



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de 05 outubro, de 19 87.

ACORDÃO Nº 101-77.358

Recurso n.º - 91.519 - IRPJ - EXS: 1981 e 1982

Recorrente - INSTITUTO PAULISTA DE ENSINO SUPERIOR UNIFICADO

Recorrida - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM RIBEIRÃO PRETO - (SP).

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - Não efetuada a correção monetária das contas do balanço, procede a tributação sobre o saldo credor encontrado a partir dos cálculos feitos pela fiscalização.

IRPJ - BENS E SERVIÇOS IMOBILIZÁVEIS - Improcede a dedução como despesas dos gastos com bens e serviços que deveriam ter sido imobilizados por acarretarem aumento de vida útil superior a um ano dos bens onde foram aplicados.

IRPJ - DESPESAS LANÇADAS COM BASE EM NOTAS "FRIAS" - Notas fiscais emitidas por empresas comprovadamente desativadas, inexistentes ou em situação irregular, além de acarretarem a indedutibilidade das despesas demonstram o evidente intuito de fraude.

IRPJ - DESPESAS DESNECESSÁRIAS OU EM PROVEITO DIRETO DOS SÓCIOS - A comprovação de que despesas contabilizadas em diversas contas ou eram desnecessárias ou nitidamente realizadas em proveito direto e pessoal dos sócios, ou in comprovadas, além de acarretar a indedutibilidade, revela o desvirtuamento das finalidades da instituição.

IRPJ - EXCESSO DE REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES - Confirmado o excesso, e não contestados os cálculos da autuação, é correta a tributação.

IRPJ - IMUNIDADE - Embora questionável o enquadramento da recorrente como instituição de educação, no sentido técnico-jurídico em que a expressão foi adotada pelo Constituinte, é inquestionável que houve inobservância dos requisitos contidos nos incisos do art. 126 do RIR/80, a ponto de excluir a recorrente do direito de desfrutar do privilégio constitucional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INSTITUTO PAULISTA DE ENSINO SUPERIOR UNIFICADO:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 05 de outubro de 1987


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE E RELATOR


AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: **28 JAN 1988**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CELSO ALVES FEITOSA, CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA, ARY TORIBIO, RAUL PIMENTEL e JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN.

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL**

PROCESSO Nº 13857-000.294/86-21

RECURSO Nº: 91.519

ACÓRDÃO Nº: 101-77.358

RECORRENTE: INSTITUTO PAULISTA DE ENSINO SUPERIOR UNIFICADO

R E L A T Ó R I O

O INSTITUTO PAULISTA DE ENSINO SUPERIOR UNIFICADO, jurisdicionado à D.R.F. em Ribeirão Preto-SP, recorre a este Conselho pleiteando a reforma da decisão de primeiro grau.

2. Em consequência de ação fiscal externa iniciada em 07.07.83, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 9, com data de 22.12.86, fazendo remissão às irregularidades descritas nos vários Termos de Verificação e Termo de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 2/6, onde se relata:

Que se trata de estabelecimento de ensino privado (sociedade civil) pertencente, à época da autuação, à Sra. Anna Maria Pereira Honda e a seus filhos Cássio Pereira Honda e Marcus ' Pereira Honda, com a participação no capital social de 75%, 10% e 10%, respectivamente, além do sócio Waldomiro Lourenço, com 5%, conforme ata da Reunião Ordinária de 07.03.83. Anteriormente, no período de 01.01.79 a 02.01.80, a Sra. Anna Maria Pereira Honda foi a única possuidora das quotas de capital, cedendo, em 03.01.80, 5% para Augusto Catani, 5% para Wamberto Paschoal Vanzo, 5% para Waldomiro Lourenço e 5% para Sérgio Luiz Savone.

Que a empresa tem distribuído, constantemente, parcelas de suas rendas e de seu patrimônio, através de: (a) supostas aquisições de bens e serviços mediante "notas fiscais de favor"

(frias), emitidas por empresas não cadastradas e empresas expurgadas do C.G.C.; (b) gastos com viagens de turismo e/ou recreio de responsabilidade de seus sócios, a várias cidades brasileiras, tais como: Itaparica (BA), Maceió (AL), Foz do Iguaçu (PR), Rio de Janeiro (RJ), Poços de Caldas (MG), Praia Grande e outras; (c) gastos com alimentação e consumo de bebidas, contas de telefone, despesas com medicamentos e produtos higiênicos, consumo de combustível, aquisição de bens e serviços aplicados em residências e manutenção de veículos de uso particular dos sócios, todos lançados como despesas operacionais e de responsabilidade de seus sócios; (d) empréstimos de numerário em valores expressivos, aos sócios Anna Maria Pereira Honda, Cássio Pereira Honda e Marcus Pereira Honda, sem a existência de contrato de mútuo, o que significa ausência de cobrança de juros de mercado e de prazo de liquidação.

Dessa forma, concluiu a fiscalização ter ficado evidente que a "instituição" não tem aplicado, integralmente, seus recursos na manutenção de seus objetivos, destacando-se, também, que sua escrituração não obedece aos preceitos da legislação comercial e fiscal.

Considerou descumpridos os incisos I, II e III do art. 110 do RIR/75 (incisos I, II e III do art. 126 do RIR/80), com a conseqüente perda do direito à isenção tributária, e procedeu ao lançamento na forma abaixo:

I - EXERCÍCIO DE 1981 - ANO BASE DE 1980

- 1) Prejuízo apurado no balanço
de 31.12.80 (935.010,19)
- 2) Omissão de Receita de Correção Monetária do Balanço6.804.765,58
- 3) Lançamento, como despesa, do valor relativo a salários e encargos referentes a mão de obra aplicada em construção de bens do ativo1.349.135,14
(demonstrativo anexo)



- 4) Lançamento como despesa dos valores de Notas Fiscais "de favor", conf. Termo de Verificação nº 4/86 e docs. anexos, nas segs. contas:
- a) Conservação e Reparos . . .987.830,72
- b) Desp. de Instalações. . .105.375,20 1.093.205,92
- 5) Lançamento na conta "Brindes e Presentes" de despesas não necessárias à atividade da empresa 168.780,70
- 6) Excesso de Remuneração de Dirigentes, apurado em relação ao Limite Relativo Tributável (30% do Lucro Real acrescido do valor das remunerações), conf. demonstrativo 3.387.178,00
- TOTAL DO ANO BASE 8.868.055,15

II - EXERCÍCIO DE 1982 - ANO BASE DE 1981:

- 1) Prejuízo apurado no balanço de 31.12.81 (10.041.707,51)
- 2) Omissão de receita de Correção Monetária do Balanço, apurada pela fiscalização ' conf. Mapas 13.808.268,31
- 3) Lançamento como despesa do valor dos salários + encargos relativos a mão de obra aplicada na construção de bens do ativo (demonstrativo anexo) Incluídos na conta Constr.em andamento 1.326.528,43
- 4) Lançamento, como despesa, dos valores de Notas Fiscais "de favor", conf. Termo de Verificação nº 04/86' e documentos anexos 2.500.000,00
- 5) Lançamento como despesa de gastos não necessários à atividade da empresa, através das seguintes contas:

M.

a)	Brindes e Presentes . . .	139.290,00	
b)	Donativos e Colaborações. . .	81.091,70	
c)	Combust. e Lubrificantes. .	300.859,37	
d)	Hospedagem . .	118.711,00	640.562,07
6)	Excesso de Remuneração de Di- rigentes, apurado em relação' ao Limite Relativo Tributável (30% do Lucro Real acrescido' do valor das remunerações) . .	1.040.854,61	
7)	Lançamento, como despesa ope- racional, da diferença entre os valores de Cr\$ 816.184,00, lançado a débito de "Despesas Diversas", e Cr\$ 65.618.00, ' lançado a crédito de "Recei- tas Diversas", a título de ajustes de saldos bancários . .	750.566,00	
	TOTAL DO ANO BASE	10.025.071,91"	

Este processo refere-se ao IRPJ dos exercícios de 1981 e 1982. Foram aplicadas as multas de 50% e 150%, esta última restrita aos valores das despesas com notas fiscais de favor.

3. Dentro do prazo a autuada apresentou a impugnação' de fls. 14/20. Argumenta: (a) que a impugnante é amparada pela imuni-
dade e não pela isenção; teoriza sobre a diferença entre os dois ins-
titutos; (b) que, sendo o caso de imunidade, haverá profundas altera-
ções concernentes ao Auto de Infração, de vez que a autuada, ao preen-
cher a concepção constitucional (art. 19) e as condições restritivas
(arts. 9 e 14 do C.T.N.), não pode ser tratada como empresa, na for-
ma como o foi pela fiscalização; (c) que, por ser entidade imune, sua
imunidade leva-a a ter tratamento diferencial, visto que supre ativi-
dades que seriam, por natureza, governamentais e que o Governo trans-
fere para as respectivas entidades beneficiadas, a fim de alargar o
seu espectro de atuação; (d) que, assim sendo, o conceito de despe-

B.

sas necessárias à atuação de uma empresa com fins lucrativos é distinto daquele pertinente a uma entidade que preenche vácuos da atuação do Governo e que, por esta razão, deve ser tratada como "longa ma nus" do poder público; (e) que, nesta perspectiva há de se compreender que as despesas elencadas na letra "b" (viagens) e "c" (gastos com recepção de professores e custos com a corpo docente e discente etc.) devam ser examinados; (f) que, no concernente à letra "a" não lhe cabe verificar se as empresas que prestaram serviços eram ou não idôneas, visto que tal função pertine à Receita Federal. Cabe-lhe, ' sim, demonstrar que os serviços foram prestados. Anexa fotografias pertinentes aos trabalhos executados pela DEPAU; (g) que, sobre os empréstimos, já saldados, não são fatos geradores do imposto de renda, nem distribuição disfarçada de lucros.

4. Informação fiscal a fls. 38/41. Admite que o contribuinte está com a razão quanto a ser caso de imunidade, ao invés de isenção. Ressalta, porém, que a imunidade é condicionada, na hipótese dos autos, à observância de requisitos legais que o autuado não satisfaz.

5. A decisão de primeiro grau (fls. 44/54) manteve o lançamento, na forma bem resumida na sua ementa:

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA - ISENÇÕES. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO.

Não está dispensado do pagamento do Imposto de Renda, e cumprimento de todas as obrigações atribuídas às pessoas jurídicas em geral, a sociedade que explora o ensino em proveito econômico dos seus sócios ou mantenedores, desviando para os mesmos parte substancial de suas receitas, mediante o artifício da utilização de documentos inidôneos ou emitidos por empresas inexistentes ou em situação irregular.

Ainda que a entidade declare não ter fim lucrativo, é condição indispensável que toda a sua atividade seja dirigida, não à satisfação de interesses ou ao proveito de seus próprios membros organizadores, mas sim à realização desinteressada de uma obra social de caráter altruístico, com sentido de colaboração à causa do interesse coletivo, do progresso e do bem geral,



pois só dessa maneira é que poderá ser
conceituado como "Instituição de Educa—
ção."

6. Ciente em 10.07.87, o contribuinte interpôs o re
curso voluntário de fls. 59/75, protocolizado em 29.07.87, na linha
argumentativa de sua impugnação.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator:

O recurso é tempestivo.

De início, cumpre aprofundar o exame das irregularidades imputadas à recorrente.

I - Omissão de Receita de Correção Monetária do Balanço

Ex. 1981 - Cr\$ 6.804.765,58

Ex. 1982 - Cr\$ 13.808.268,31

A recorrente não efetuou a correção monetária dos saldos das contas de seus balanços. A fiscalização calculou ela própria a correção e encontrou os saldos acima. As defesas da contribuinte não deduziram qualquer argumento sobre este item, nomeadamente quanto aos valores encontrados.

Mantém-se a tributação.

II - Lançamento como despesa de custo de bens e serviços pertencentes ao Ativo Permanente em razão de possuírem vida útil superior a um ano

Ex. 1981 - Cr\$ 1.349.135,14

Ex. 1982 - Cr\$ 1.326.528,43

Lê-se no Termo de fls. 59 e seus anexos, acostados aos autos do Processo nº 13857-000.295/86-93, que se trata de desembolsos referentes ao "custo de construção da própria empresa", compreendendo salários, férias, 13º salário, acordo trabalhista, INPS, FGTS, PIS, fretes e Carretos e seguros c/ acidentes do trabalho.



Nessas circunstâncias, não há dúvida de que se trata de gastos que deveriam ter sido imobilizados, para futuras depreciações e/ou amortizações.

III - Despesas lançados com base em notas fiscais de favor ("frias").

Ex. 1981

a) Conservação e reparos	987.830,72
b) Desp. de instalações	<u>105.375,20</u>
	1.093.205,92

Ex. 1982 - 2.500,000,00

Segundo o Termo de fls. 201 e seus anexos, temos que, no ano-base de 1980, exercício de 1981, foram utilizadas notas fiscais por pretensas compras feitas à EDAMA - Engenharia Comércio e Administração Ltda. No ano-base de 1981, exercício de 1982, notas-fiscais da PROJET - Engenharia e Construções, ESKUA FER - Esquadrias de Ferros em Geral S/C Ltda. e da COPARQUE - Materiais para Construção Ltda.

A EDAMA não era cadastrada no CGC-MF, A PROJET tinha OGC errado. A ESKUA FER com o CGC suspenso desde 1978, era inexistente no endereço indicado, segundo diligência "in loco" realizada em 1985 (fls. 296). Da COPARQUE foram juntados os recibos e as notas fiscais de fls. 298/333, no Processo nº 13857-000.295/86-93. Muitas notas fiscais foram impressas pela Gráfica RJ Ltda., em situação irregular e a própria COPARQUE foi declarada "devedor omissor" em 12 de dezembro de 1984. São notas fiscais de numeração seqüencial, emitidas na mesma data ou em datas muito próximas, às vezes com descrição dos mesmos materiais ocupando, apenas, uma linha do espaço destinado à descrição das mercadorias. Como assinalou a fiscalização, os pagamentos foram contabilizados como efetuados em dinheiro, em contraste com as normas da própria empresa.

A defesa da contribuinte, no pertinente a este item, desdobra-se em dois temas: (a) que os serviços foram prestados; (b) que não lhe cabia verificar se as empresas prestadoras de serviços eram ou não idôneas, visto que tal função pertine à Receita Federal.

Acórdão nº 101-77.358

Quanto à efetiva prestação dos serviços, o argumento só parcialmente tem pertinência, na medida em que a maior parte dos dispêndios foi para aquisição de materiais de construção. Sobre os dispêndios com mão-de-obra a contribuinte nada comprovou, eis que se limitou a juntar cópias de fotografias que alega relacionados com serviços prestados pela DEPAU, empresa não englobada na autuação referente aos exercícios de 1981 e 1982.

No que diz respeito à competência da Receita Federal para verificar a regularidade das empresas, a contribuinte têm razão, em princípio, mas não nos termos em que pôs a questão.

Com efeito, da mesma forma que a existência de todo o aparato do Estado, destinado a prevenir e reprimir o crime, por mais eficiente que possa ser, nunca será bastante para que o cidadão prudente deixe de adotar suas cautelas para não ser vítima de um criminoso, também o empresário não deve deixar de tomar as providências de ordem cautelar que a prudência recomenda para não se envolver com outros empresários em situação irregular, só porque entenda caber à Receita Federal a verificação dessas situações, na equivocada crença de que se a Receita Federal nada apurar tudo estará correto.

Por outro lado, o que mais retira consistência ao argumento da defesa é a circunstância de serem numerosas as empresas em situação irregular, ou até fictícias, com que se relacionou, a par das expressivas importâncias envolvidas. Tudo isso, mais a absoluta falta de evidência, ou mesmo de indícios, de que se tratou de operações verdadeiras, só serve para deixar incólume a imputação fiscal de que houve evidente intuito de fraude.

IV - Lançamento nas contas abaixo, de despesas não necessárias à atividade da empresa, ou não comprovadas

Ex. 1981

a) Brindes e Presentes

168.780,70

9.

Acórdão nº 101-77.358

Ex. 1982

a) Brindes e Presentes	139.290,00	
b) Donativos e Colabo- rações	81.091,70	
c) Combustível e lubri- rificantes	300.859,37	
d) Hospedagem	<u>118.711,00</u>	640.562,07

Brindes e Presentes

Ex. 1981 - 168.780,70

Ex. 1982 - 139.290,00

Segundo o Termo de fls. 113, os documentos que dão apoio aos lançamentos contábeis são notas fiscais de aquisição de bens dos mais variados tipos, inexistindo comprovantes indicando os beneficiários e/ou presentes, a finalidade e o objetivo da distribuição etc.

A contribuinte, em suas defesas, não se deteve na apreciação deste item.

Não há, pois, o que modificar na decisão de primeiro grau.

Donativos e Colaborações

Ex. 1982 - 81.091,70

Os lançamentos impugnados estão assinalados a fls. 509, verso. Da simples leitura do histórico dos lançamentos infere-se, facilmente, que não foram observados os requisitos do art. 242 e §§ do RIR/80.

Combustíveis e Lubrificantes

Ex. 1982 - 300.859,37

O Termo de fls. 1.171 esclarece a glosa das despesas pelo fato de corresponderem a despesas particulares dos sócios, além de contabilizados com base em documentos incompletos, tais como: notas fiscais a consumidor, sem identificação do destinatário e do veículo.

De fato, as cópias xerox de notas fiscais juntadas apresentam as lacunas apontadas na ação fiscal.

A contribuinte não se deteve, nas defesas, sobre este item.

Hospedagem

Ex. 1982 - 118.711,00.

Segundo o Termo de fls. 1095 e documentos de fls. 1096/1.102, há notas de hospedagem de São Carlos, Rio de Janeiro e Poços de Caldas. Esta última em nome de Anna Maria Pereira Honda e família. Nenhuma evidência de que as despesas foram realizadas em função das atividades da recorrente. Ao contrário, são fortes os sinais de que se trata de despesas em proveito pessoal dos sócios.

V - Excesso de remuneração de dirigentes

Ex. 1981 - 3.387.178,00

Ex. 1982 - 1.040.854,61

A partir do cálculo de 30% sobre o lucro tributável mais a remuneração paga aos dirigentes, a fiscalização encontrou os excessos de remuneração acima, tributando-os.

As defesas da contribuinte não contestam os valores e a tributação.



Acórdão nº 101-77.358

VI - Lançamento, como despesa operacional, da diferença entre os valores de Cr\$ 816.184,00, lançado a débito de "Despesas Diversas", e Cr\$ 65.618,00, lançado a crédito de "Receitas Diversas", a título de ajustes de saldos bancários

Ex. 1982 - 750.566,00

Segundo o Termo de fls. 139, a contribuinte, ao proceder ao ajuste dos saldos bancários, tomou as diferenças entre os valores contábeis e os saldos de extratos bancários, e desandou a contabilizar débitos a "Despesas Diversas" e créditos a "Receitas Diversas". A estranha conciliação de contas bancárias com os extratos, no que diz respeito aos ajustes feitos em decorrência, não está acompanhada de qualquer justificativa.

As próprias defesas não mencionam o problema.

A partir dos fatos acima examinados, a fiscalização considerou que a recorrente não podia fazer jus à isenção e/ou à imunidade.

Em consequência, para fins de tributação considerou:

<u>Exercício</u>	<u>Balanco</u>	<u>Resultado</u>
1981	31.12.80	(935.010,19)
1982	31.12.81	(10.041.707,51)

No seu recurso a contribuinte defende-se alongadamente de matéria relativa a distribuição disfarçada de lucros caracterizada por empréstimos feitos aos sócios.

Embora os autuantes tenham mencionado os empréstimos no Termo de Encerramento de Ação Fiscal, como fato caracterizador de não aplicação integral dos recursos nos objetivos da entidade,

nada tributaram a título de distribuição disfarçada de lucros, nem direta nem indiretamente.

Ficam, assim, prejudicadas as considerações da defesa a respeito do tema.

De início a fiscalização assinalou que a recorrente requirera e obtivera os benefícios do art. 110 do RIR/75 (art. 126 do RIR/80) de isenção do imposto de renda, mas que, à vista dos fatos apurados não fazia jus ao benefício por inobservância dos requisitos dos incisos I, II e III do art. 126 do RIR/80.

A defesa chamou a atenção para o fato de que a hipótese era de imunidade e não de isenção, com o que a fiscalização concordou na informação fiscal e o julgador singular na decisão recorrida, ainda que rejeitando a tese da defesa de interpretação restritiva da isenção e irrestrita da imunidade.

Ora, os estatutos da entidade, versão de 29.07.81 (fls. 2.836/2.847), rezam que o Instituto Paulista de Ensino Superior Unificado - IPESU é uma sociedade civil sem fins lucrativos, inscrita em cartório em livro de Inscrição de Associações.

Seu objeto social é "propiciar à população em geral, condições e oportunidade de instrução e aprimoramento educacional e cultural, através de instalação e funcionamento de escolas em todos os níveis e institutos de pesquisas, nas várias áreas do saber humano".

Garantirá, através de exame seletivo, bolsas de estudo na proporção de 25% a 100%, a alunos intelectualmente privilegiados e carentes de recursos, sem prejuízo das Bolsas concedidas anualmente através do convênio MEC/MPAS.

O patrimônio é constituído pela contribuição inicial dos sócios, dividido em 100 partes ou cotas, e, ainda, pelos'

7.

imóveis, móveis que possui e venha a possuir, rendas, juros, contribuições, auxílios e os resultados dos serviços prestados pela unidades escolares ou de fins assistenciais que mantiver.

Os bens e direitos serão aplicados exclusivamente na consecução de seus objetivos, podendo, se conveniente, ser alienados.

Não há previsão de outra fonte de renda.

Creio ser oportuno transcrever aqui parte do voto do Acórdão nº 103-05.077, de 17.01.83, de que fui relator:

"Na realidade, o que temos na Constituição Federal, a propósito deste tema, é o seguinte:

"Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....

III - instituir imposto sobre:

.....

c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei."

Resulta daí a imunidade tributária das instituições de educação, mas não a definição dessas instituições, embora, conforme se verá adiante, haja conceituação segura de instituições de educação e a Carta Magna tenha inserido o privilégio tendo em vista aceção técnica e correta do que sejam essas instituições.

O texto constitucional prevê, de fato, lei infraconstitucional para explicitar os requisitos necessários ao gozo do direito à imunidade.

Vejamos o art. 14 do C.T.N.

"Art. 14. O disposto na alínea "c" do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:



I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

....."

Também aqui não se vislumbra definição legal de instituições de educação, mas, apenas, enumeração dos requisitos legais para gozo da imunidade. Note-se que esses requisitos também se aplicam às instituições de assistência social, que não se confundem com as de educação.

O art. 126 c/c o art. 110 do RIR/75 reproduziram os arts. 9 e 14 do CTN, confundindo imunidade com isenção.

Já o art. 126 do RIR/80, corretamente, referiu os arts. 9º e 14 do CTN, aludindo à não sujeição ao imposto, ao revés de isenção.

Entretanto, também nos textos regulamentares em questão enumera-se requisitos legais, mas não se definem instituições de educação, nem de assistência social.

Conseqüentemente, não resta outra alternativa ao intérprete senão buscar o verdadeiro sentido de instituições de educação no texto constitucional e na legislação infraconstitucional.

A recorrente critica a decisão recorrida por apoiar-se em obras de doutrina, cujo valor procura desmerecer.

Em contrapartida, sustenta que o conceito de instituição de educação está nos textos legais analisados - o que penso estar demonstrado não ser verdadeiro - e não oferece contribuição de cunho doutrinário esposando enten

3.

dimento doutrinário divergente daquele dos autores invocados na decisão de primeiro grau. Pois, os doutrinadores invocados pela defendente são trazidos à baila para sustentar outros aspectos, como princípio da legalidade etc., mas nada sobre a acepção de instituições de educação.

Constitui clássico da literatura jurídica nacional a excelente monografia de LEOPOLDO BRAGA intitulada de Conceito Jurídico de "Instituições de Educação ou de Assistência Social", cuja 2ª edição (acrescida e atualizada) consultei (impressa por Estabelecimentos Gráficos Borsoi S.A., Indústria e Comércio, Rio de Janeiro, 1971). Também notável o estudo de HELENITA BARREIRA CUSTÓDIO, sob o título, "Associações e Fundações de Utilidade Pública", Revista dos Tribunais, São Paulo, 1979.

Na primeira das obras citadas, o brilhante autor fez estudo de direito comparado, trazendo à colação depoimentos doutrinários e jurisprudenciais, de autores de nomeada e dos tribunais de diversos países europeus e americanos sobre o assunto.

Em preâmbulo à referida obra, MARTINHO GARCEZ NETO escreveu:

"... O Dr. LEOPOLDO BRAGA consegue realmente convencer de que o vocábulo "instituições" empregado pelas Constituições de 1946 e 1967 e, agora, repetido na de 1969, o foi, com exatidão terminológica, na acepção específica em que a tem o direito administrativo, com a finalidade de individuar uma certa e determinada categoria de pessoas jurídicas, ou sejam as "instituições" stricto sensu, criadas com fim público (educacional ou assistencial), inconfundíveis com as simples associações de fins privados exclusivos ou predominantes, embora sem intuito lucrativo." (grifos do original).

Também OSCAR TENÓRIO, ao comentar o referido trabalho, em mensagem ao seu autor, consignou:

"Entendo que o legislador constituinte adotou forma restrita de imunidade, — restrição específica. E por isso coloco minha solidariedade na opinião que enuncia,

7.

segundo a qual o texto teve em mira imuni-
zar as entidades de fim público, desinte-
ressadas e altruístas, inspiradas e cria-
das pelo desígnio de colaboração com o Es-
tado, suprimindo-lhe as deficiências ou se-
cundando-lhe a ação paternalista na obra
de educação e de assistência social (P. 19).
A imunidade compreende as instituições de
sintereçadas e nascidas (na expressão ci-
tada de ALIOMAR BALEEIRO) do espírito de
cooperação com os Poderes públicos, que é
seu "signum", sua marca."

Mais adiante:

"O falso entendimento de que a circunstân-
cia de não ter fim lucrativo imprime à as-
sociação ou fundação o caráter de insti-
tuição (de educação ou de assistência so-
cial), foi bem refutado no seu trabalho
com observações adequadas. Os empenhados'
na ampliação de benefícios e franquias fis-
cais são os adulteradores dos conceitos
fundamentais do direito tributário e do
direito administrativo. Imaginam que a de-
mocracia é o regime das licenciosidades
tributárias, esquecidos, entretanto, da
essência do regime - a igualdade. A imu-
nidade e isenção discriminam; consequente-
mente têm de ser restritivas e restritiva-
mente interpretadas e aplicadas." (grifos
do original).

À página 54, apoiado em citações preceden-
te e, no particular, em FRANCESCO FERRARA, assi-
nala LEOPOLDO BRAGA:

"É sobretudo por essa característica de
fim público da ação desinteressada e al-
truística, que muito se assemelham e, não
raro, se encontram confundidos e identifi-
cados os conceitos de "instituição e de
fundação" de um lado, em contraste com o
conceito comum de simples "associação" ou
"corporação", assim entendida a entidade'
que colima, exclusiva ou principalmente,
o interesse ou vantagem particular (qual-
quer que seja) dos próprios membros-asso-
ciados, e não o benefício alheio e indis-
criminado, a ampla e indistinta satisfa-
ção de necessidades e aspirações de inte-
resse geral." (grifos do original).

Logo à pág. 55:



"O legislador constituinte brasileiro teve em mira imunizar as entidades de fim público, desinteressadas e altruístas, inspiradas e criadas pelo desígnio de colaborar com o Estado, suprimindo-lhes as deficiências ou secundando-lhe a ação paternalista da obra de educação e de assistência social. Preferiu o uso da palavra instituições" ao da palavra "fundações", não só porque - enquanto raras - fundações há de interesse puramente privado, como, ainda, porque também existem associações ou corporações de tipo institucional, isto é, instituídas ou fundadas visando ao interesse geral da coletividade e, pois, com fins públicos, humanitários, beneficentes, ou filantrópicos, e não ao interesse comum dos seus próprios membros - associados." (grifos do original).

As instituições, como as fundações, ao contrário das sociedades, associações ou corporações, não se constituem, mas se constituem, observou PONTES DE MIRANDA (Tratado de Direito Privado, Borsoi, Rio de Janeiro, 1970, vol. 1, 3ª ed. p. 448).

Ou, conforme assinala FERRARA, (Le Personne Giuriche, Turim, 1938, nº 41, págs. 102 e 105), citado por LEOPOLDO BRAGA (op. cit. pág. 59):

"... a instituição é criada por alguém de fora, regida pela vontade imutável do fundador, é uma organização para um fim. Naturalmente toda esta formulação se reduz a uma imagem, porque não existe vontade própria do ente coletivo, nem sobrevive 'uma vontade do fundador morto.' (destaques da transcrição).

Assim, o sentido técnico - jurídico de "instituições de educação ou de assistência social" adotado pelo legislador constituinte, já repousava na acepção técnica emprestada às "instituições" pela doutrina universal, voltada para o objetivo primordial de servir desinteressadamente à coletividade, "quando vinculada ao particular sentido de instituto, obra ou organização com fins beneficentes."

Como assinala LEOPOLDO BRAGA ao resumir a lição de FERRARA op. cit. pág. 62/63):

"a) - constituição ou fundação (individual ou coletiva) não com fim egoístico, visando ao interesse comum próprio de seus fundadores, membros, associados ou adminis-

h.

tradores, mas com fim altruístico, seja o benefício da generalidade dos indivíduos, seja o de um grupo de beneficiários indeterminados (fim público); ou ainda, com um fim que, embora benéfico a certos indivíduos compulsoriamente associados e contribuintes, transcende da vantagem pessoal deles e interessa a toda a coletividade (também, aí, fim público);

b) - Impossibilidade de mutação do fim institucional, de modificação do sistema de administração e de extinção da entidade, a não ser pela vontade do Estado, quando caiba a intervenção deste, mediante ato de reforma ou de supressão". (destaques da transcrição).

ALIOMAR BALEEIRO, constituinte de 1946, 'acentuou:

"A Constituição quer imunes instituições' desinteressadas e nascidas do espírito de cooperação com os poderes públicos, em suas atividades específicas" (Limitações' Constitucionais ao Poder de Tributar, Rio de Janeiro, 1951, pág. 116).

Por isso insurge-se LEOPOLDO BRAGA (op. cit. pág. 64):

"Tem-se generalizado, entre nós, erroneamente, a idéia de que a simples circunstância de não ter fim lucrativo imprime' à associação ou fundação o caráter de "Instituição" (de educação ou de assistência' social). Esse falso entendimento resulta apenas de um superficial conhecimento do assunto, quando não também de tendenciosa interpretação visando ao indevido elastério de benefícios e franquias fiscais. Em verdade, não basta que a entidade não tenha fim lucrativo. Mas é, ainda, condição imprescindível a de que, de origem, se destine, não à satisfação de interesses, 'gozos ou vantagens particulares', de qualquer espécie, ao proveito de seus próprios membros organizadores ou associados, e sim à realização desinteressada de uma obra social de caráter altruístico, com sentido de colaboração à causa do interesse coletivo, de progresso e do bem geral" (grifos do original).



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857-000.294/86-21

Acórdão nº 101-77.358

O festejado autor, depois de analisar lições de renoma dos mestres internacionais, e de referir a legislação de vários países, arremata (págs. 76/77):

"A palavra "instituição" tem, pois, como se vê na teoria geral das pessoas jurídicas e, sobretudo, na área do direito administrativo, uma acepção específica própria e diferenciada da acepção ampla e genérica, a que inicialmente aludimos, isto é, um especial sentido técnico-jurídico reservado à qualificação de uma certa e determinada categoria de pessoas que, por sua in gênita e indeclinável vocação a fim público, se acham situadas além e acima das entidades não lucrativas de fins mistos (privadas e públicos) e, com razão maior, daquelas nascidas exclusiva ou principalmente das in fluções do interesse particular de indivíduos ou grupos de indivíduos, e apenas ou preferencialmente destinadas à satisfação de necessidades ou ao gozo de benefícios de seus próprios fundadores, membros ou associados" (grifos do original).

A propósito, ensina CARLOS MAXIMILIANO:

"Presume-se que o legislador se esmerou em escolher expressões claras e precisas, com a preocupação meditada e firma de ser bem compreendido e fielmente obedecido" (Hermenêutica e Aplicação do Direito, 3ª ed. Rio de Janeiro, 1941, págs. 141/142).

"Supõe-se que o legislador e também o escritor do Direito exprimiram o seu pensamento com o necessário método, cautela e segurança" (op.cit. pág. 168).

"Todas as ciências, e entre elas o Direito, têm a sua linguagem própria, a sua tecnologia; deve o intérprete levá-la em conta" (op. cit. pág. 140).

Em sentido análogo, VICENTE RÃO:

"Se determinada palavra tem um sentido na linguagem comum e outro na linguagem jurídica, preferir-se-á este último, porque o direito tem sua linguagem própria, que o legislador deve conhecer."

(O Direito e a Vida dos Direitos, São Paulo, 1952, (vol I, tomo II, pág. 577).

Também HELENITA BARREIRA CUSTÓDIO, na obra já referenciada, pág. 61, ressalta o espírito presente à criação das "instituições de beneficência" e das "instituições literárias", apoiada em Antonio Ribas quanto às instituições de beneficência que o Estado exercia a caridade pública entre os Romanos, "já concedendo alimentos aos tri gêmeos, aos órfãos e meninos, filhos de pais pobres, já distribuindo trigo ao povo gratuitamente, ou por metade do preço do mercado." Foi, porém, com a oficialização do



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857-000.294/86-21
Acórdão nº 101-77.358

cristianismo, como religião do Estado, que essas instituições tomaram grande desenvolvimento, contribuindo, para esse resultado, os privilégios que lhes foram concedidos pelos imperadores. Sublinha o autor que numerosas instituições "brotaram em todas as partes, destinadas ao auxílio da infância desvalida, da enfermidade, da indigência, da velhice, das misérias de todos os gêneros, auxílio tanto mais preciso, quão raros os de que da caridade individual se deviam esperar e quão numerosas eram as causas de sofrimento nesses séculos de geral anarquia". "... Quanto às instituições literárias observa o referido escritor que se incluem "sob esta denominação não só as instituições que têm por fim o desenvolvimento dos conhecimentos literários, como os de quaisquer ciências ou artes".

Conclui HELENITA BARREIRA CUSTÓDIO que "das claras lições do eminente jurista, o fim público exclusivo de tais entidades é patente, evidenciando-se o caráter de "utilidade pública" na expressão do próprio autor ao declarar "que nas instituições de utilidade pública os bens, direitos e obrigações não pertencem nem àqueles que representam essas instituições e administram esses bens nem àqueles que aproveitam dos serviços prestados por essas instituições e em cujo favor elas foram criadas."

Reafirma a autora que "a gênese da palavra instituição, equivalente à de fundação, dado o seu caráter religioso e de assistência aos necessitados, encontra-se na própria Igreja, considerada como uma instituição criada por Deus, que reservou o patrimônio terra com a finalidade do bem-estar espiritual e social do homem".

Referindo-se à origem etimológica do vocábulo "instituição", diz HELENITA BARREIRA CUSTÓDIO que ele é empregado como sinônimo de "fundação", por ser esta, principalmente, a entidade que se origina da ação de "instituir", do latim institute, que significa fundar, estabelecer, "caracterizada, in specie, em servir a um fim de pública utilidade", na frase de LACERDA DE ALMEIDA. ... "Originando-se da mesma palavra latina (institute) que significa instituir, fundar, não há diversidade intrínseca entre instituição e fundação, por constituírem expressões equivalentes empregadas, inicial e genericamente, como sinônimos perante a doutrina."

Observa-se facilmente que a acepção técnico-jurídica de "instituição de educação" tem contornos bem nítidos para a doutrina mais representativa, pelas notícias que nos dão as obras citadas. A elas, evidentemente, faço remissão, para poupar o esforço, desnecessário para os objetivos principais deste voto, de transcrever as inúmeras opiniões em que os dois autores se apoiam, nas duas excelentes monografias.

É também notório que as normas legais sobre imunidade



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857-000.294/86-21
Acórdão nº 101-77.358

hãõ de interpretar-se restritivamente, por tratar-se de disposições de direito excepcional.

Consoante a lição de CARLOS MAXIMILIANO:

"Interpretam-se estritamente os dispositivos que instituem exceções às regras firmadas pela Constituição. Assim se entendem os que favorecem algumas profissões, T classes ou indivíduos, excluem outros, estabelecem in compatibilidades, asseguram prerrogativas, autorizam a conceder perdão, ou anistia, restringem a competência para lançar taxas, impostos ou quaisquer outros encargos..." (Comentários à Constituição Brasileira, 5ª ed., 1954, vol. 1, pág. 140).

"O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema". (Hermenêutica e Aplicação do Direito. 3ª ed. 1941, pág. 392).

"Interpretam-se estritamente as limitações gerais do direito de tributar, bem como as isenções particulares. Em regra, a prerrogativa governamental de exigir contribuições para as despesas públicas é exercida de modo geral e absoluto estende-se ao conjunto das pensões e bens, dentro da jurisdição do poder que decreta o ônus" (Comentários à Constituição Brasileira, 5ª ed. vol. 1, pág. 274).

No mesmo sentido, a melhor Doutrina e Jurisprudência.

ALIOMAR BALEEIRO (in Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Forense, Rio, 1974, pág. 262 e 264), assinalou:

"Para reconhecer estar imune uma entidade, necessário se faz indagar qual o destino da receita pública de que se apropria em razão da imunidade, pois tal receita jamais poderá estar ligada a um fim privado, isto é, não poderá locupletar-se com tal receita a entidade que vise beneficiar apenas aos seus associados ou a estes e a uma insignificante parcela da coletividade."

Além do fim público, também a gratuidade ou ausência de intuito lucrativo constitui-se em requisito indispensável à caracterização da "instituição de educação" amparada pela imunidade.

Leciona ALIOMAR BALEEIRO (In O Direito Tributário da Constituição - Publicação nº 8 do Instituto de Direito Financeiro, Rio de Janeiro, 1959, pág. 187):

"A primeira distinção a fazer é entre instituição e empresa.

M.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857-000.294/86-21
ACórdão nº 101-77.358

A Constituição protege a primeira e repele a segunda. Instituição de educação ou de assistência social é aquela "no profit", desinteressada, de filantropia, que não apresenta meio de ganho para ninguém, mas nunca empresa particular lucrativa, como é um hospital ou uma escola, desde que representem uma fonte de receita ou lucro para o proprietário, a empresa, os fundadores ou organizadores. Não se vai ao absurdo de pretender que não seria instituição protegida por esse dispositivo a que pagasse salários aos que nela trabalham. O fato de uma instituição manter um hospital de caridade, uma "creche" ou um abrigo para velhos ou ainda uma escola, não quer dizer que deixe de pagar aos que dedicam suas atividades a esse fim, desde que represente uma remuneração "pro-labore", principalmente quando não atingir a importância que, em iguais condições, é paga pelas empresas."

Finalmente, o terceiro requisito a estar presente numa instituição de educação, que vem a ser a generalizada na prestação de serviços, está bem ilustrada na seguinte passagem do Parecer de ARTHUR CUMPLIDO DE SANT'ANA, então Procurador-Geral da Prefeitura do antigo Distrito Federal.

"A verdadeira instituição de assistência social, dentro dos seus princípios e possibilidades, deve atender a todos os que a procuram, desde que provadamente merecedores de seu amparo, prestando, desse modo, real colaboração à obra assistencial sustentada pelo Poder Público". (Apud LEOPOLDO BRAGA, op. cit, pág. 145).

Em face do exposto, conclui-se que o simples atendimento dos requisitos do art. 14 do C.T.N. não caracteriza a instituição de educação a que se referiu o Legislador Constituinte no art. 19, III, "c", da Carta Magna. Tais requisitos são meras obrigações impostas àquelas entidades, cujo descumprimento acarreta a perda da imunidade tributária, mesmo às verdadeiras instituições de educação que se enquadrem na acepção técnico-jurídica aqui defendida. Com efeito, a exploração da atividade educacional que desatenda à referida acepção técnico-jurídica bem pode cumprir os requisitos do art. 14 do CTN, sem chegar a ser uma verdadeira instituição de educação. Basta que seja administrada por pessoas, de um grupo pequeno, ou de uma família, a quem não atribua o título de "diretores", pagando-lhes, sob a dissimulada rubrica de assalariados, importâncias de tal monta que bem caracterizam a distribuição indireta de lucros, mas que, formalmente, não o são. A par desse expediente, vão acumulando patrimônio que pode ensejar duas alternativas: (a) a venda do estabelecimento a terceiros, ao cabo de alguns anos, com um ganho patrimonial expressivo, não tributado na pessoa jurídica; (b) a liquidação da "sociedade", já com um patrimônio vultoso, com a distribuição do produto entre seus associados, também sem ônus tributário. Nessa hipótese, ainda que fosse invocável a violação do inciso I do art. 14 do CTN, o fato gerador ocorreria no ano da distribuição, para tributar ganhos acumulados representados pelo engordamento do patrimônio.

B.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857-000.294/86-21

Acórdão nº 101-77.358

trimônio, graças, inclusive, à imunidade de que gozou durante anos.

Ademais, o reconhecimento, a final, de que não se tratava de entidade imune, viria somente confirmar tratamento jurídico-tributário desigual, ao longo dos anos, em relação a outras pessoas jurídicas de fins lucrativos.

Mesmo dispositivos estatutários que estabeleçam a destinação a ser dada ao patrimônio, em caso de liquidação, diversa da sua reversão em favor dos sócios, além de inócuos na alternativa (a), podem ser modificados pelos sócios às vésperas de dissolução por acordo e deliberação coletiva. Note-se que o art. 14 do CTN não obriga à inclusão de cláusula estatutária sobre o destino a ser dado ao patrimônio em caso de liquidação.

As cláusulas do contrato da recorrente não são compatíveis com as "instituições de educação" a que se refere a Constituição Federal, pelas razões seguintes: (1) não revela que atende gratuitamente aos que a procuram. Pelo contrário, sugere que sua fonte de receita advém dos pagamentos dos alunos. Mero negócio, em que a prestação do ensino tem por contrapartida o pagamento de anuidades. Logo, inobservância da gratuidade. A instituição, assinala LEOPOLDO BRAGA (op. cit. pág. 135), há de ser absolutamente desinteressada; "e esse desinteresse material se manifesta principalmente sobre três aspectos, a saber: a) natureza não remunerada e, pois, gratuita, dos serviços prestados; b) ausência de intuito lucrativo (marca do espírito do empresário) por parte da entidade mesmo e das pessoas que a dirigem e compõem, c) ausência de interesse egoístico, ou seja o da obtenção de quaisquer vantagens ou proveitos pessoais por parte da entidade e das aludidas pessoas que a dirigem e compõem (assim, por exemplo, a interesse político). (2) As vantagens atribuídas aos quotistas e seus herdeiros, nos casos de exercício do direito de retirada, cessão das quotas e sua transmissão "causa mortis" são incompatíveis com o altruísmo que caracteriza as verdadeiras instituições. Ensina LEOPOLDO BRAGA (op. cit. pág. 140), que "a ausência de interesse egoístico não se deduz tão-somente da inexistência de fim lucrativo; mas, por igual, pressupõe a inexistência de objetivo ou perspectiva no sentido da obtenção de qualquer vantagem, proveito ou benefício material específico por parte de pessoas ou grupos de pessoas dirigentes ou componentes da entidade (contribuintes; associados etc)" E acrescenta: "O requisito "ausência de intuito lucrativo", esse, sim, é de caráter absoluto, não admite condições nem meios termos. A natureza absolutamente desinteressada da "instituição" é incompatível com a idéia de lucro, com o espírito de ganho, característico da "empresa". Se a entidade, tanto no setor educacional como no assistencial, se organizou e funciona em moldes de exploração comercial ou industrial, como sucede em relação à grande maioria dos nossos



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857-000.294/86-21
Acórdão nº 101-77.358

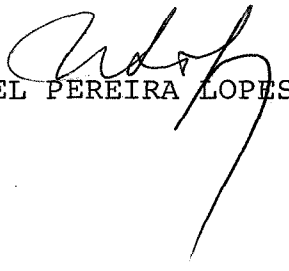
estabelecimentos particulares de ensino, casas de saúde, sanatórios, clínicas de repouso etc. não há falar em instituições de educação ou de assistência social".

Porém, no caso concreto, ainda que a recorrente pudesse enquadrar-se perfeitamente como instituição de educação, os fatos arrolados pela ação fiscal e analisados individualmente neste voto, demonstram, de maneira definitivamente irretorquível, a inobservância dos requisitos legais contidos nos incisos I, II e III do art. 126 do RIR/80, nomeadamente o inciso I.

Não se diga que a interpretação da imunidade, no caso do art. 19, III, "c" da Constituição Federal, não comporta restrições. É o próprio texto constitucional quem remete o intérprete à lei ordinária, ao ressaltar, na letra "c", in fine: "observados os requisitos da lei".

Evidentemente, onde há requisitos legais a observar há restrições, ou limitações. Estão elas no art. 126 e incisos do RIR/80.

Isto posto, nego provimento ao recurso. 


URGEL PEREIRA LOPES - RELATOR.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857-000.294/86-21

Acórdão nº 101-77.358

J U S T I F I C A T I V A D E V O T O

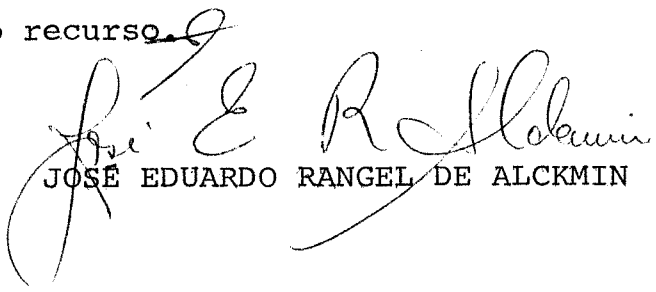
Conselheiro JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN

Rendendo minhas homenagens ao eminente Relator pelo magnífico voto proferido, ressalvo, assim como o Conselheiro Celso Alves Feitosa, meu ponto de vista quanto à interpretação restritiva da imunidade, matéria que merecerá, oportunamente, meditação mais aprofundada.

Na hipótese em exame, todavia, demonstrou-se que a corrente não respeitou as condições fixadas em lei (CTN, art. 14, I) para as instituições imunes.

Tal fato é suficiente para chegar-se a conclusão de que é procedente a ação fiscal, independentemente da posição que se tome a respeito da forma de interpretação da imunidade.

Diante dessas considerações, acompanho o Relator e nego provimento ao recurso.


JOSE EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-77.358

PROCESSO Nº 13857-000.294/86-21

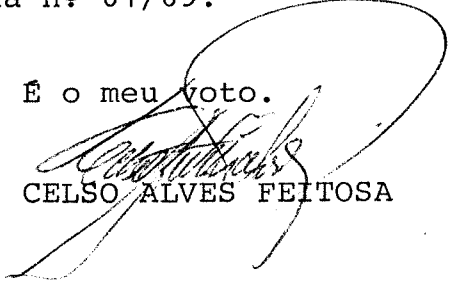
J U S T I F I C A T I V A D E V O T O

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA

Acompanho a conclusão do Sr. Relator, em razão das particularidades dos autos, especificamente quanto à matéria 'fática comprovada pelo FISCO, não rechaçada pela Recorrente, no sentido de ter havido distribuição aos sócios da Recorrente, por via indireta, de distribuição de suas rendas, consistentes em pagamentos de despesas das citadas pessoas físicas e seus familiares, pela pessoa jurídica, o que é vedado pelo artigo 14, I, combinado com o artigo 9º, IV, letra "c" do CTN, este último, reprodução em parte do estabelecido no artigo 19, III, letra "c" da Constituição Federal.

Quanto às conclusões envolvendo a interpretação restritiva do instituto da imunidade, sou um daqueles que entende de forma diversa, embora reconheça méritos à tese esposada no substancioso voto dos autos, o qual retrata melhor uma visão da matéria segundo o disposto na Constituição de 1946, situação essa alterada após a Emenda nº 01/69.

É o meu voto.


CELSO ALVES FEITOSA

