
PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO: UMA ABORDAGEM TRIBUTÁRIA E EMPRESARIAL

SUCCESSION PLANNING: A TAX AND BUSINESS APPROACH

VALMIR CÉSAR POZZETTI

Doutor em Direito Ambiental e Biodireito pela Université de Limoges/França. Prof. Adjunto A da UFAM – Univ. Federal do Amazonas e Prof. Adjunto A da UEA – Univ. do Estado do Amazonas.

HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA

Doutorando em Direito Constitucional pela UNIFOR. Mestre em Contabilidade e Controladoria – Ufam. Prof. do Centro Universitário – CIESA. Email: heltonpraia12@gmail.com.

RESUMO

O objetivo desta pesquisa foi analisar o planejamento sucessório por intermédio de uma abordagem dos direitos tributário e empresarial, no Brasil. Para isso, considerou-se na análise as sucessões legítima e testamentária. Identificou-se no ordenamento jurídico soluções para a repartição da herança e averiguou-se as maneiras mais adequadas para se fazer a sucessão. Investigou-se a possibilidade do planejamento sucessório por intermédio de holding familiar, bem como a análise dos resultados encontrados, a fim de identificar soluções para a problematização posta. A metodologia utilizada foi a do método dedutivo; quanto aos meios a pesquisa foi a bibliográfica e documental e quanto aos fins foi qualitativa. Registrou-se como resultado que o planejamento sucessório, no viés dos direitos tributário e empresarial, mostra-se relevante instrumento para solucionar problemas ocasionados pela sucessão, para manter e melhorar a administração de patrimônios consideráveis, assim como diminuir conflitos familiares.

PALAVRAS-CHAVE: Planejamento sucessório; Tributação; Empresa familiar; Holding.

ABSTRACT

The objective of this research was to analyze succession planning through a tax and business rights approach in Brazil. For this, the analysis was considered legitimate and testamentary successions. Legal solutions were identified in the legal order for the distribution of inheritance and the most appropriate ways were found to make the succession. We investigated the possibility of succession planning through a family holding company, as well as the analysis of the results found, the order to identify solutions to the problematization. The methodology used was that of the deductive method; how much to the means the research was bibliographical and documentary and as to the ends was qualitative. As a result, succession planning, based on tax and business rights, has proved to be an important instrument for solving problems caused by succession, to maintain and improve the administration of considerable assets, as well as to reduce family conflicts.

KEYWORDS: Inheritance planning; Taxation; Family business; Holding.

INTRODUÇÃO

A transmissão da herança aos herdeiros pelo titular quando da sucessão é dotada de regras, nesse sentido os interesses familiares devem ser precedidos de planejamento que vise diminuir os conflitos civis, tributários, sucessórios, bem como de toda ordem.

Embora a Constituição brasileira de 1988 e o Código Civil brasileiro de 2002 reúnem inovações e avanços na área de direito de família e sucessão patrimonial, em relação às normas anteriores revogadas, limitam-se à transferência da titularidade dos bens e direitos aos herdeiros, sem pormenorizar questões como a exata distribuição dos bens aos interessados, a afetividade entre os membros familiares, até mesmo por

se tratar de peculiaridades específicas do grupo parental e de difícil regulamentação normativa.

Dessa forma, o ordenamento jurídico do século XXI se aperfeiçoa conforme os atos e costumes dos membros da família que fazem parte da sociedade, exigindo do direito a sua função de justiça social. Assim, cada vez mais o direito passa a se orientar pela solidariedade, ainda que em ato contrário o sujeito vise mais o interesse particular. O paradoxo existe em todo o direito privado.

No Estado democrático de direito as normas infraconstitucionais devem respeitar os princípios constitucionais, onde existe uma ligação direta com a proteção do indivíduo e por conseguinte a solidariedade humana onde se inicia com o amparo do novo ser no âmbito familiar, se prolongando com os direitos garantido pela estrutura social, como possuir uma moradia, constituir família, e seus reflexos naturais da estrutura econômica do grupo parental, incluídos o direito à herança, a sucessão, entre inúmeros outros.

Noutro viés, a transmissão legal dos bens aos herdeiros pela sucessão gera custo administrativo, tributário e de várias outras ordens, que são considerados relevantes no seio de uma sociedade familiar. A alta tributação na sucessão hereditária é questionada, assim como, a existência de situações mais adequadas para o pagamento dos tributos. Embora a regra tributária seja considerada desproporcionalmente elevada aos beneficiários dos bens objeto da sucessão, também registra as hipóteses de isenção (não incidência) na transmissão patrimonial dos bens do autor da herança a pessoas físicas e jurídicas, que deve seguir a estrita determinação legal, portanto, trata-se de exceção à regra de tributar, concedida pela norma legal e com a discricionariedade da autoridade administrativa.

A administração do patrimônio familiar é de importante relevância pois representa toda a conquista do grupo adquirida com o passado, sua sobrevivência no presente e seu alicerce para enfrentar o futuro que é incerto. Muitas vezes, requer experiência, auxílio de profissionais da área especializada, sejam pessoas físicas ou jurídicas, no sentido de mostrar a melhor alternativa de preservação e expansão desses bens conquistados e/ou adquiridos.

Isto posto, indaga-se: de que forma os direitos tributário e empresarial pode contribuir para o planejamento dos bens quando do falecimento do mantenedor do

grupo familiar no Brasil? A pesquisa se torna relevante, considerando que os bens deixados pelo falecido precisam ser transmitidos aos herdeiros de toda a ordem de uma maneira legal e justa, harmônica e pacífica, pois deste ato depende a sobrevivência econômica dos membros da família, agora sem a presença do representante do arrimo do lar.

Nesta seara, no sentido de solucionar eventuais problemas no procedimento sucessório, a interação do direito de sucessão com os direitos tributário e empresarial torna-se ferramenta importante para a realização da divisão patrimonial da herança, até mesmo durante a existência, em vida, do titular do patrimônio. Assim, abre-se o caminho para a efetivação do planejamento sucessório, inclusive com vista a minimizar os custos de maneira legal e diminuir conflitos familiares.

Neste contexto, o artigo pretende analisar quais as maneiras mais adequadas para se realizar a sucessão sem traumas, conflitos e dilapidação do patrimônio deixado pelo titular aos herdeiros, em razão da sua morte. Para isso, procura-se examinar as sucessões legítima e testamentária na Constituição do Brasil de 1988 e no Código Civil brasileiro de 2002, investigando a possibilidade do planejamento sucessório em harmonia com as teorias dos direitos tributário e empresarial, como também a comparação dos resultados encontrados, a fim de apresentar soluções para a problematização posta.

Para tanto, a estrutura da pesquisa tem em primeiro plano uma breve abordagem da sucessão hereditária na Constituição do Brasil de 1988 e no Código Civil de 2002. Na sequência relata-se sobre o planejamento sucessório, abordando aspectos do direito tributário sobre os impostos ITCMD e ITBI, como também conceitos do direito empresarial a respeito da empresa familiar e a holding, acompanhada da análise dos resultados encontrados. Em continuidade, relatam-se as conclusões, em seguida as referências.

2 CONSIDERAÇÕES SOBRE A SUCESSÃO HEREDITÁRIA NA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988 E NO CÓDIGO CIVIL DE 2002

Com o advento da Constituição do Brasil de 1988 grande parte dos avanços

sociais reivindicados pela população foi recepcionado, até mesmo o conceito de família teve novo perfil, que expandiu na sua concepção. Atualmente, trata-se de um núcleo descentralizado da figura patriarcal e possui formas diversas, absorvendo um conceito mais democrático e abrangente, direcionado para o desenvolvimento e bem-estar da pessoa humana.

A Constituição brasileira protege a figura da família, por ser base da sociedade, independentemente da forma de constituição da entidade familiar, seja por casamento, união estável: “art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado.”

A proteção constitucional está vinculada ao princípio da solidariedade humana que começa no amparo à família, como os direitos que garantem a estrutura social; a moradia; o parentesco; a igualdade entre os cônjuges; o planejamento familiar; a paternidade, maternidade e adoção; como também, os direitos à estrutura econômica da família como condomínio patrimonial, a herança, a sucessão, e outros mais.

Neste sentido, reforça o entendimento os registros de Barros (2008, p. 34) ao afirmar que a família tem direito a infraestrutura física (moradia), bem como estrutura social, econômica, cultural e psíquica:

Da família, há direitos que garantem a infra-estrutura física, como o direito à moradia e ao bem de família. Há direitos que lhe promovem a estrutura social, como o direito ao parentesco, o direito de contrair casamento ou de permanecer em união estável, o direito à igualdade entre os cônjuges, o direito ao planejamento familiar, o direito ao poder familiar, o direito à obediência filial, o direito à paternidade, à maternidade e à adoção. Há direitos cujos objetos se voltam para a estrutura econômica da família, como o condomínio patrimonial, a herança, a sucessão, os alimentos, as pensões. Há direitos pertinentes à superestrutura cultural, como o direito à vivência doméstica e à convivência familiar, o direito ao apoio da família. Enfim, há direitos que zelam pela intra-estrutura psíquica da família: o direito a conhecer o pai ou a mãe, o direito ao respeito entre os familiares, e outros mais.

A proteção constitucional à família está relacionada a direito inerente ao ser humano, aí não mais prevalecendo a família anteriormente considerada tradicional, representadas pelo pai, mãe e filhos gerados pelo casamento, mas uma concepção de família alargada, ampla e irrestrita, que respeita a dignidade da pessoa. A propósito, Tepedino (1999, p. 349) fazendo uma análise constitucional da família aponta que “a antiga proteção como organização, unidade de realização de valores

religiosos, culturais, éticos e econômicos, agora dá lugar à dignidade de seus membros, deslocando o casamento do centro da tutela das relações familiares”.

Nesta sequência, Oliveira e Muniz (1990, p.10) registram que o direito de sucessão e a unidade familiar sofrem inúmeras transformações que são observadas pela doutrina e cientistas sociais, “incluindo a transformação da família patriarcal para o núcleo familiar, resultante da modificação das estruturas sociais, econômicas, políticas e culturais, em decorrência da revolução industrial, das concentrações urbanas e da emancipação da mulher”.

Tais mudanças sociais estão sedimentadas na Constituição de 1988 que amplia o conceito de unidade familiar para além da figura do patriarcado e do casamento, reconhecendo diversas outras formas, como a união estável, a união homossexual e outras variedades, inclusive as que ainda poderão surgir no futuro. Acompanhando o avanço democrático da Constituição, a evolução do conceito de família como base da sociedade não pode ficar à margem da evolução do direito como norma de conduta social, em respeito ao bom senso e a igualdade ou isonomia, e sob pena de se ter um ordenamento jurídico legal, porém inútil. Nesse sentido, o artigo 226 registra mudança importante em relação às constituições anteriores que faziam referência a tutela do Estado à unidade familiar vinculada ao casamento:

Art. 226. A família, base da sociedade, tem especial **proteção do Estado**.
§ 1º O casamento é civil e gratuita a celebração. § 2º (...). § **3º Para efeito da proteção do Estado**, é reconhecida a união estável entre o homem e a mulher como entidade familiar, devendo a lei facilitar sua conversão em casamento. § 4º Entende-se, também, como entidade familiar a comunidade formada por qualquer dos pais e seus descendentes. § 5º Os direitos e deveres referentes à sociedade conjugal são exercidos igualmente pelo homem e pela mulher. (...) § 8º **O Estado assegurará a assistência à família** na pessoa de cada um dos que a integram, criando mecanismos para coibir a violência no âmbito de suas relações.(gns)

Enunciando o fato, Maia Júnior (2010, p. 185) recorda que a proteção estatal à família formada pelo casamento está registrada no código Civil de 1916, anterior, onde os filhos não concebidos dentro do casamento recebiam “tratamento diferenciado e eram considerados ilegítimos. O mesmo ocorria com o concubinato onde a outra pessoa da relação sentimental não tinha os direitos reconhecidos”.

Nesse contexto, o rol de famílias registradas na Constituição é exemplificativo

e não exaustivo. Então, não há razão para que haja discriminação, muito menos no âmbito do direito constitucional, e se necessário, a inserção no ordenamento jurídico, a exemplo da união estável, evitando controvérsia sobre o exame da autoaplicabilidade ou não da regra constitucional. Neste sentido aponta Lobo (2002, p. 19):

Não se pode enxergar na Constituição o que ela expressamente repeliu, isto é, a proteção de tipo ou tipos exclusivos de família ou da família como valor em si, com desconsideração das pessoas que a integram. Não há, pois, na Constituição, modelo preferencial de entidade familiar, do mesmo modo que não há família de fato, pois contempla o direito à diferença. Quando ela trata de família está a referir-se a qualquer das entidades possíveis. Se há família, há tutela constitucional, com idêntica atribuição de dignidade.

A Constituição conceitua alguns fundamentos do direito de família e sucessão, como o princípio da solidariedade social que garante a sociedade livre, justa e solidária:

Art. 3º Constituem **objetivos fundamentais** da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade **livre, justa e solidária**; (gn)

Embora haja o comando constitucional, é preciso destacar a importância do Código civil, na regulamentação mais ampla da família.

Nesse viés registra Moraes (2001, p.185) que “a perspectiva individualista trazida no Código Civil foi abandonada pelo princípio constitucional da solidariedade social, que mudou a forma da própria lógica do direito de família e sucessão”.

Nesse contexto, o Código Civil 2002 apresenta o direito de sucessão no Livro V e se divide em quatro títulos. O Título I enuncia a sucessão em geral e o Título II registra a sucessão legítima, por sua vez, o Título III aponta a sucessão testamentária, e por fim, o Título IV regula o inventário e a partilha. Todos constantes nos artigos 1.784 a 2.027, contemplando todo o conteúdo do direito da sucessão, desde a abertura até sua fase final.

A sucessão no ordenamento jurídico brasileiro se dá com o falecimento do titular do patrimônio e a transmissão da herança aos herdeiros, em razão do princípio da *saisine*, que despertou o interesse na mudança do antigo ordenamento civil de

sucessão, fixado no senhor feudal e na conservação e continuidade do patrimônio familiar, para a modernidade burguesa com a noção de propriedade privada e individual, baseada em uma economia de troca.

Nesse sentido, a libertação da propriedade do proprietário falecido aponta para a oportunidade de transferência do patrimônio para os herdeiros sem interferência. Assim, registra Miranda (1968, p.7) que “o direito da *saisine* representa o desligamento com o antigo ordenamento jurídico das sucessões. Por isso que se admite ser a concepção moderna da propriedade individual uma suposição necessária para a atual sistemática da sucessão a causa de morte”.

Nessa perspectiva, Coelho (1974, p. 34) recorda que o direito das sucessões identifica “três variáveis: a propriedade, a família e o Estado, que são fontes geradoras de tensões, tratando-se de modelo individualista, familiar e estatal ou social do direito de sucessões respectivamente, a depender da escolha”.

Nesse contexto, o direito sucessório brasileiro admite a sucessão legal (legítima) e a voluntária (testamentária), sendo a destinação dos bens para o Estado somente após a comprovação da vacância da herança, ou melhor, na ausência de pessoas legitimadas (herança jacente – art. 1.819 a 1.823, do Código Civil brasileiro, Lei 10.406, de 10/01/2002).

Noutro viés, tratando-se da repartição da herança, metade do total do patrimônio é destinado para a constituição da sucessão legítima, resguardando os direitos dos herdeiros necessários, conforme art. 1.789 do Código Civil de 2002: “havendo herdeiros necessários, o testador só poderá dispor da metade da herança”. Nota-se que o objetivo do legislador é proteger a destruição do patrimônio que por direito pertence à legítima, cujo objetivo é assegurar aos herdeiros necessários uma vida digna, por isso a restrição legal imposta à liberdade total do uso dos bens pelo autor da herança.

Pelo conceito de herança tem-se que se considera um bem imóvel cuja transferência só é válida por escritura pública, nos termos do art. 108 do Código Civil de 2002: “não dispondo a lei em contrário, a escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País”.

Assim, a legítima contém o valor dos bens existentes na abertura da sucessão, deduzidas as despesas com funeral, as dívidas do de cujus, adicionando o valor dos bens sujeitos a colação, conforme art. 1.847: “calcula-se a legítima sobre o valor dos bens existentes na abertura da sucessão, abatidas as dívidas e as despesas do funeral, adicionando-se, em seguida, o valor dos bens sujeitos a colação”.

Desse modo, contém a legítima os bens patrimoniais exclusivos (bens pessoais) do falecido e a quota parte pertence ao patrimônio do casal, considerando o regime de bens do casamento, bem como, a quota parte dos bens em condomínio, que serão apurados em decorrência da morte.

Como se pode notar, a sucessão legítima é concedida aos herdeiros de acordo com a ordem de prevalência definida em lei. Primeiro aos descendentes e na ausência aos ascendentes, ambos em concorrência com o cônjuge; na falta de ambos ao cônjuge sobrevivente; por último, na ausência dos anteriores aos colaterais, salvo interpretação judicial, conforme art. 1.829 do CC/2002:

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. (gn)

Em relação à convivência conjugal têm-se no ordenamento jurídico vários regimes de bens. Sobre o assunto, Gagliano e Pamplona Filho (2013, p. 312) registram que “é um conjunto de regras que condicionam o vínculo jurídico-patrimonial entre o casal, ou, apenas, o estatuto patrimonial do casamento”.

Ainda, sobre o regime de bens no casamento, aponta Bevilacqua (1976, p. 171) “que se trata de conjunto de conceitos jurídicos originários da lei ou da convenção que estabelece as relações econômicas do casal”. No mesmo sentido, Monteiro (2007, p.183) enuncia que “o regime de bens é o conjunto de normas que disciplinam as relações econômicas entre o casal, durante o casamento”.

Registra-se que a concorrência do cônjuge com os descendentes no direito hereditário é a partir do regime de bens do casamento. Logo, quanto à parcela referente à herança concorrente da sucessão legítima, no caso de existir

descendentes, o cônjuge casado no regime de comunhão universal de bens não herda (art. 1.829, inciso I, CC/2002).

Tratando-se de regime de comunhão parcial o cônjuge herda a parte relativa aos bens particulares, justamente pelo motivo alheio às exceções do artigo 1.829, inciso I do Código Civil de 2002. Nesse sentido enunciam Hironaka e Cahali (2003, p. 247-248) que “o cônjuge sobrevivente casado no regime da separação convencional de bens é herdeiro necessário em concorrência com os descendentes do autor da herança”.

Todavia, a realidade é que a jurisprudência deve solucionar os conflitos da vacância ou ausência de interpretação clara do Código Civil. Por outro lado, a obrigação legal de adoção do regime recebe crítica porque viola o princípio da liberdade de escolha, como é o caso de Villela (1980, p. 35) que “censura a restrição imposta pelo regime aos maiores de setenta anos, apontando sua ilegitimidade”.

É oportuno mencionar sobre a possibilidade de o casal escolher livremente o regime de bens por meio de pacto antenupcial, por escritura pública, conforme Código civil:

Art. 1.640. Não havendo convenção, ou sendo ela nula ou ineficaz, vigorará, quanto aos bens entre os cônjuges, o regime da comunhão parcial. Parágrafo único. Poderão os nubentes, no processo de habilitação, optar por qualquer dos regimes que este código regula. Quanto à forma, reduzir-se-á a termo a opção pela comunhão parcial, fazendo-se o pacto antenupcial por escritura pública, nas demais escolhas.

Todavia o pacto possui prazo de validade, assim como a habilitação para o casamento. Sobre o prazo de validade do pacto antenupcial e da habilitação do casamento, inscreve Lotufo (2000, p. 100) que “é de noventa dias na forma dos artigos 1.532 e 1.653 do Código Civil de 2002, e expirado o prazo a habilitação perde o efeito”. Outro fato interessante é apontado por Venosa (2012, p. 185) quando relata sobre “a possibilidade do pacto antenupcial ser subscrito por procuração, considerando que o casamento pode ser feito por procurador investido de poder especial (art. 1.535)”.

Existe, ainda, a possibilidade de mudança de regime, mediante autorização judicial, em pedido motivado pelo casal e as razões, com ressalva ao direito de terceiros e respeitando as normas legais, consoante o Código Civil:

Art. 1.639. É lícito aos nubentes, antes de celebrado o casamento, estipular, quanto aos seus bens, o que lhes aprouver. § 1º (...) omissis § 2º É admissível alteração do regime de bens, mediante autorização judicial em pedido motivado de ambos os cônjuges, apurada a procedência das razões invocadas e ressalvados os direitos de terceiros.

Nesse sentido, Pereira (2006, p. 192) registra que “o pleito deve ser conjunto e assinado por ambos os cônjuges”. Assim, não se admite cogitar de pedido judicial de consentimento unilateral, considerando que o casamento e a escolha do regime de bens são consensuais, no mesmo sentido deve ser a modificação de regime de bens.

A escolha do regime de bens é um entendimento de vontade do casal, por esse motivo, segundo Maia Júnior (2011, p.150-151), “o pedido de modificação do regime deve ser por ambos e conter as razões, não sendo aceito no caso de discordância de um dos envolvidos”. Outra questão é a responsabilidade do sustento alimentar que é de ambos, daí a importância do valor patrimonial para a família, sendo coerente que o pedido seja feito por ambos, em harmonia de vontades, para que não exista deslealdade de um para com o outro.

De outro modo, com o rompimento da união conjugal, pelo divórcio ou separação judicial, não há justificativa para que o cônjuge participe da sucessão. Igualmente no caso de separação de fato do casal, onde o Código Civil reconhece o impedimento; todavia, a separação de fato deve durar mais de dois anos e o cônjuge remanescente demonstrar que não deu causa, retirando, desse modo, a ilegalidade para a sucessão:

Art. 1.830. Somente é reconhecido direito sucessório ao cônjuge sobrevivente se, ao tempo da morte do outro, não estavam separados judicialmente, nem separados de fato há mais de dois anos, salvo prova, neste caso, de que essa convivência se tornara impossível sem culpa do sobrevivente.

Vale ressaltar que a relevância da culpa só tem validade para a separação de fato e não para a separação judicial ou divórcio. Na hipótese de haver a concorrência do cônjuge com os descendentes cabe a ele o quinhão igual ao dos descendentes. É certo que há divergência de interpretação e lacuna no ordenamento jurídico relativo à sucessão, pois a lei não consegue atingir todas as situações no caso concreto.

Diante do exposto no âmbito do ordenamento jurídico quanto à sucessão legítima tem-se como conclusão que o titular do patrimônio, em vida, está adstrito ao

ordenamento jurídico civil que apresenta algumas lacunas e divergência na interpretação, bem como possui limitação na liberdade e autorização legal para dispor da parte reservada à legítima. Assim sendo, a sucessão legítima não é o melhor modelo de planejamento e organização do patrimônio sucessório.

De outro modo, em relação à sucessão testamentária, ocorre com a declaração de última vontade do de cujus registrada em testamento. Para Rodrigues (2002, p. 146) “testamento é um negócio jurídico unilateral em que o titular dos bens faz disposição do total ou de parte para depois de sua morte”. Desse modo, pode-se dizer que o legado deixado pelo autor da herança aos herdeiros testamentários foi disposição de última vontade.

Ressalta-se, todavia, que por ser negócio jurídico, o testamento está sujeito às regras de validade como: agente capaz; objeto lícito, possível e determinável; forma escrita e não defesa em lei, dispostas no Código Civil de 2002:

Art. 104. A validade do negócio jurídico requer: I - agente capaz; II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável; III - forma prescrita ou não defesa em lei.

Fortalece o entendimento Costalunga, Nioac Prado e Kirschbaum (2009, p. 217) ao registrar que “a faculdade do titular por escolher a sucessão testamentária impôs-lhe o respeito à disposição legal da sucessão legítima de reservar a quota dos bens por direito aos herdeiros necessários”. Entretanto, no Brasil não há a cultura do testamento e a sucessão testamentária é exceção, em vista disso, causa dúvida e insegurança quanto aos seus resultados. É como registra Nader (2010, p. 31):

Depreende-se que a sucessão legítima depende da inexistência de testamento: daí alguns autores alegarem que a sucessão testamentária é a regra, enquanto a legítima é exceção. Para outros, fundamental é a sucessão legítima, pois a testamentária pode existir ou não. A matéria é discutida na esfera doutrinária, mas sem qualquer repercussão de ordem prática.

Em outro contexto, apesar da proibição da herança da pessoa viva em objeto de contrato, conforme art. 426 do Código Civil de 2002: não pode ser objeto de contrato a herança de pessoa viva”, é possível o ascendente realizar a partilha em vida por ato entre vivos ou de última vontade, nos termos do art. 2.018: “é válida a

partilha feita por ascendente, por ato entre vivos ou de última vontade, contanto que não prejudique a legítima dos herdeiros necessários”, porém assegurado o quinhão legal destinado aos herdeiros da sucessão legítima.

Ressalta-se que a limitação legal da parte destinada à sucessão legítima tem o propósito de proibir que o titular do patrimônio em vida se desfaça de mais da metade dos bens e direitos, como também, corrigir o patrimônio excedente da parte disponível do titular, retornando à massa sucessória, por intermédio da colação.

Sobre o instituto da colação, Diniz (1995, p. 967) registra que “os bens doados em vida pelo testador a descendentes, superiores ao quinhão disponível legalmente, deverão retornar à massa sucessória, para que haja igualdade nas quotas cabíveis a cada herdeiro necessário”.

De certo, no ordenamento jurídico existem outras limitações da maneira de dispor dos bens no procedimento sucessório, como a capacidade sucessória, os não legitimados a suceder e as anulações testamentárias, dispostas Código Civil de 2002, nos artigos 1.798: “legitimam-se a suceder as pessoas nascidas ou já concebidas no momento da abertura da sucessão”; art. 1.802: “são nulas as disposições testamentárias em favor de pessoas não legitimadas a suceder, ainda quando simuladas sob a forma de contrato oneroso, ou feitas mediante interposta pessoa”; e art. 1.801:

Art. 1.801. Não podem ser nomeados herdeiros nem legatários: I - a pessoa que, a rogo, escreveu o testamento, nem o seu cônjuge ou companheiro, ou os seus ascendentes e irmãos; II - as testemunhas do testamento; III - o concubino do testador casado, salvo se este, sem culpa sua, estiver separado de fato do cônjuge há mais de cinco anos; IV - o tabelião, civil ou militar, ou o comandante ou escrivão, perante quem se fizer, assim como o que fizer ou aprovar o testamento.

Posto isso, no âmbito do ordenamento jurídico a sucessão testamentária, apesar de ser mais flexível e descomplicada que a sucessão legítima, não se afigura modelo ideal para planejar e organizar o patrimônio da sucessão hereditária, até porque, mesmo com as autorizações legais para a transferência do patrimônio em vida pelo titular por intermédio de testamento, ainda assim a liberdade de testar é limitada e adstrita ao ordenamento jurídico.

3 PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO

Com a morte do titular do patrimônio inicia-se o procedimento sucessório, que pode ser amigável ou judicial. A sucessão amigável requer a realização de atos consensuais por herdeiros capazes e não exige atos complexos, sendo a realização por escritura pública, termos nos autos do inventário, ou escritura particular com homologação judicial, consoante art. 2.015 do CC/2002: “se os herdeiros forem capazes, poderão fazer partilha amigável, por escritura pública, termo nos autos do inventário, ou escrito particular, homologado pelo juiz”.

Noutro viés, a sucessão judicial exige atos mais complexos, sendo realizada pelo juízo competente, por apresentar grau de dificuldade maior, com a possibilidade de existir herdeiros menores ou incapazes, ser litigiosa, ou haver testamento; para tanto, requer maior prazo para conclusão, às vezes estendendo-se por anos.

Mais adiante, além da mora no procedimento sucessório, decorrente de grande acúmulo de processos a solucionar, tem-se o pagamento de tributo, de caráter obrigatório, devido pela transferência dos bens imóveis constantes do inventário, de competência do ente estatal, a depender da situação posta. Nesse caso, há o desembolso financeiro relevante se o herdeiro não dispõe de recurso suficiente e considerando o tempo longo para a conclusão do processo sucessório.

Outra questão importante a relatar é o comportamento inadequado dos herdeiros pela disputa do patrimônio no decorrer do procedimento sucessório judicial, com acusações diversas, passando pela posse e ocultação de bem ainda não inventariado; a dilapidação do patrimônio; a capacidade de gestão do herdeiro que recebeu quotas de sociedade empresária com poder de decisão, sem aptidão para a atividade empresarial ou cuja presença é indesejada pelos demais sócios; dentre outros transtornos.

Nesse contexto, eventuais quotas de participação de sociedade empresária herdadas na sucessão podem causar problemas, pois há a possibilidade de vedação a ingresso de terceiros não integrantes do capital societário, desde que constante do contrato social, segundo art. 1.057, CC/2002: “na omissão do contrato, o sócio pode ceder sua quota, total ou parcialmente, a quem seja sócio, independentemente de audiência dos outros, ou a estranho, se não houver oposição de titulares de mais de

um quarto do capital social”, inclusive no caso de sucessão por morte do sócio. Nessa situação, os herdeiros têm direito a liquidação das quotas societárias pertencentes ao de cujus.

Dessa forma, a pesquisa tem o escopo de identificar soluções para a repartição da herança, assim como, averiguar quais são as maneiras mais adequadas para se fazer a sucessão. Para tanto, investiga-se no ordenamento jurídico brasileiro a possibilidade do planejamento sucessório no âmbito dos direitos tributário e empresarial, bem como qual é a melhor forma de pagamento dos tributos, e comparar os resultados encontrados, a fim de identificar soluções para a problematização posta. A metodologia utilizada foi a do método indutivo; quantos aos meios a pesquisa foi a bibliográfica e documental e quanto aos fins foi qualitativa.

Para a tributação devida em relação à sucessão utiliza-se como análise a legislação dos Estados da região norte do Brasil e suas capitais que são respectivamente: Acre e Rio Branco, Amapá e Macapá, Amazonas e Manaus, Pará e Belém, Roraima e Boa Vista, Rondônia e Porto Velho, Tocantins e Palmas.

3.1 A COBRANÇA DO IMPOSTO ITCMD DECORRENTE DA SUCESSÃO

A Constituição de 1988 estabelece a competência dos Estados e Distrito Federal (DF) para instituir o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) de quaisquer bens ou direitos, consoante art. 155, inciso I:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos”, **cujo adquirente pessoa física ou jurídica é responsável pelo recolhimento.**
(gn).

A Transmissão deve ser em decorrência do falecimento do titular ou doação gratuita, tendo como base de cálculo o valor quantificado pela fazenda pública do Estado ou DF, com base no valor venal.

Em relação à causa mortis, iniciada a sucessão a herança transmite-se de imediato aos herdeiros legítimos e testamentários, nos termos do art. 1.784, CC/2002: “aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e

testamentários”. De outra forma, para a transmissão por doação é necessário que haja a liberalidade na manifestação de vontade do doador e a aceitação tácita ou expressa do donatário, bem como, a transferência do domínio.

Nos casos de doações de bens imóveis a transferência se dá no momento do registro do título translativo no registro de imóveis, enquanto que nas doações de bens móveis acontece com a entrega da coisa ao donatário.

Como se observa, o ITCMD tem por natureza arrecadar recursos financeiros. Sobre sua característica extrafiscal registra Machado (2007, p.377) que “o objetivo é desestimular o acúmulo de riqueza ou a concentração de renda”.

Assim, o ente público responsável (Estado ou DF) pela cobrança do tributo é o do local onde se encontra o imóvel e o direito decorrente. O responsável pelo pagamento do tributo é o herdeiro ou legatário e na transmissão por doação o contribuinte será o adquirente ou donatário dos bens ou direitos. Por outro lado, no caso de bens móveis e os direitos correlatos a competência é do ente público onde se encontra o domicílio do doador, do donatário e do herdeiro ou legatário, conforme o caso, consoante, CF/88:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
§ 1º O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal; II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal; III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar: a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior; IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

Como base de cálculo do ITCMD registra-se o valor venal dos bens ou do título e respectivos direitos ou crédito a transmitir ou doar, calculados de conformidade com apuração da fazenda pública estadual ou DF. Certamente o valor venal do imóvel varia entre os Estados da região norte do Brasil, pois o mercado imobiliário da região influencia no cálculo do valor.

Nesse sentido, Harada (2004, p. 418) aponta que “a base de cálculo do ITCMD é o valor venal do imóvel, equivalente ao preço da operação de compra e venda à vista no mercado imobiliário”.

De outra forma, a alíquota máxima é fixada pelo Senado Federal (art. 155, §1º, IV, CF/88, mencionado anteriormente), que estabelece em 8% conforme Resolução nº 9 de 1992, facultando a progressividade em função da quota parte de cada herdeiro, proporcionando que o ente público competente regule o tributo conforme a capacidade do contribuinte.

Nos Estados da região norte do Brasil a alíquota do ITCMD se mostra variável, oscilando de 2% a 8%, conforme a incidência sobre o evento: causa mortis ou doação de bens.

No Acre a Lei Complementar nº 271 de 2013, que dispõe sobre o ITCMD estabelece: “a) nas transmissões causa mortis alíquota de 4%; e b) nas transmissões por doação a alíquota é de 2%; ambos sobre o valor venal dos bens ou direitos ou o valor do título ou crédito transmitido”.

Já no Amapá a Lei nº 0194 de 1994, que dispõe sobre o Código Tributário do Estado do Amapá estipula de modo diferente: “a) nas transmissões causa mortis a alíquota é de 4% sobre o valor venal dos bens ou direitos ou o valor do título ou crédito transmitido; e b) nas transmissões por doação a alíquota é de 2% sobre o valor venal (tributável), alterada para 3% pela Lei nº 868 de 2004”.

Em relação ao Amazonas a Lei Complementar nº 19 de 2007, que institui o Código Tributário do Estado do Amazonas e dá outras providências, estabelece “alíquota de 2% sobre o valor venal dos bens ou direitos no momento da avaliação do inventário, do arrolamento ou doações”.

No estado do Pará a Lei nº 5.529 de 1989, que estabelece normas à cobrança do ITCMD, registra “alíquota de 4% sobre o valor venal dos bens ou direitos ou o valor do título ou crédito transmitido ou doação”.

Já no estado de Rondônia a Lei nº 959 de 2000, que instituiu o ITCMD, registra “alíquota para causa mortis e doações escalonada de 2% até 1.250 UPF, de 3% quando for maior que 1250 a 6169,9 UPF, e de 4% a partir de 6.170 UPF”. A base de cálculo é o valor venal dos bens ou direitos ou o valor do título ou crédito transmitido. O valor da Unidade Padrão Fiscal (UPF) é de R\$61,09 (sessenta e um reais, e nove centavos) para o ano de 2016 (RONDÔNIA, 2015).

Com relação ao estado de Roraima, a Lei nº 59 de 1993, que dispõe sobre o Sistema Tributário Estadual e dá outras providências, estabelece “alíquota de 4%

sobre o valor venal dos bens ou direitos ou o valor do título ou crédito transmitido, bem como para doações”.

Por último, no estado de Tocantins a Lei nº 1.287 de 2001 e alterações, que dispõe sobre o Código Tributário do Estado do Tocantins e adota outras providências, registra alíquota para transmissão de bens e doações: “de 2% superior a R\$ 25.000,00 e até R\$ 100.000,00; de 4% superior a R\$ 100.000,00 e até R\$ 500.000,00; de 6% superior a R\$ 500.000,00 e até R\$ 2.000.000,00; e de 8% superior a R\$ 2.000.000,00”; todas sobre o valor venal dos bens ou direitos ou o valor do título ou crédito transmitido.

Outro tributo a se analisar é o imposto de transmissão “inter vivos” (ITBI) de competência do ente municipal.

3.2 A COBRANÇA DO IMPOSTO ITBI DECORRENTE DA SUCESSÃO

A Constituição de 1988 estabelece a competência dos Municípios para instituir o imposto de transmissão “inter vivos” (ITBI) por ato oneroso de bens e direitos reais sobre imóveis:

Art. 156. compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana”. Assim, o Município competente é onde se situa o imóvel, nos termos do art. 156, inciso; 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.

A sua incidência ocorre no caso de transmissão onerosa e “inter vivos” de bem imóvel, cuja base de cálculo é o valor venal do imóvel.

Em relação à alíquota, a pesquisa considera apenas as capitais dos Estados da região norte do Brasil, onde se concentra a maior parte dos imóveis e a atividade econômica. Nesse sentido, os Municípios da pesquisa são: Rio Branco/AC, Macapá/AP, Manaus/AM, Belém/PA, Boa Vista/RR, Porto Velho/RO e Palmas/TO.

Como resultado da pesquisa tem-se que as alíquotas do ITBI das capitais da região norte do Brasil variam de 0% a 3,5% a depender dos bens e direitos reais sobre imóveis, cuja avaliação é do Município.

Conforme a pesquisa na legislação mencionada, nos Municípios de Rio Branco/AC (Lei Municipal nº 1.508, de 2003), Manaus (lei nº 459, de 1998), Porto Velho (Lei Complementar nº 199 de 2004), a alíquota é fixa de 2%, exceto nos casos de habitações populares do Sistema Financeiro de Habitação (SFH) a que se refere a Lei nº 4.330, de 21 de agosto de 1964.

De outro modo, as alíquotas dos demais Municípios registram variações conforme o valor venal calculado pelo ente público e tipo de propriedade: residencial, não residencial, imóvel não edificado.

No Município de Macapá/AP (Lei Complementar nº 022 de 2002) existe alíquota diferenciada sobre o valor venal do imóvel residencial e não residencial.

Quanto ao imóvel: a) para residências: valor venal de 0 a R\$4.999,99 a alíquota é 0%; de R\$5.000,00 a R\$49.999,99 a alíquota é de 2%; de R\$50.000,00 a R\$99.999,99 a alíquota é de 2,1% com dedução de R\$50,00; e acima de R\$99.999,99 a alíquota é de 2,2% com dedução de R\$150,00; b) para não residenciais: valor venal de 0 a R\$2.999,99 a alíquota é 0%; de R\$3.000,00 a R\$49.999,99 a alíquota é de 2,1%; de R\$50.000,00 a R\$99.999,99 a alíquota é de 2,2% com dedução de R\$50,00; e acima de R\$99.999,99 a alíquota é de 2,3% com dedução de R\$150,00; c) para imóveis não edificados: valor venal de 0 a R\$999,99 a alíquota é 0%; de R\$1.000,00 a R\$4.999,99 a alíquota é de 2,5%; de R\$5.000,00 a R\$9.999,99 a alíquota é de 3,0% com dedução de R\$25,00; e acima de R\$9.999,00 a alíquota é de 3,5% com dedução de R\$75,00.

Ainda, para o valor do ITBI no Município de Macapá/AP tem-se que: d) 70% na instituição de fideicomisso e na cessão de direitos de usufruto; e) 30% nas rendas expressamente constituídas sobre imóveis; f) 40% na concessão de direito real do uso.

Em relação ao Município Belém/PA (Lei nº 8.792 de 2010), estabelece-se alíquota de 2% para as transmissões sobre o valor da avaliação considerando o preço corrente do mercado, a localização, e características do imóvel. Para as transmissões de imóvel do Sistema Financeiro de Habitação (SFH) a alíquota é de 1% sobre o valor financiado, de 2% sobre o valor não financiado, e de 1% sobre o valor, quando da utilização do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS).

No Município de Boa Vista/RR (Lei Complementar nº 1.223 de 2009) a

alíquota é de 1,5% sobre o valor venal ou declarado pelo contribuinte prevalecendo o maior, ressalvadas as transações; a) na instituição de fideicomisso e na cessão de direitos de usufruto que é de 70% do valor venal, b) nas rendas expressamente constituídas sobre imóveis que é de 30% do valor venal, e c) na concessão de direito real do uso que é de 40% do valor venal.

Finalmente, o Município de Palmas/TO (Lei Complementar nº 285 de 2013) estabelece alíquota na transmissão sobre o valor venal de: a) 2,0% de imóvel de perímetro urbano; b) de 3,0% de móveis da zona rural; e c) de 0,5% de imóvel do Sistema Financeiro da Habitação, sobre o valor efetivamente financiado, quando o financiamento for inferior a 85.000 (oitenta e cinco mil) UFIPs. O valor da Unidade Fiscal de Palmas – UFIP para o ano de 2016 é de R\$2,92 (dois reais e noventa e dois centavos), conforme Portaria SEFIN Nº 145 DE 09/12/2015, Diário Oficial do Município em 23 de dezembro 2015 (PALMAS, 2015).

Em outra vertente, tem-se que as normas dos direitos tributário e empresarial possibilitam ao titular, em vida, satisfazer sua intenção por meio de uma empresa familiar de forma planejada, legal e lícita. Dessa forma, protege e gerencia o patrimônio, evitando problemas na sucessão. Assim, a inovação jurídica no ramo dos direitos tributário e empresarial pode ser pensada como forma de prevenção do patrimônio familiar ante a sucessão.

Nesse contexto, o direito deve servir como instrumento capaz de criar solução inovadora e atender aos anseios do interessado. Esse é o papel do planejamento patrimonial como forma de atingir respostas rápidas e eficientes às necessidades que surgirem. Assim, a estrutura mais adequada dependerá da peculiaridade da demanda, na qual se analisa diversos fatores para a melhor concepção mercadológica.

3.3 A EMPRESA FAMILIAR E A *HOLDING* PATRIMONIAL

Considera-se empresa familiar uma organização com vínculos além do interesse societário e econômico. Como aponta Bornholdt (2005, p.34):

Normalmente o controle acionário pertence à família ou a seus membros (herdeiros); os laços familiares determinam a sucessão no poder; os parentes estão na diretoria, conselho de administração ou em posição estratégica; as

crenças e valores da organização identificam-se com os da família; os atos dos membros da família repercutem na empresa, independente de atuarem; a falta de liberdade total ou parcial para alienação das participações/quotas acumuladas ou herdadas na empresa.

Pela estrutura dinâmica e viabilidade empresarial, a holding é indicada como um dos principais instrumentos societários utilizados para solucionar os problemas de litígio familiar, seja inerente à atividade empresarial exercida, seja pelo extenso patrimônio, que futuramente será parte da massa sucessória.

Relata Oliveira (2010, p. 174) que a sociedade holding pode ser conceituada como “uma empresa cuja finalidade básica seja o exercício da participação societária no capital de outras empresas associadas, em quantidade e qualidade suficientes para influir sobre sua administração”.

Nesse sentido, a sociedade holding permite como objeto social o exercício, a organização, a estabilização e o controle societário, pois constitui medida adequada para a gestão de outras sociedades e/ou gestão patrimonial, abrindo várias oportunidades. O entendimento encontra respaldo no ordenamento jurídico da Lei das Sociedades Anônimas, denominada Lei das S/A, conforme art. 2º da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976:

Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes. § 1º Qualquer que seja o objeto, a companhia é mercantil e se rege pelas leis e usos do comércio. § 2º O estatuto social definirá o objeto de modo preciso e completo. § 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.

Desse modo, Mamede e Mamede (2014, p. 23) registram que “a constituição da holding deve atender a finalidade e os objetivos da organização e obter as vantagens existentes”. Pode ser sociedade contratual ou estatutária, simples ou empresária, podendo adotar todas as formas de sociedade, todavia, a sociedade limitada é um dos tipos societários mais usado para a constituição da holding familiar, pois a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

Nesse sentido, Comparato e Salomão Filho (2005, p. 168) apontam que a

doutrina já registrou notórias vantagens empresariais da sociedade holding, em especial “o controle centralizado com administração descentralizada; a gestão financeira unificada do grupo; e o controle societário com o mínimo de investimento necessário”.

Com relação aos litígios envolvendo os sucessores na sociedade, Costalunga, Nioac Prado e Kirschbaum (2009, p. 245) registram que “a holding, em certos casos, mostra-se eficiente para proteger os interesses operacionais da sociedade em relação aos problemas familiares ou no espólio”.

Registrando também a importância da empresa holding, Oliveira (2010, p. 7-8) enuncia que “facilita o planejamento, a organização, o controle e o processo diretivo das empresas a ela afiliadas, proporcionando ao executivo a possibilidade de distribuir em vida o patrimônio”, assim a holding tem influência na qualidade do processo sucessório nas empresas familiares.

Há vários tipos societários de holding apropriados conforme necessidade do negócio jurídico, dispostas na Lei das S/A. As mais frequentes são a holding operacional (art. 2º, mencionado anteriormente), a holding pura e a holding patrimonial. Todavia, a abordagem está limitada a holding patrimonial que interessa à pesquisa proposta. Pode-se dizer que a holding patrimonial é modo de reestruturar os bens que farão parte da massa sucessória, de forma a prevenir conflitos familiares e reduzir custos exigidos na sucessão hereditária.

Na existência de patrimônio considerável e na falta de negócios familiares surge a opção da holding patrimonial familiar, que merece atenção pela forma flexível de adequar as necessidades do interessado, de dividir e reestruturar patrimônio e resolver conflitos afetivos. Recordar-se, ainda, que o controle do patrimônio objeto da sucessão hereditária pode ser conforme o acordo societário da empresa holding patrimonial familiar, que registra a livre vontade das pessoas do grupo familiar.

Nesse contexto, mesmo sem a possibilidade de risco entre herdeiros ou de uma incapacidade para gerir o patrimônio e os negócios da família, Mamede (2013, p. 84) inscreve que “a eventual morte do titular do patrimônio oferece desafios que podem ser evitados ou simplificados quando o núcleo familiar recorre ao planejamento prévio”.

Assim, convicto da necessidade de se escolher a melhor espécie societária

para o problema da sucessão hereditária, mediante orientação de profissionais especializados em direito das sucessões, direito tributário e empresarial; na área contábil e de administração de empresas; deve-se pensar na criação da holding patrimonial familiar, que pode ser instituída por qualquer forma societária, desde que permitida pela legislação. Nesse sentido, o objetivo é adequar a forma societária mais viável aos interesses do núcleo familiar e às questões de administração da empresa para que o planejamento tenha sucesso.

Outro fator importante é a inclusão de cláusulas como inalienabilidade, impenhorabilidade, incomunicabilidade das ações (sociedade anônima) ou quotas (sociedade limitada), condicionadas a acontecimentos futuros ou vinculadas ao cumprimento de obrigação previamente estabelecida aos sócios. No caso de impossibilidade de inclusão no ato constitutivo da sociedade por serem contrários ao instituto que as regulam, existe instrumento de regulação interna societária que possibilita fazer por acordo formal entre os sócios, onde não há proibição, conhecido como acordo de cotistas ou de acionistas, conforme a escolha da sociedade, se limitada ou sociedade anônima.

Em relação ao instrumento de regulamento interno da sociedade empresária (código de ética, código de boa governança, outros), Mamede (2012, p. 39) registra que “a grande vantagem é criar regras válidas entre os sócios, administradores e empregados, em que não há obrigatoriedade de publicação e que permitem tratar questões importantes”. Isso basta como ferramenta útil para empresa familiar, pois pode cuidar de assuntos como regra de sucessão entre o núcleo familiar, requisitos para contratação de parente e outros mais.

Diante dos argumentos é incontestável a importância do instrumento de regulação interna da sociedade, em especial o patrimonial familiar, para solucionar vários problemas existentes no procedimento sucessório, pois dá mais liberdade aos membros do núcleo familiar, efeito vinculante aos envolvidos e maior sigilo as questões internas que regulam e direcionam a sociedade patrimonial familiar.

É o que aponta Mamede (2013, p. 87) quando inscreve que “a intenção é de garantir a eficiência do planejamento com a inclusão de cláusulas restritivas de proteção ao patrimônio a ser transferido aos herdeiros”.

Com efeito, o planejamento sucessório no viés da empresa holding

patrimonial familiar como instrumento de auxílio à sucessão hereditária e com objetivo de evitar diversos problemas em decorrência da sucessão regulada na forma do Código Civil, mostra-se como solução estratégica importante porque centraliza e organiza a gestão financeira dos bens, inclusive o de difícil divisão.

Além do que, por disposição constitucional, não há incidência do ITBI na incorporação do bem imóvel no capital da holding familiar, desde que observada a CF/88:

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; (...); § 2º O imposto previsto no inciso II: I – **não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital**, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;(gn)

De igual forma, estabelece o CTN:

Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior: I - quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito; II - quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra. Parágrafo único. **O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes**, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos. (gn)

Assim, a realização da transferência dos bens de herança para a pessoa jurídica é sem ônus tributário. Em relação aos tributos PIS/Pasep e COFINS, não há cobrança relativa a parcela dos dividendos e resultados da participação societária. E uma vez incorporado o bem na sociedade empresária a dívida pessoal do sócio não alcança, entretanto há a possibilidade de liquidação das quotas de acordo com as normas societárias. Assim, tem-se à blindagem legal do patrimônio dos bens da família contra constrição por terceiros.

Nesse sentido, registra Mamede (2013, p. 87) que não são poucas as oportunidades decorrentes da constituição da holding familiar “relativas ao patrimônio

e às atividades negociais, observando os impactos fiscais e examinando a adequação e as várias oportunidades existentes no sistema legal vigente”.

Entretanto, tem-se que os atos praticados no planejamento sucessório, compreendendo o planejamento jurídico, tributário, empresarial, contábil e de administração de empresa, devem seguir a ética, a moral e a boa-fé, bem como, precisam de atualizações e revisões periódicas, visando anular o ônus financeiro pelo mau planejamento, como isso preservando o patrimônio e a manutenção do núcleo familiar.

CONCLUSÃO

A problemática apresentada nesta pesquisa foi a de verificar de que forma os direitos tributário e empresarial pode contribuir para o planejamento dos bens quando do falecimento do mantenedor do grupo familiar no Brasil. Os objetivos foram cumpridos, na medida em que se fez a análise dos gêneros tributos, em alguns estados do norte da federação brasileira, buscando analisar a transmissão dos bens deixados pelo falecido assegurando aos herdeiros e/ou à empresa constituída, a sobrevivência digna e salutar.

Assim, na análise do ITCMD de competência dos Estados as alíquotas devidas pelas legislações registram variações que oscilam de 2% a 8%, conforme a incidência sobre o evento, se causa mortis ou doação de bens, sobre o valor venal do bem ou direito.

Como resultado da pesquisa do ITBI de competência do Município as alíquotas das capitais da região norte do Brasil variam de 0% a 2,2% a depender dos bens e direitos reais sobre imóveis, cuja avaliação recai sobre o valor venal e é determinada pelo Município.

Outro evento interessante que se registra, além das variações das alíquotas do ITCMD nos Estados e ITBI nos Municípios em análise, onde o ITBI apresenta alíquota menor que dos Estados e DF, considerando a base de cálculo o valor venal do bem ou direito; é o fato da variação da base de cálculo em razão do valor venal do imóvel que é vinculado ao preço de mercado imobiliário do local do bem que

provavelmente varia entre Estados e Municípios.

Noutra vertente, o procedimento da sucessão legítima e testamentária adotado pelo Código Civil brasileiro de 2002 para a repartição da herança não é eficaz, em especial quando envolve participação societária e grande volume patrimonial e econômico, a despeito do ordenamento jurídico sucessório ter por objeto a proteção patrimonial e a existência digna aos herdeiros contra eventual decisão do autor da herança em destruir o patrimônio familiar.

Apesar de garantir o patrimônio e vida digna aos herdeiros o ordenamento jurídico esquece os laços de afetividade familiar, que podem gerar conflitos; autos custos administrativos, advocatícios e até mesmo tributários; bem como, aumentar ainda mais a morosidade do procedimento judicial na repartição da herança. Da mesma forma, a legislação não contempla a continuidade da atividade empresarial por ventura exercida pelo núcleo familiar e sua função social, limitando a distribuir a quota parte aos herdeiros.

No entanto, a interação do direito sucessório com o direito tributário e empresarial, como também com as ciências contábeis e a administração, ou seja, o direito com o planejamento e a estratégia, pode proporcionar benefício, reduzir custo e diminuir conflito familiar.

Desse modo, deve-se olhar com atenção para a prática do planejamento jurídico e patrimonial na transmissão dos bens de herança que proporcione realidade digna e humana aos herdeiros; melhora na gestão patrimonial; atenuação de custos tributário e administrativo; proteção dos laços familiares; abrigo ao patrimônio; e a ordenação dos negócios e do patrimônio do núcleo familiar.

Dessa forma, o emprego da sociedade holding patrimonial como modo de planejamento sucessório, tributário e empresarial, com as ciências contábeis e administração, autoriza o planejamento, composição e gestão do patrimônio do núcleo familiar. De certo, outros resultados e meios devem se manifestar com o tempo e com as demandas sociais, em razão dos resultados favoráveis apresentados para patrimônios consideráveis ou expressivos.

Entretanto, tem-se que os atos praticados no planejamento sucessório, compreendendo o planejamento jurídico, tributário, empresarial, contábil e de administração de empresa, devem seguir a ética, a moral e a boa-fé, bem como,

carecem de atualizações e revisões periódicas, visando anular o ônus financeiro pelo mau planejamento, assim como, preservar o patrimônio e o núcleo familiar.

A pesquisa abrange apenas o ordenamento jurídico quanto aos tributos dos Estados e capital da região norte do Brasil, não servindo como verdade absoluta. Ademais, outros parâmetros devem ser objeto de estudo como as decisões judiciais, as outras regiões, no sentido de se contribuir para o estudo.

REFERÊNCIAS

BARROS, Sérgio Resende de. **Direitos humanos da família**: principais e operacionais. 2008. Disponível em: <http://www.srbarros.com.br/pt/direitos-humanos-da-familia--principais-e-operacionais.cont>. Acesso em: 2 abr. 2018.

BEVILAQUA, Clóvis. **Direito da família**. 7. ed. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976.

BORNHOLDT, Werner. **Governança na empresa familiar**: Implementação e prática. São Paulo: Bookman, 2005.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em: 2 abr. 2018.

_____. Código Civil. **Lei nº 10.406** de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. DOU de 11 de janeiro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em: 2 abr. 2018.

_____. Código Tributário Nacional. **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. DOU de 27 outubro de 1966, retificado em 31 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/>. Acesso em: 13 jun. 2016.

_____. **Lei nº 6.404** de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. DOU de 17 de dezembro de 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em: 19 jun. 2016.

_____. Supremo Tribunal de Justiça. **Resp nº 1150356** / SP, Relator: Min. LUIZ FUX, julgado em 09/08/2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=isencao+na+transmissao+da+heranca&b=ACOR&p=true&l=10>. Acesso em: 13 jun. 2016.

COELHO, F. M. Pereira. **Direito das sucessões** (lições ao curso de 1973-1974).

Parte I. Coimbra: João Abrantes, 1974.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil – direito de família – as famílias em perspectiva constitucional.** p. 312, v. 6. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. **O poder de controle na sociedade anônima.** 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COSTALUNGA, Karime; NIOAC PRADO, Roberta; KIRSCHBAUM, Deborah. **Sucessão familiar e planejamento societário I.** Estratégias societárias, planejamento tributário e sucessório. São Paulo: Saraiva, 2009. Série GVLaw.

DINIZ, Maria Helena. **Código Civil anotado.** São Paulo: Saraiva, 1995.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 12ª Edição. São Paulo: Atlas: 2004.

HIRONAKA, Giselda Maria Fernandes Novaes; CAHALI, Francisco José. **Direito das sucessões.** v. 6. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003

LOBO, Paulo Luiz Netto. Entidades familiares constitucionalizadas: para além do 'numerus clausus'. In **Revista Brasileira de Direito de Família – Porto Alegre: Síntese, IBDEFAM,** v. 3. N. 12, jan./mar., 2002.

LOTUFO, Maria Alice Zaratini. **Direito de família: de acordo com o novo código civil brasileiro.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, v. 5.

MACHADO, Hugo de B. **Curso de direito tributário.** 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MAIA JÚNIOR, Mairan Gonçalves. **O regime da comunhão parcial de bens no casamento e na união estável.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

_____. **O regime da comunhão parcial de bens no casamento e na união estável.** 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MAMEDE, Gladston. **Empresas familiares: Administração, sucessão e prevenção de conflitos entre sócios.** São Paulo: Atlas, 2012.

_____. **Holding familiar e suas vantagens: Planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

_____; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding Familiar e suas Vantagens.** 6 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

MIRANDA, Francisco Cavalcante Pontes. **Tratado de direito privado.** Rio de Janeiro:

Borsoi, 1968. T. LV.

NADER, Paulo. **Direito Civil – Direito das sucessões**. 4. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil – direito de família**. 38. ed. Atualizada por Regina Beatriz Tavares da Silva. São Paulo: Saraiva, 2007, v. 2.

MORAES, Maria Celina Bodin de. O princípio da solidariedade. *In* MESSIAS, Manoel; OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Holding, administração corporativa e unidade estratégica de negócio**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, José Lamartine Corrêa de; MUNIZ, Francisco José Ferreira. **Direito de Família** (Direito Matrimonial), Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1990.

PALMAS. Município de Palmas/TO. **Portaria SEFIN nº 145 de 09 de dezembro de 2015**. DOM em 23 dez. 2015. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/>. Acesso em: 13 jun. 2016.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil – direito de família**. 16. ed. Atualizado por Tânia da Silva Pereira. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

RODRIGUES, Sílvio. **Direito Civil. Direito das Sucessões**. Vol. 7, Ed. Saraiva, São Paulo, 25ª edição. São Paulo, 2002.

RONDÔNIA. Governo do Estado de Rondônia. **Resolução nº 002/2015/GAB/CRE**, de 08 de dezembro de 2015. DOE nº 2843, de 15 dez. 2015. Disponível em: <https://www.sefin.ro.gov.br/>. Acesso em: 13 jun. 2016.

TEPEDINO, Gustavo. **Temas de direito civil**, Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil – direito de família**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 185, v. 6.

VILLELA, João Baptista. **Liberdade e família**. Belo Horizonte: Faculdade de Direito da UFMG, 1980.