

SOCIEDADES POR AÇÕES – DISSOLUÇÃO E EXTINÇÃO DISPENSABILIDADE DO PROCESSO DE LIQUIDAÇÃO*

Parecer. I - Resumo da matéria em debate.
II - A questão da dissolução da sociedade.
III - A questão da liquidação e extinção da sociedade anônima. IV - Conclusão.

Segundo a boa doutrina e o próprio Direito Positivo brasileiro, a liquidação não é fase ou processo imprescindível à extinção da sociedade por ações. Pode a assembleia-geral, em certos casos, dispensá-la. No caso excepcional de todas as ações de uma empresa caírem em poder de um único sócio, que assume, destarte, todo o patrimônio social (ativo e passivo) e se sub-roga nos poderes da assembleia, seria totalmente desnecessário, além de absurdo, falar-se em fase de liquidação, como lapso temporal entre a dissolução e a extinção da sociedade.

A própria idéia de sociedade com sócio “único” contém, em si mesma, um contrasenso.

PARECER

Sociedade Anônima, fundada em 1965, tinha como principal acionista A.M.E., que para ela transferira, para integralização de sua quota no capital social, 223.000 ações que possuía no Banco A. S/A. Entre os demais acionistas, em pequeno número, estava a empresa Transporte de M. S/A, sediada em Madri e dirigida por esse mesmo cidadão desde 1958 até 1969. Chamou-se a nova sociedade A. - Comercial e Administradora S/A, com sede em São Paulo, e tinha por objeto, como empresa **holding**, estabelecer a limitação da responsabilidade jurídica do patrimônio do Sr. A.M.E. e, principalmente, canalizar para a nova entidade todos os rendimentos derivados das ações emitidas pelo referido Banco.

Em 1968, o Sr. A.M.E., possuidor da maior parte do capital da nova empresa e convencido de que a razão maior de sua constituição desaparecera (porque o Banco A. S/A, em fase de contínua expansão de negócios e reinvestimento, já não distribuía lucros), resolveu dissolvê-la. Para isto, adquiriu todas as ações dos demais acionistas, inclusive da Transporte de M. S/A. Tornou-se, por esse modo, apto a promover todos os atos de extinção da pessoa jurídica, pois que, único acionista, sub-rogou-se em todos os poderes da Assembleia-Geral. Destarte, em um só ato público – escritura lavrada no 19º Tabelionato de São Paulo – dissolveu a sociedade e promoveu-lhe a partilha do patrimônio, esta resumida na simples transferência desse patrimônio para seu próprio nome.

* *In*: Revista de Direito Tributário, n. 36, p. 67-72, abr./jun. 1986.

Por essa forma, recuperada a propriedade daquelas 223.000 ações do Banco A., dias depois o Sr. A.M.E. as vendeu como pessoa física, assim evitando a incidência do Imposto de Renda sobre o Ágio – o que não aconteceria se a venda tivesse sido feita pela sociedade dissolvida.

2. Operações perfeitamente normais, uma vez que realizadas sem ofensa a qualquer preceito legal e de acordo com a liberdade assegurada a qualquer cidadão por todos os povos cultos, de dirigir ou orientar seus negócios por forma a receber menor carga tributária. É a chamada evasão lícita de imposto.

Todavia, assim não entenderam as autoridades fiscais, que, ao ser requerida pelo interessado a certidão negativa do Imposto de Renda, exigida por Lei para o arquivamento na junta Comercial dos atos de extinção das sociedades comerciais (art. 401 do RIR baixado com o Dec. 58.400/66), não somente negaram a certidão como lavraram auto de infração contra a firma dissolvida, exigindo-lhe Imposto de Renda no valor de Cr\$ 8.669.500,00 e multa de Cr\$ 4.334.750,00 (auto lavrado em 8.8.69).

3. Dessa decisão das autoridades fiscais, mantida nas instâncias administrativas, resultaram quatro ações julgadas de uma só vez pelo MM. Juiz da 8ª Vara Federal de São Paulo, a saber:

- a) Ação de execução fiscal, proposta pela União Federal, em 7.4.75;
- b) Ação anulatória de lançamento, proposta por A. - Comercial e Administradora S/A, em 10.4.75;
- c) Embargos do devedor, opostos por A.M.E. em 11.7.80. À referida execução, face ao arresto de bens seus como responsável tributário; e
- d) Embargos do devedor, opostos em 17.8.81, após convertido o arresto em penhora.

4. Reunidos os processos, na mesma sentença o juiz declarou extinta a ação anulatória, visto já não existir a sociedade autora, rejeitou os primeiros embargos por opostos antes da penhora, mas acolheu os segundos e, em consequência, julgou improcedente a execução da Fazenda.

Não obstante tratar-se de uma única sentença, subiram em autos apartados a remessa ex officio e o apelo da União, que formaram no egrégio TFR, respectivamente, a REO 84.292-SP e a AC 84.293-SP.

Sobre a espécie, solicita-se a minha opinião.

I - Resumo da matéria em debate

5. Ao ajuizar a execução fiscal, sustentava a União Federal, basicamente, que a venda das ações do Banco A. S/A não fora realizada por A.M.E. – pessoa física – mas, sim, por A. - Comercial e Administradora S/A - pessoa jurídica. Para tanto, alinhou uma série imensa de alegações, suposições e argumentos, que o ilustrado Juiz de 1º grau reuniu numa beleza de síntese. Em síntese mais apertada, a questão seria a seguinte:

I - a dissolução da empresa A. - Comercial e Administradora S/A não teria existido, porque: a) a compra das ações da Transporte de M. S/A foi mera simulação, pois negócio de tal vulto não se faria verbalmente, ou somente valeria entre as partes, sendo ineficaz perante o Fisco; b) admitido que tivesse havido o negócio, ele seria nulo de pleno direito, por infringência do art. 1.133, II, do CC, pois A. - Comercial e Administradora S/A era administrador único da vendedora e teria usado dos poderes amplos que esta situação lhe conferia; c) não valeria argumentar com a inaplicação da referida norma a negócio realizado fora do Brasil, pois, destinando-se a obrigação a ser cumprida aqui, a avença se submeteria ao império de nossas leis, **ex vi** dos arts. 9º, § 1º, e 12 da LICC, matéria que – acrescentou – já fora até apreciada pelo egrégio TFR, em recurso antes interposto pelo Executado, em mandado de segurança;

II - mesmo admitida como existente e válida a dissolução de A. - Comercial e Administradora S/A a escritura pública de dissolução da sociedade, promovida por A.M.E., não teria implicado sua liquidação, fase pela qual teria necessariamente de passar antes de se extinguir, de modo que, em verdade, a venda, feita logo após, das ações do Banco A. S/A, não teria sido ato do Sr. A.M.E., como pessoa física, mas da pessoa jurídica;

III - finalmente, afirma a Fazenda que tudo não passou de simulação com o objetivo de escapar ao pagamento do tributo devido etc.

Essa, em apertada síntese, como dito, toda a questão.

II - A questão da dissolução da sociedade

6. A questão da dissolução da sociedade (resumida no n. 1, acima) está praticamente encerrada, já que, duplamente afirmada na sentença (ao extinguir a ação de anulação e acolher os embargos do devedor), a ela não voltou a União em seu apelo, que dá toda ênfase ao problema da liquidação. Parece que, afinal, o ilustre Representante da União se convenceu da inutilidade da insistência das suposições das autoridades fiscais a este respeito, desde quando a sentença de 1º grau, com argumentos irrefutáveis, mostrou, de um lado, que a venda das ações da Transporte de M. S/A esta provada nos autos por documentos cuja autenticidade sequer foi posta em dúvida, pelo que também não se pode falar em fraude ou simulação (matéria do n. III, acima); de outro, que o art. 1.133 do CC não tem aplicação ao caso nem mesmo pela atração ou abrangência dos arts. 9º, § 1º, e 12 da LICC, simplesmente porque do contrato de compra e venda das ações não resultou qualquer obrigação a ser cumprida ou executada no Brasil.

7. Não custa, porém, aduzir algo. E é no sentido de que, mesmo que houvesse de ter alguma de suas obrigações cumpridas no Brasil, ou mesmo se tivesse de ser executado aqui, tal contrato não se submeteria ao nosso Código, porque a regra do § 1º do art. 9º da LICC não se dirige à substância mas à forma do ato, dizendo que se obedeça à lei brasileira quanto à essencial. É o que afirma Caio Mário da Silva Pereira: “A regra *locus regit actum* continua vigente para a qualificação e regime das obrigações, que se sujeitam assim à lei do país em que se constituírem (art. 9º) . . .” (cf. Instituições de Direito Civil, vol. I, 5ª ed., 3ª tiragem, Forense, 1980, p. 171).

E o confirma Amílcar de Castro, com riqueza de pormenores. Depois de lecionar do mesmo modo a respeito da validade das obrigações qualificadas e regidas pelo Direito do país em que se constituírem, diz ele que as que tiverem de ser executadas no Brasil e dependerem de forma essencial, terão aqui esta forma observada. E frisa, a respeito do § 1º: “Como se vê, esse parágrafo contrapõe o fundo à forma do contrato, denominando forma essencial o que se costuma também chamar de forma *ad solemnitatem*, em oposição à forma *ad probationem*. Forma essencial, ou *ad solemnitatem*, são requisitos sem os quais a obrigação não chega a existir. Por exemplo: a escritura pública, para venda de imóveis de valor superior a Cr\$ 10.000,00.” (Amílcar de Castro, Direito Internacional Privado, 3ª ed., Forense, 1977, p. 424.)

Portanto, está encerrada essa questão da dissolução da sociedade e da alegada simulação, a respeito da qual, como bem acentuou o douto Magistrado de 1º grau, a União se apegou a simples alegações.

III - A questão da liquidação e extinção da sociedade anônima

8. Apega-se o apelo da União ao problema da liquidação e extinção de A. - Comercial e Administradora S/A, que resume no item II do n. 5, acima. Diz ela, com remissão aos subsídios recebidos da Procuradoria da Fazenda, ao memorial apresentado pela douta Subprocuradoria-Geral da República por ocasião do julgamento do Agravo em MS 67.092 e, sobretudo, com apoio no voto proferido no julgamento desse agravo pelo eminente Ministro Décio Miranda, que a escritura de dissolução, liquidação e extinção da sociedade não teria tido senão o alcance de dissolvê-la, porque a liquidação dependeria de uma fase ou processo próprio e, somente depois de passar por essa fase ou processo, se poderia lavrar a escritura de liquidação, que, arquivada no registro comercial, extinguiria a pessoa jurídica.

9. Para não alongar desnecessariamente este Parecer, dispense-me de comentar os dois primeiros trabalhos, que se preocupam, na sua maior parte, com as já referidas alegações de fraude, simulação, “burla” etc., sem qualquer apoio em fatos, como disse, e já repelidas pela sentença, bem como minuciosamente analisadas e refutadas nas contrarrazões ao apelo. Entendo, além disto, que não é próprio de um Parecer estar analisando meras afirmativas de cunho subjetivo, inspiradas em simples suposições ou julgamento *a priori* das pessoas ou de seus atos.

Passo, portanto, à apreciação da questão como se encontra provada nos autos, detendo-me, somente, no exame do voto do eminente Ministro Décio Miranda.

10. Disse S. Exa.: “Entendo que, na escritura chamada de “dissolução, liquidação e extinção” da pessoa jurídica denominada A. - Comercial e Administradora S/A, o que se verificou, em realidade, foi apenas uma escritura de dissolução. Dir-se-ia até melhor que foi uma escritura de declaração de dissolução, porquanto dissolvida já estava a sociedade quando se transformara em propriedade de sócio único. Essa escritura, embora se diga de dissolução, liquidação e extinção, na verdade, uma escritura tão-só de dissolução e, **como é de hábito**, de previsão sobre o modo de liquidar (grifei).

Já aqui, com a devida vênia, S. Exa. se deixa trair pela alusão ao que é **de hábito**. Ora, se antes S. Exa. frisara o fato incomum de o patrimônio da sociedade haver caído nas mãos de sócio único, a ponto de afirmar que melhor fora dizer escritura de “declaração” de dissolução e, não constitutiva de dissolução, como julgar a hipótese pelo que é **de hábito**?

11. Somente por aí já se vê que a S. Exa. escapou a circunstância de que, a esta altura, o que restava da sociedade era apenas a pessoa jurídica, simples ficção jurídica persistente até a baixa no registro de comércio. Com efeito, como poderia alguém ser sócio de si mesmo? Se A.M.E. se tornara dono de todo o patrimônio, sociedade não mais havia.

Em casos tais, é preciso não se perder de vista esta importante observação de Copper Royer, bem lembrada pelo apelado: “Quando todas as ações emitidas por uma sociedade anônima vêm a tornar-se propriedade de uma só e mesma pessoa, a sociedade de certa forma se evapora. Todos os bens que compõem o patrimônio dessa sociedade entram no patrimônio particular do acionista único e se confundem com esse patrimônio” (Traité des Sociétés Anonymes, Paris, 1931, 4ª ed., vol. IV/335.)

Também é preciso se tenha em mente que a hipótese não foi somente da incidência da letra *d* do art. 137 do Dec.-lei 2.627/40, quando a redução do número de acionistas a menos de sete era simples ponto de partida para a dissolução, a qual não se daria se, como previa a lei, ocorresse o preenchimento desse mínimo até a assembléia seguinte. Não. Aqui, como lembrou o eminente Ministro, transcrevendo-a, mas sem extrair as conseqüências imediatas, houve incidência, também, da letra *c* do mesmo artigo, isto é, dissolução por deliberação da assembléia, já confundida na própria pessoa do Sr. A.M.E..

Ora, se a assembléia, reduzida à própria pessoa de A.M.E., já detentor de todo o patrimônio social como observa Copper e, a toda evidência, único responsável também pelo passivo acaso existente, deliberou dissolver e extinguir a sociedade, afastadas estavam, pela absoluta falta de alcance prático, as providências de liquidação reguladas do art. 139 em diante.

12. Com efeito, esse artigo dizia competir à assembléia determinar o modo de liquidação, nomear o liquidante e o conselho fiscal que devesse funcionar durante a liquidação. Mas, em face do ocorrido, já não havia o que liquidar e até se poderia dizer da escritura em questão, na mesma linha do douto voto, que ela não liquidou, mas declarou a liquidação.

De fato, como reconhecem os tratadistas do assunto e resulta das próprias disposições legais, a liquidação se faz em benefício dos sócios. Por isto, pode ser suprimida pela assembléia, porque eventuais credores da sociedade, se não satisfeitos, não somente têm ação contra cada sócio, individualmente, mas ainda podem dirigir contra eles a ação de perdas e danos que teriam contra o liquidante. É o que claramente resultava dos arts. 143 e 145 do citado Decreto-lei e resulta dos arts. 215 e 218 da Lei atual (Lei 6.404/76).

13. É a solução admitida, como dito, pelos bons autores. Eis a lição de Trajano de Miranda Valverde: “A liquidação não é uma fase ou estado pelo qual devam obrigatoriamente passar as sociedades anônimas. Sendo um instituto **criado no interesse dos sócios**, podem eles, verificadas certas condições, suprimi-la”. (Sociedade por Ações, vol. 111/16 - o grifo é meu).

Pontes de Miranda foi do mesmo entender: “O procedimento da liquidação é ineliminável, salvo se os estatutos previam transferência do ativo e passivo, no momento da extinção, ou se os acionistas, unanimemente, tomam deliberação semelhante.” (Tratado de Direito Privado, 3ª ed., Borsoi, Rio, 1972, L. I, p. 5).

Também Spencer Vampré, ainda na vigência do Dec. 434, de 4.7.1891: “A liquidação não é preliminar necessária da partilha, podendo, por exemplo, os acionistas convencionar que se não realize, atribuindo todo o ativo a um deles, ou a um terceiro, e assumindo este a responsabilidade pelas dívidas sociais, mediante reembolso de determinada soma, ou sem reembolso algum.” (Spencer Vampré, Tratado Elementar de Direito Comercial, Rio, 1922, vol. 2/368).

No mesmo sentido é a lição de inúmeros outros autores de igual renome, como, por exemplo, Aloísio Lopes Pontes (Sociedades Anônimas, Rio, 1957, vol. 11/242), Carvalho de Mendonça (Tratado de Direito Comercial Brasileiro, Rio, 1954, vol. 111/236) etc.

14. Outro equívoco do douto voto foi o de supor que a adjudicação ou transferência de bens da sociedade ao sócio estivesse sujeita a imposto. Lê-se, no r. pronunciamento: “Para demonstrar que não se tratava de uma escritura de liquidação, basta acentuar o fato de que nela foram transferidos imóveis para o sócio único, mas sem o prévio pagamento de impostos devidos pela transferência.”

A assertiva choca-se frontalmente com o § 3º do art. 23 da CF, que assim dispõe sobre o imposto de transmissão de bens imóveis: “O imposto a que se refere o item I **não incide** sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, **nem sobre** a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação ou **extinção de capital de pessoa jurídica**, salvo se a atividade preponderante dessa entidade for o comércio desses bens ou direitos ou a locação de imóveis.” (meus os destaques).

Trata-se, pois, de argumento inteiramente improcedente, *data venia*. Aliás, ainda que devido fosse o imposto, a falta do pagamento dele não seria causa de nulidade da transferência dos imóveis para o patrimônio do apelado. O argumento volta-se, portanto, contra a própria tese do douto voto, pois admite que, se houvesse sido pago o imposto supostamente devido, liquidada estaria – como realmente estava – a sociedade.

15. Sem dúvida, isto destrói toda a ilação que o douto voto e o acima aludido memorial da Subprocuradoria-Geral construíram em torno da persistência da sociedade, a ponto de dizerem que o apelado teria passado automaticamente a agir como seu “liquidante” e nessa qualidade teria feito a venda das ações do Banco A. S/A. Não perceberam o absurdo a que isto levaria. Realmente, como o processo de liquidação não prescinde do conselho fiscal nem da prestação de contas, teríamos o apelado ocupando simultaneamente o lugar da assembléia, de “liquidante” e de “conselho fiscal”, isto é, autofiscalizando-se, e, para encerrar, prestando contas a si mesmo. Completo absurdo.

Não há, portanto, como se aceitar a tese da Fazenda.

IV - Conclusão

16. Do exposto, conclui-se facilmente que a dissolução e liquidação da A. - Comercial e Administradora S/A ocorreram, legítima e efetivamente, de fato e de direito, com a aquisição das ações dos demais sócios e subseqüente escritura de dissolução, liquidação e extinção, lavrada em 31.7.68, quando o apelado, possuidor único de todas as ações da empresa e, portanto, sub-rogado nos poderes da assembléia-geral, decidiu liquidá-la e extingui-la, adjudicando-se todo o patrimônio que de fato já lhe pertencia e assumindo-lhe o passivo. Somente a expressão meramente formal da pessoa jurídica, simples ficção jurídica esvaziada de patrimônio, passou a depender, para sua definitiva extinção, do arquivamento da escritura no registro de comércio.

17. Por conseguinte, a venda das ações do Banco A. S/A, feita após, foi negócio legitimamente realizado pela pessoa física de A.M.E., não sujeito à incidência do Imposto sobre a Renda.

Desaparecida, assim, qualquer base para incidência do referido Imposto, seja pela inoocorrência de qualquer irregularidade nos negócios que conduziram à dissolução da sociedade, seja pela total improcedência da tese tendente a sustentar sua persistência após a aludida escritura e atribuir-lhe a venda das ações do Banco A. S/A, resulta sem qualquer amparo jurídico o lançamento criticado e, com maior soma de razão, a pretensão da Fazenda, de responsabilizar o apelado pelo suposto débito. Absolutamente correta a Sentença apelada e remetida de ofício.

É o que me parece.

Brasília, 27 de abril de 1984.