão fiscal do ITCMD, nas palavras do jurista Mazza (2023, p. 158) “o ITCMD é tributo dotado essencialmente de função fiscal, pois sua arrecadação atende a finalidades arrecadatórias.”. Assim, por atender as finalidades arrecadatórias, os entes competentes deverão atribuir a forma de fiscalização ou cobrança, bem como o seu recebimento. Ainda, para Mazza (2023, p. 158), as entidades estaduais possuem autonomia e utilizam-se com predominância do lançamento por declaração “sendo tributo estadual, cada entidade competente tem autonomia para definir a modalidade de lançamento a ser utilizada. Todavia, há um predomínio da utilização do lançamento por declaração.”

Aproximando tais considerações do enfoque de análise do presente artigo, conforme mencionado anteriormente, uma das funções da constituição da Holding Familiar é o planejamento sucessório, a partir da qual os sócios poderão doar, de forma não onerosa, suas quotas na sociedade aos futuros herdeiros, planejando a sucessão. Nesse tipo de transferência, também incide o ITCMD, assim como ilustram Silva e Rossi (2015, p. 127):

Como foi dito, é corriqueiro no planejamento patrimonial que os pais, após constituírem, a sociedade holding, optem pela doação de suas quotas aos

⁷ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;” (BRASIL, 1988).

herdeiros. O procedimento, portanto, faz parte do planejamento de sucessão familiar que pode ser um dos objetivos da constituição da empresa. Sobre esse ato incide o ITCMD, representando, no mais das vezes, elevados custos em detrimento de parte do patrimônio da família.

Destarte, na hipótese de adiantamento da legítima, o ITCMD mantém o mesmo valor de imposto a pagar ao Estado e os herdeiros recebem os bens como se fosse um adiantamento da herança, o conhecido planejamento sucessório. Ainda, esclarece Silva e Rossi (2015, p. 132):

Porém, igualmente comum seja feita somente a transmissão da nua-propriedade dos bens, sendo seus frutos mantidos em favor dos doadores, no caso exemplificado, os pais. Nesse particular, a base de cálculo será reduzida [...], sendo calculada a razão de dois terços do valor do bem. Um terço restante dessa base de cálculo deverá ser recolhido apenas no momento da efetiva transmissão dos direitos aos frutos, ou seja, quando todos os elementos da propriedade se perfazerem em favor dos herdeiros.

Assim, conforme o exposto, quando há o adiantamento da legítima o imposto relativo a transmissão dos bens aos herdeiros é reduzido a um terço e quando efetivamente o bem está em posse e usufruto do futuro possuidor o restante do ITCMD é recolhido.

4.3 Incidência de ITBI

O Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (“ITBI”), como o próprio nome diz, é devido quando ocorre transmissão de bens imóveis, sendo de competência do município em que se localiza o imóvel, conforme preceitua o artigo 156, inciso II, da Constituição Federal ⁸.

A base de cálculo do ITBI pode ser calculada pelo valor venal ou valor de mercado do bem imóvel, conforme exemplifica Sabbag (2018, p. 320):

A base de cálculo do ITBI é o valor venal dos bens imóveis transmitidos ou direitos reais cedidos. É o valor de mercado, não sendo importante o preço de venda constante da escritura. Em outras palavras, será o preço de venda, à vista, em condições normais de mercado, consoante doutrina pacífica e legislação (art. 156, II, da CF; art. 35 do CTN).

Cabe ressaltar que a integralização do capital social por meio de bens é permitida pela legislação ao que tanger as sociedades, sejam a sociedade limitada no artigo 997, III, do Código Civil ⁹ e para as sociedades por ações na Lei 6.404/76 no artigo 7^o¹⁰. Além do mais, a

⁸ “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 [...]” (BRASIL, 1988).

⁹ “Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará: [...] III - capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária;” (BRASIL, 2002).

¹⁰ “Art. 7º O capital social poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro.” (BRASIL, 1976).

integralização do capital social se relaciona com a Holding Familiar e o ITBI, visto que a transferência de bens imóveis para integralização do capital social é uma prática lícita nas sociedades, sobretudo na Holding Familiar, conforme preceituado por Mamede (2023, p. 179), “habitualmente, faz-se a integralização do capital social de uma holding familiar pela transferência de patrimônio familiar para a sociedade [...]”.

Portanto, como exemplificado acima, sobre a transferência de bens imóveis entre pessoas incide ITBI, e deve ser pago ao município. Contudo, apesar de tal conclusão, tem-se na Constituição Federal, em seu artigo 156, parágrafo 2º e inciso I¹¹, e também no próprio Código Tributário Nacional, em artigo 36 e inciso I¹², que a transferência de bens imóveis de pessoas físicas para pessoa jurídica com a finalidade de integralização de capital social ficará isenta de ITBI.

Cumprir destacar que na redação do presente artigo, a isenção somente será possível para as pessoas jurídicas que não tenham atividades de compra e venda de bens e direitos relativos aos transferidos.

No mesmo sentido, Silva e Rossi (2015, p. 136) argumenta:

Essa análise permitiria concluir que a integralização do capital social da empresa por meio de um imóvel é fato gerador do ITBI. Ocorre, todavia, que a Constituição Federal previu que esse ato é imune, ou seja, não incide o ITBI nessa operação, exceto se a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

Ainda, um ponto importante para ser observado quanto a integralização do capital social pelos sócios é a responsabilidade descrita no artigo 1.052 do Código Civil, o qual preceitua que “na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.” (BRASIL, 2002).

4.4 Economia de Imposto de Renda de Pessoa Física

¹¹ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil [...]” (BRASIL, 1988).

¹² “Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

I - quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;” (Brasil, 1966).

Além do ITBI incidir na transferência de bens da pessoa física para a pessoa jurídica, o imposto de renda poderá incidir nessas transações. Isto é, no artigo 23 da Lei n. 9.249/95¹³, preceitua-se que as pessoas físicas poderão realizar a transferência de bens e direitos para integralização de capital social, os quais podem ser transferidos pelo valor de mercado ou o valor informado na declaração dos bens do imposto de renda.

Nesse mesmo sentido, nos parágrafos seguintes do mesmo dispositivo legal, estão expressas as normas à respeito do valor da transferência do bem informado na declaração e duas hipóteses são apresentadas: No parágrafo 1º tem-se que se o bem transferido for o mesmo valor da declaração do imposto de renda não há o que incidir a respeito de ganho de capital e no parágrafo 2º exemplifica que se a transferência for realizada por um valor diferente do lançado na declaração, a diferença maior será tributada como ganho de capital (BRASIL, 1995).

Nas palavras de Silva e Rossi (2015, p. 144):

Portanto, somente haverá tributação caso a transferência seja procedida por valor superior ao que consta na declaração do IR. Caso contrário, bastará proceder a baixa do bem na declaração seguinte, lançando-se, em substituição e pelo mesmo valor, as ações ou quotas da pessoa jurídica em que o bem foi integralizado.

No escopo em análise, como visto anteriormente, na constituição da Holding Familiar poderá ser integralizado no capital social bens da pessoa física que figurar no quadro societário. Na hipótese de integralização desse bem pelo valor venal e no futuro ocorrer a venda por um valor maior haverá a incidência de imposto, este calculado de forma diferenciada a depender do regime de tributação da empresa. Conforme argumentam Silva e Rossi (2015, p. 146):

Com efeito, ao proceder a integralização de bens pelo valor de custo e não de mercado, embora se evite a tributação nesse ato, é possível que, no futuro, um custo maior seja imposto à pessoa jurídica, em prejuízo ao patrimônio de seus sócios. Isso ocorre porque, caso esses bens sejam posteriormente alienados, dependendo do regime de tributação da empresa e da contabilização do imóvel, o valor de custo servirá de referência para cálculo do IR será aquele previsto no ato da integralização, reduzido de eventual depreciação.

No que se refere à doação, os mesmos critérios serão observados quanto a integralização de bens, ou seja, se o bem for transferido pelo mesmo valor constante na declaração de imposto de renda não há incidência do imposto e caso o bem seja doado para

¹³ “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.” (BRASIL, 1995).

integralização do capital social por um valor superior haverá incidência de imposto para o doador, assim colabora Silva e Rossi (2015, p. 150):

Portanto, se a doação for realizada pelo valor constante na declaração de IR do doador, nenhum imposto será devido. Caso seja realizada pelo valor de mercado, será devido IR pelo doador. Em nenhuma hipótese o donatário, que recebe os bens, terá obrigação de pagamento do tributo.

Logo, a incidência do imposto de renda nas questões que envolvam a constituição da Holding Familiar estão diretamente relacionados na forma de transferência dos bens para integralização do capital social e no valor declarado anteriormente, caso haja diferença do valor venal ou valor de mercado haverá incidência de imposto sobre ganho de capital e na pessoa jurídica no momento de alienação do referido bem.

5. ANÁLISE DE CASOS CONCRETOS (STF E STJ)

O presente capítulo tem o objetivo de analisar de forma crítica algumas decisões dos tribunais brasileiros a respeito do tema envolvendo as holdings familiares e possíveis evasões fiscais praticadas pelos seus sócios.

Dessa forma, o intuito ao analisar as decisões se pautará na interpretação do que decidiu os magistrados ao julgarem as ações e de que forma estão sendo aplicados a incidência dos impostos, bem como nos argumentos sobre a temática, a fim de entender se há relações entre a integralização do capital social na constituição da holding familiar com a evasão fiscal.

Portanto, a primeira decisão a ser analisada é um Recurso Extraordinário com Agravo sob o n. 1.378.663 (Paraná) do Supremo Tribunal Federal (“STF”), o que versa sobre a mandado de segurança sob a alegação de violação do artigo 156, § 2º, I, da Constituição Federal, mais especificamente trata a respeito da imunidade do ITBI em integralização de bens no capital social de pessoa jurídica. O acórdão recorrido possui a seguinte ementa:

EMENTA: apelação cível. mandado de segurança. itbi. alegada imunidade sobre a transmissão de bens para o fim de integralizar o capital social da impetrante. art. 156, §2º, i da cf. regras imunizantes que devem ser interpretadas de acordo com a sua finalidade a qual, no caso, visa ao incentivo do desenvolvimento da atividade produtiva, geração de empregos, circulação de riquezas e melhorias sociais. divergência com o objetivo da sociedade empresária impetrante. holding familiar constituída com a finalidade de blindagem patrimonial. impossibilidade de reconhecimento da imunidade tributária no caso. sentença mantida. (BRASIL, 2022)

A referida lide tem como parte recorrente uma holding familiar constituída com o

intuito de blindagem patrimonial, segundo dados acórdão. Nesse sentido, os fatos argumentativos da decisão em que o Ministro Luiz Fux nega seguimento ao recurso se pautam exclusivamente em observância aos artigos citados anteriormente, tais como: art. 156, inciso II e §2º, inciso I da Constituição Federal e art. 36 e 37 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 2022).

Sendo assim, o ministro, no decorrer do voto, aduz sobre a decisão acertada do magistrado ao denegar o mandado de segurança e transcreve parte dos argumentos anteriores do magistrado em que fundamenta sobre a criação da holding ser exclusivamente com o intuito de centralização do patrimônio dos seus sócios, sendo que na integralização foram transferidos os seguintes bens: apartamentos, vagas de garagem, depósitos em edifício residencial, casas residenciais e automóveis (BRASIL, 2022).

Ainda, defende que aparentemente o objetivo na constituição específica dessa holding familiar tem como função o planejamento sucessório, tributário ou a blindagem patrimonial, o que é uma medida lícita. Contudo, não se enquadra na questão de imunidade do ITBI, visto que a holding não foi criada para geração de empregos, fomentar o mercado ou a geração de riquezas (BRASIL, 2022).

No mais, o ministro, ao finalizar a decisão, discorreu sobre a impossibilidade de ultrapassar o entendimento do tribunal de origem a respeito da matéria, ou seja, seria necessário analisar a legislação infraconstitucional, bem como reanalisar as provas e fatos dos autos, o que não seria possível no recurso extraordinário por afronta aos dispositivos constitucionais, de forma que negou seguimento ao recurso (BRASIL, 2022).

O Ministro Luiz Fux discorre em sua decisão:

Desse modo, verifica-se que, para ultrapassar o entendimento do Tribunal de origem, seria necessário analisar a causa à luz da interpretação dada à legislação infraconstitucional pertinente e reexaminar os fatos e as provas dos autos, o que não é cabível em sede de recurso extraordinário, pois a afronta ao texto constitucional, se houvesse, seria indireta ou reflexa e a Súmula 279 desta Corte impede o reexame de provas. [...] (BRASIL, 2022)

O segundo acórdão a ser analisado trata-se do Agravo de Instrumento n. 2263654-16.2018.8.26.0000 do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJ-SP), Comarca de Assis em que a decisão inicial versa sobre demanda anulatória da transferência de imóveis e deferimento de tutela provisória de urgência para bloqueio de matrículas, o que tem o resumo a seguir:

EMENTA: agravo de instrumento. ação anulatória de transferência de imóveis. tutela provisória para bloqueio das respectivas matrículas. holding

familiar, de que apenas a agravada, também filha, não faria parte, a que transferidos bens do patriarca. limites da doação em vida pelo autor da herança. conferência que se dá em substância, tudo ademais da asserção de verdadeira simulação. hipótese em que se justifica a medida acautelatória deferida na origem. decisão mantida. recurso desprovido. (SÃO PAULO, 2019)

No caso em questão, as partes envolvidas constituíram uma holding familiar para administração do patrimônio do pai e da sua esposa, para fins de planejamento sucessório por eventual falecimento. Por outro lado, a filha de José William, esta que é meia-irmã dos outros filhos, alega que não foi incluída como sócia na holding familiar e tão pouco informada sobre a transferência dos bens para a pessoa jurídica (SÃO PAULO, 2019).

Conforme argumentos apresentados pelo magistrado do caso:

Em primeiro lugar, parece reforçada a deliberação acautelatória do Juízo se o agravante admite terem sido as Fazendas transferidas para empresa criada pelo cônjuge e filhos de William, como holding familiar, para administração dos bens respectivos e planejamento sucessório por ocasião do falecimento do patriarca. (SÃO PAULO, 2019)

Em contrapartida, os outros filhos alegam que não ocorreu a omissão quanto aos bens transferidos para a holding familiar e que no momento de abertura da sucessão a quota hereditária correspondente a irmã, ora agravante, seria acertada (SÃO PAULO, 2019).

O magistrado, ao negar provimento ao recurso, reforça os fatos alegados pelo agravante, tais como: (i) a admissão da holding familiar ter sido criada pelo cônjuge e filhos para administração dos bens e planejamento sucessório por ocasião de falecimento do patriarca; (ii) a agravante não fazer parte da pessoa jurídica e mesmo que alegaram ciência, o que ela nega, sobre a empresa e bens; e (iii) a questão sobre a doação inoficiosa e a sua nulidade, com base no artigo 2.007 do Código Civil¹⁴ (SÃO PAULO, 2019).

O relator Claudio Godoy encerra a argumentação com os seguintes dizeres:

Bem verdade argumentar-se com a dificuldade de acesso a recursos financiados em virtude do bloqueio. Mas tal o que em princípio se parece atribuir ao intento de formar empresa familiar, para administração e

¹⁴“Art. 2.007. São sujeitas à redução as doações em que se apurar excesso quanto ao que o doador poderia dispor, no momento da liberalidade. § 1º—O excesso será apurado com base no valor que os bens doados tinham, no momento da liberalidade. § 2º—A redução da liberalidade far-se-á pela restituição ao monte do excesso assim apurado; a restituição será em espécie, ou, se não mais existir o bem em poder do donatário, em dinheiro, segundo o seu valor ao tempo da abertura da sucessão, observadas, no que forem aplicáveis, as regras deste Código sobre a redução das disposições testamentárias. § 3º—Sujeita-se a redução, nos termos do parágrafo antecedente, a parte da doação feita a herdeiros necessários que exceder a legítima e mais a quota disponível. § 4º—Sendo várias as doações a herdeiros necessários, feitas em diferentes datas, serão elas reduzidas a partir da última, até a eliminação do excesso.” (BRASIL, 2002).

planejamento sucessório de José William, mas sem todos os filhos, que titulam nesta condição iguais direitos com relação à paternidade comum. E, portanto, mesmo não seja comum a mãe e, no caso do agravante, que se diz meeira dos bens transferidos. Mas tal o que, em tese, e se se escolheu a constituição de pessoa jurídica, não impediria participação proporcional da agravada. (SÃO PAULO, 2022)

Em outras palavras, seria possível os irmãos da agravada terem a incluído como sócia da holding familiar, ainda que de forma proporcional ao limite dos bens e direitos da sua herança, evitando assim a ação anulatória de transferência de imóveis, bloqueio das matrículas e possível nulidade da doação.

O próximo acórdão a ser analisado é a Apelação Cível nº 1002259-96.2022.8.26.0642 do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJ-SP), da Comarca do Município de Ubatuba e tem como base o resumo abaixo:

Ementa: Apelação Cível Anulatória de Débito Fiscal Município de Ubatuba - ITBI Sentença de improcedência - Insurgência do contribuinte - Integralização de imóveis ao capital social Imunidade é regra, até o escoamento do prazo de três anos da sua aquisição, nos termos do artigo 37, §2º, do CTN Ausência de comprovação através de documentos contábeis que a empresa não exerce atividade preponderantemente imobiliária Afastamento da imunidade e manutenção da cobrança do tributo cobrado pelo Município Precedentes desta C. Câmara - Sentença mantida recurso desprovido. (SÃO PAULO, 2023)

A presente apelação cível visa discutir ação anulatória de débito fiscal contra o Município de Ubatuba, julgada improcedente. O tema discutido na ação se refere a imunidade do ITBI quando há integralização de bens no capital social de pessoa jurídica (SÃO PAULO, 2023).

O Município de Ubatuba, ora apelado, no dia 14/04/2015 reconheceu a imunidade do ITBI para a empresa holding recém constituída e emitiu a guia de não incidência, sob a condição de análise futura dos documentos contábeis e assim verificação de possível atividade imobiliária (SÃO PAULO, 2023), com fundamento no artigo 4º, §8º, da Lei nº. 3.289/09, o qual cita-se na íntegra:

Art. 4º Não se aplica o disposto nos III a V do artigo anterior, quando o adquirente tiver como atividade preponderante a compra e venda desses bens ou direitos, a sua locação ou arrendamento mercantil. [...] §8º O reconhecimento administrativo da não incidência, na hipótese do § 2º deste artigo, dependerá de instauração de processo regular administrativo, cuja decisão pela autoridade competente será sob condição resolutiva. (UBATUBA, 2009).

Contudo, em 19/02/2019 a Fazenda do Município de Ubatuba determinou a

apresentação dos documentos contábeis relativos aos anos de 2015, 2016 e 2017, o que não foi cumprido até a data de 23/05/2022 (SÃO PAULO, 2023).

Sendo assim, o Município negou o pedido administrativo de isenção do ITBI e argumentou:

A omissão da empresa em relação ao atendimento das exigências feitas pela Fazenda Pública para verificar a atividade preponderante da empresa, em cumprimento ao disposto no §2º do artigo 4º, da Lei Municipal nº 3.289/09, impõe o indeferimento do benefício pretendido, devendo ser efetuados lançamentos de ITBI [...]. (SÃO PAULO, 2023)

Nesse mesmo sentido, o Juízo *a quo* acolheu a tese argumentada pelo município e julgou a ação improcedente, voltando a deliberação do recurso. Assim, expos o que diz os artigos mencionados anteriormente sobre a imunidade do ITBI (Art. 156, §2º, I da CF/88 e art. 37 do CTN) e defendeu que cabem aos municípios a autonomia para instituir sobre o imposto e verificação da atividade preponderante, mas não se pode presumi-la com base na descrição do objeto social (SÃO PAULO, 2023).

Ademais, quanto à comprovação da receita operacional, o Município possui autonomia para solicitar os documentos comprobatórios para decidir sobre a imunidade do ITBI e no contrato social da holding familiar contém na cláusula quarta os dizeres: "no objeto social não está incluída a atividade de intermediação em transações imobiliárias." (SÃO PAULO, 2023) e a integralização dos imóveis ao capital social ocorreu no momento na data de constituição (SÃO PAULO, 2023).

Dessa forma, mesmo que a holding familiar no seu objeto social tenha a atividade de administração de bens próprios, não se pode determinar que há o exercício de atividade imobiliária, assim argumentou o relator:

Na hipótese subjudice, de acordo com o contrato social juntado aos autos, é possível aferir que a empresa apelada foi constituída em 27.03.2014 (fls.10/17) e tem como objeto a administração de bens próprios, podendo participar de outra sociedade como sócia, quotista ou acionista, mas deixa claro no parágrafo único da cláusula quarta que "no objeto social não está incluída a atividade de intermediação em transações imobiliárias." Importante, ainda, que a integralização dos imóveis ao capital social ocorreu na mesma data da sua constituição. Em que pese constar como parte do objeto social da empresa contribuinte a administração de bens próprios, a princípio, não haveria indicativo que ela exerceria preponderantemente atividade imobiliária [...]. (SÃO PAULO, 2023)

O relator, ao fundamentar o restante da decisão, argumentou que o município agiu corretamente ao lançar o tributo, bem como não se pode defender a nulidade do procedimento

administrativo porque o contribuinte não apresentou os documentos contábeis pertinentes ao período e também não comprovou que os requisitos para não incidência do ITBI descritos na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional foram cumpridos (SÃO PAULO, 2019).

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo principal aprofundar o conhecimento sobre a utilização da holding familiar como estratégia de planejamento sucessório e sua relação com a evasão fiscal. Ao longo das páginas anteriores, foi examinado detalhadamente doutrinas específicas dos temas, alguns resultados divulgados pelo SEBRAE e IBGE, bem como a análise das decisões dos tribunais, notadamente o STF, STJ e TJSP. O intuito foi compreender os mecanismos de funcionamento da holding familiar, sua importância na gestão do patrimônio familiar e os desafios legais e tributários envolvidos nesse modelo de empresa.

A análise das doutrinas e a contribuição de renomados autores permitiram uma visão mais clara sobre a holding familiar. Ela se apresenta como uma estratégia sólida para o planejamento sucessório, possibilitando a transferência do controle, direitos e propriedade dos bens de forma eficaz e menos onerosa. Aprofundando as implicações legais e tributárias desse instrumento, conseguimos perceber como sua correta utilização pode ser benéfica para a preservação do patrimônio familiar.

Os dados divulgados pelo SEBRAE e IBGE reforçam a importância das empresas familiares no cenário econômico brasileiro. Estas empresas desempenham um papel significativo na geração de empregos e na contribuição para o desenvolvimento do país. Portanto, é crucial entender as estratégias de sucessão e planejamento que podem garantir sua continuidade e crescimento.

A análise das decisões dos tribunais proporcionou exemplos práticos dos desafios enfrentados na constituição e gestão de holdings familiares. Os conflitos familiares entre herdeiros, a não observância dos dispositivos legais que regem o tema, como a Constituição Federal, o Código Civil e o Código Tributário Nacional, são questões que podem surgir e exigem atenção cuidadosa por parte dos envolvidos.

Ao final deste estudo, pode-se afirmar que o problema de pesquisa relacionado ao uso da holding familiar como estratégia de planejamento sucessório e à evasão fiscal foi respondido. A análise revelou que a integralização de bens na holding podem gerar implicações tributárias, em especial no que tange ao Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). Um aspecto de destaque é a possível imunidade fiscal quando se integraliza como capital social, algo que

muitas vezes ocasiona problemas junto ao município competente para instituir o referido imposto.

Diante disso, a conclusão deste trabalho reforça a relevância da holding familiar como ferramenta estratégica para o planejamento sucessório em empresas familiares no Brasil. No entanto, ressalta-se que sua correta aplicação exige um conhecimento profundo das implicações legais e fiscais envolvidas, bem como um planejamento minucioso. A conscientização sobre a importância do cumprimento das obrigações legais é fundamental para evitar conflitos e problemas futuros.

Por fim, conclui-se que o uso da holding familiar como ferramenta de planejamento sucessório é lícita e possui amparo no ordenamento jurídico e como base há vários fundamentos sobre os benefícios e riscos evidenciados nas doutrinas de diversos juristas brasileiros apresentados no presente trabalho, sendo possível compreender que os tribunais se baseiam em diversos fundamentos legais para definir se o sócio da holding familiar utilizou a constituição desse modelo de empresa para fraudar ou se evadir de impostos, tais como o ITCMD ou ITBI, afirma-se ainda que a incidência de ITBI é muito mais frequente como objeto de decisão nos tribunais, conforme exposto nos referidos casos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição (1988), de 05 de outubro de 1988. Brasília, DF: **Diário Oficial da União**, 05 out. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 06 nov. 2023.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**. Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 31 out. 2023.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 08 nov. 2023.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: **Diário Oficial da União**, 17 dez. 1976. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 08 nov. 2023.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF: **Diário Oficial da União**, 26 dez. 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 08 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (tribunal pleno). Recurso Extraordinário com Agravo 1.378.663 Paraná. Apelação Cível. Mandado De Segurança. ITBI. Alegada imunidade sobre a transmissão de bens para o fim de integralizar o capital social da impetrante. Recorrente: Hoppen Participações Ltda. Recorrido: Município de Curitiba. Brasília, DF: **Diário da Justiça Eletrônico**, 29 abr. de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350959215&ext=.pdf>. Acesso em: 17 out. 2023.

COÊLHO, Sacha Calmon N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9788530993900. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993900/>. Acesso em: 01 out. 2023.

EXAME. **Qual é o grande desafio à longevidade das empresas familiares brasileiras, segundo a Dom Cabral**: em artigo, Carlos Martins Pereira, professor associado da fundação Dom Cabral, explica os motivos por trás de negócios bem-sucedidos por várias gerações. 2023. Da Redação. Disponível em: <https://exame.com/negocios/qual-e-o-grande-desafio-a-longevidade-das-empresas-familiares-brasileiras-segundo-a-dom-cabral/>. Acesso em: 14 set. 2023.

GOMES, Orlando. **Sucessões**. São Paulo: Grupo GEN, 2019. E-book. ISBN 9788530986049. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530986049/>. Acesso em: 12 set. 2023.

LODI, Edna Pires; LODI, João Bosco. **Holding**. 4. Ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011. Rev. E atua. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788522112647/pageid/2>. Acesso em: 08 nov. 2023.

MALUF, Carlos Alberto D.; MALUF, Adriana Caldas do Rego Freitas D. **Curso de Direito das Sucessões**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. E-book. ISBN 9786555598094. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555598094/>. Acesso em: 14 set. 2023.

MAMEDE, Gladston. **Série Soluções Jurídicas - Holding Familiar e suas Vantagens**. 15ª Ed. rev. e atual. São Paulo: Grupo GEN, 2023.

MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda C. **Blindagem Patrimonial e Planejamento Jurídico**, 5ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2015. E-book. ISBN 9788522496297. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522496297/>. Acesso em: 19 out. 2023.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. Saraiva: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553627284. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627284/>. Acesso em: 04 out. 2023.

PRADO, Roberta N. **Estratégias Societárias e Sucessórias no Direito Brasileiro**. São Paulo: Saraiva Jur, 2023. E-book. ISBN 9786553625099. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553625099/>. Acesso em: 10 set. 2023.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. – 6. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro Forense; São Paulo: Método, 2018.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Agravo de Instrumento nº 2263654-16.2018.8.26.0000. Agravo de instrumento. Ação anulatória de transferência de imóveis. Tutela provisória para bloqueio das respectivas matrículas. Agravante: Rui Claret de Carvalho Gonçalves. Agravado: Jacqueline Gabriele Santana Gonçalves. Juiz: Dr. Diogo Porto Vieira Bertolucci. Assis, SP: **Diário da Justiça Eletrônico**. 28 fev. de 2019. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=12268999&cdForo=0>. Acesso em: 17 out. 2023.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação Cível - Autos Digitais Processo nº 1002259-96.2022.8.26.0642. Apelação Cível Anulatória de Débito Fiscal - Município de Ubatuba - ITBI Sentença de improcedência - Insurgência do contribuinte - Integralização de imóveis ao capital social. Apelante: M.H. Administração de Bens e Participações. Apelado: Município de Ubatuba. Ubatuba, SP. **Diário da Justiça Eletrônico**. 26 out. de 2023. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=17288177&cdForo=0>. Acesso em: 28 out. 2023

SEBRAE. **Pais e filhos: os desafios e valores entre gerações de empreendedores**: conheça histórias de sucesso para você começar a se inspirar e planejar a sucessão familiar no seu negócio. Conheça histórias de sucesso para você começar a se inspirar e planejar a sucessão familiar no seu negócio. 2021. Disponível em: <https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/ms/artigos/pais-e-filhos-os-desafios-e-valores-entre-geracoes-de-empreendedores,f646cf80c782c710VgnVCM100000d701210aRCRD>. Acesso em: 07 nov. 2023.

SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9786559772261. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559772261/>. Acesso em: 04 out. 2023.

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

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil**: Direito das Sucessões. v.6. São Paulo: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9786559643547. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559643547/>. Acesso em: 14 set. 2023.

UBATUBA - SP. Lei nº 3.289, de 30 de dezembro de 2009. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão “intervivos”, 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 à sua aquisição, e dá outras providências. Ubatuba, SP: **Diário Oficial do Município**, 30 dez. 2009. Disponível em: <https://www.camaraubatuba.sp.gov.br/documentos/leis/2009/3289.pdf>. Acesso em: 28 out. 2023.

VENOSA, Sílvio de S. Direito Civil: **Família e Sucessões**. v.5. São Paulo: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559774715. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774715/>. Acesso em: 23 out. 2023.

VENOSA, Sílvio de S.; RODRIGUES, Cláudia. **Direito Empresarial**. São Paulo: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559772445. Disponível em:


<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559772445/>. Acesso em: 12 set. 2023.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, **Jhonatan Oliveira Alves**, discente regularmente matriculado na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 4188039-0, período noturno, turma 10S, tendo realizado o TCC com o título: **O USO DA HOLDING FAMILIAR COMO ESTRATÉGIA DE PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO E A SUA RELAÇÃO COM A EVASÃO FISCAL** sob a orientação do Professor **Roberto Nussinkis Mac Cracken**, declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 10 de novembro de 2023.



Jhonatan Oliveira Alves