



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 18471.002582/2008-43
Recurso n° 502.794 Voluntário
Acórdão n° **2401-01.829 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de maio de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - SALÁRIO INDIRETO
Recorrente UNIMED RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PLANO EDUCACIONAL. VERBAS PAGAS A TÍTULO DE REEMBOLSO CURSO DE GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO. HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA. INTERPRETAÇÃO LITERAL. EXIGÊNCIA. REQUISITOS LEGAIS OBSERVADOS. De conformidade com a legislação previdenciária, mais precisamente o artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, o Plano Educacional concedido pela empresa tem como requisitos legais, exclusivamente, a necessidade de ser extensivo à totalidade dos empregados e dirigentes, bem como que sejam inerentes às atividades desenvolvidas pela contribuinte, de maneira a afastar a incidência das contribuições previdenciárias sobre tais verbas. A restrição de referido favor legal aos cursos de graduação e/ou pós-graduação ou mesmo a exigência de outros pressupostos, como a necessidade de serem cursos de graduação tecnológica oferecidos por Instituições Federais de Educação (antigas Escolas Técnicas) ou Serviços de Aprendizagem Profissional (SENAI, SENC, etc.), é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites da legislação específica em total afronta aos preceitos dos artigos 111, inciso II e 176, do Código Tributário Nacional, os quais estabelecem que as normas que contemplam isenções devem ser interpretadas literalmente, não comportando subjetivismos.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Kleber Ferreira de Araújo (relator) e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que negavam provimento.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Redator Designado

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Jhonatas Ribeiro da Silva e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se do Auto de Infração n. 37.190.422-6, consolidado em 13/10/2008 no valor de R\$ 149.248,79 (cento e quarenta e nove mil, duzentos e quarenta e oito e oito reais e setenta e nove centavos). O crédito contempla as contribuições dos segurados.

De acordo com Relatório Fiscal, fls. 21/25, os fatos geradores que deram ensejo ao lançamento foram os reembolsos aos segurados empregados de valores gastos com custeio de curso de educação superior.

Afirma-se que esses pagamentos tiveram respaldo em instrumento de negociação coletiva de trabalho. Informa-se também que os valores foram obtidos das folhas de pagamento exibidas durante a ação fiscal.

O contribuinte apresentou impugnação, fls. 95/128, na qual requer o reconhecimento da decadência do direito do Fisco de lançar as contribuições, nos termos do § 4. do art. 150 do CTN.

Na seqüência alega inexistir o fato gerador apontado pelo Fisco, uma vez que como os gastos com ensino superior e pós-graduação são espécies de cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, conforme parte final da alínea "t", parágrafo 9º, art. 28 da lei n. 8.212/1991.

Assevera ainda que o ensino superior fornecido é relacionado à sua área de atuação, enquadrando-se na hipótese de curso de capacitação e qualificação profissional vinculado à atividade empresa.

Sustenta que não há previsão legal que limite a carga horária dos cursos de capacitação e qualificação profissionais, motivo pelo qual o ensino superior, mesmo que se estenda por mais de 4 anos, pode se enquadrar na espécie.

A Delegacia de Julgamento Rio de Janeiro I decidiu, fls. 175/183, declarar a decadência para o período de 01 a 09/2003, conforme requerido pelo sujeito passivo.

No mérito considerou procedente o lançamento. O Acórdão foi assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004
REEMBOLSO DE GASTOS COM ENSINO SUPERIOR E
PÓS-GRADUAÇÃO COM EMPREGADOS. INCIDÊNCIA
DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

Incide contribuição para a Seguridade Social sobre os valores reembolsados aos empregados a título de gastos com ensino superior e pós-graduação (art.20 da Lei 8.212/91), já que não se enquadra na hipótese de isenção prevista no art 28, parágrafo 9º, "t" da lei 8.212/91.

Lançamento Procedente em Parte

Não se conformando, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, fls. 192/199, no qual pede que o Acórdão da DRJ seja reformado, de modo que se declarem improcedentes as contribuições lançadas pelas mesmas razões de mérito apresentadas na defesa.

Em suas ponderações a recorrente afirma que o órgão recorrido inovou ao tentar justificar a exação no fato da empresa não disponibilizar o curso a todo o seu quadro funcional, bem como, na falta de comprovação de que os cursos se vinculariam às atividades da empresa.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

O destino da presente lide resume-se em verificar se os pagamentos aos empregados a título de reembolso por gastos com cursos ensino superior e pós-graduação estão fora do campo de tributação previdenciário.

No mérito, sustenta a recorrente que, sendo os cursos destinados à capacitar os empregados para exercerem atividades na empresa, estariam os pagamentos de reembolso não estariam sujeitos à incidência de contribuições, conforme prevê a norma inserida na alínea “t” do § 9. do art. 28 da Lei n. 8.212/1991.

Analisemos o que diz o dispositivo em questão:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;

Vê-se que o legislador pretendeu isentar da incidência de contribuição previdenciária as verbas disponibilizadas aos segurados empregados a título de educação básica e para cursos de capacitação e qualificação profissionais.

Considerando que na espécie não se cogita da fornecimento de educação básica, cabe-nos investigar se os cursos de graduação e pós-graduação estariam no que o legislador tratou por “*cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividade desenvolvidas pela empresa*”.

O Fisco interpretou que se o legislador quisesse ter excluído do campo de tributação os valores gastos pelas empresas com curso superior, o teria feito explicitamente como o fez com a educação básica. Nesse sentido, entendeu que cursos de capacitação e qualificação profissionais, referem-se ao treinamento dos empregados para executar atividades específicas desenvolvidas na empresa, portanto, não abarcam cursos de graduação e pós-graduação, posto que esses englobam conhecimentos genéricos e possuem prazo de duração que se estende além de quatro anos.

A empresa, por sua vez, sustenta que cursos superiores também se caracterizam como cursos de qualificação ou de capacitação profissional, como se pode concluir dos artigos 43 e 44 da Lei n. 9.394/1996.

Afirma ainda que há um interesse da empresa em qualificar e capacitar os seus funcionários como se vê de norma coletiva de trabalho a que deve obediência. Visa-se, alega, preparar os empregados para, após a qualificação galgarem novos postos no seu desenvolvimento profissional dentro da empresa.

Para solução da lide não tenho como deixar de fazer uma interpretação do que diz a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional - LDB – a Lei n. 9.394/1996 e alterações posteriores.

O art. 21 apresenta a conceituação de educação escolar, subdividindo-a em educação básica e educação superior. Eis o dispositivo:

Art. 21. A educação escolar compõe-se de:

I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio;

II - educação superior

O Capítulo II (artigos 22 a 38) do referido diploma trata da educação básica. Já a educação profissional é contemplada no seu Capítulo III (artigos 39 a 42), o qual foi profundamente alterado pela Lei n. 11.741/2008. O conteúdo da educação profissional passou a ser assim tratado:

Art. 39. A educação profissional e tecnológica, no cumprimento dos objetivos da educação nacional, integra-se aos diferentes níveis e modalidades de educação e às dimensões do trabalho, da ciência e da tecnologia. (Redação dada pela Lei nº 11.741, de 2008)

§ 1º Os cursos de educação profissional e tecnológica poderão ser organizados por eixos tecnológicos, possibilitando a construção de diferentes itinerários formativos, observadas as normas do respectivo sistema e nível de ensino. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

§ 2º A educação profissional e tecnológica abrangerá os seguintes cursos: (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

I – de formação inicial e continuada ou qualificação profissional; (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

II – de educação profissional técnica de nível médio; (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

III – de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

§ 3º Os cursos de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação organizar-se-ão, no que concerne a objetivos, características e duração, de acordo com as diretrizes curriculares nacionais estabelecidas pelo Conselho Nacional de Educação.

Verifica-se que integra a educação profissional também os cursos de graduação e pós graduação tecnológica, portanto, há uma ponto de tangência entre a educação profissional e os cursos superiores, todavia não é qualquer curso de graduação e pós-graduação que pode ser considerado curso de educação profissional, mas apenas os de educação tecnológica.

Diferentemente dos cursos superiores tradicionais, a educação profissional e tecnológica é aquela especificamente dirigida ao mercado de trabalho e ministrada nas Instituições Federais de Educação (antigas Escolas Técnicas) e nos Serviços de Aprendizagem Profissional (SENAI, SENAC, etc.).

Digo isso, pois o Capítulo IV (artigos 43 a 57) da referida Lei são específicos para a educação superior, esta na modalidade tradicional. Eis o dispositivo que trata da abrangência da educação superior:

Art. 44. A educação superior abrangerá os seguintes cursos e programas: (Regulamento)

I - cursos seqüenciais por campo de saber, de diferentes níveis de abrangência, abertos a candidatos que atendam aos requisitos estabelecidos pelas instituições de ensino, desde que tenham concluído o ensino médio ou equivalente; (Redação dada pela Lei nº 11.632, de 2007).

II - de graduação, abertos a candidatos que tenham concluído o ensino médio ou equivalente e tenham sido classificados em processo seletivo;

III - de pós-graduação, compreendendo programas de mestrado e doutorado, cursos de especialização, aperfeiçoamento e outros, abertos a candidatos diplomados em cursos de graduação e que atendam às exigências das instituições de ensino;

IV - de extensão, abertos a candidatos que atendam aos requisitos estabelecidos em cada caso pelas instituições de ensino.

Percebe-se que ao tratar especificamente da educação superior, o legislador o faz de forma bem mais abrangente de que quando fala em educação profissional superior. Tal fato reforça o nosso entendimento de que embora, após as alterações da LDB trazidas pela lei n. 11.741/2008, a educação profissional possa ser disponibilizada mediante curso de graduação e pós-graduação, nem todo o curso superior pode ser considerado educação profissional.

Diante dessas considerações, concluo que a princípio os cursos de graduação e pós-graduação, regra geral, não são considerados cursos profissionais e, por conseguinte, não se enquadram na regra isentiva prevista na alínea “t” do § 9. do art. 28 da Lei n. 8.212/1991. Assim, somente para os casos em que esses cursos pudessem ser enquadrados como **educação profissional tecnológica** é que os mesmos seriam alcançado pela isenção citada.

Diante do exposto, considerando-se que a empresa não conseguiu afastar as alegações do Fisco, mediante a demonstração de que os cursos, custeados em parte pela mesma, teriam o enquadramento de educação profissional, devo deixar de acatar a alegação recursal e considerar procedente o lançamento.

Quanto à possível inovação de fundamentos pelo órgão recorrido, devo dar razão à recorrente, posto que o Fisco, na sua peça de ataque, não se reportou a questão da abrangência do benefício para justificar o seu levantamento. Assim, devo deixar consignado que o fato que me leva a concluir pela tributação dessa verba é o fato da empresa não ter comprovado que os cursos se referiam especificamente a cursos de capacitação e qualificação, ou seja, a educação profissional.

Diante das considerações apresentadas, voto pelo conhecimento do recurso e pelo seu desprovimento.

Kleber Ferreira de Araújo

Voto Vencedor

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira,

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões de decidir do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pelo nobre julgador, como passaremos a demonstrar.

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, os fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas na presente notificação são as remunerações pagas aos segurados empregados, assim caracterizadas as verbas concedidas a título de despesas com curso superior (Reembolso Instrução), a partir do plano educacional da empresa contemplado em acordos coletivos de trabalho, como se verifica do Relatório Fiscal, às fls. 21/25.

A autoridade lançadora escorou a pretensão fiscal no entendimento de que o dispositivo legal que regulamenta a matéria, qual seja, o artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, não abarca como hipótese de isenção os cursos de graduação, mas, tão somente, o ensino básico, bem como a qualificação e capacitação profissional objetivando o aprimoramento do desempenho de atividade inerente ao objeto social da empresa, o que afasta o curso regular de ensino superior, uma vez se apresentar de forma genérica, além da duração, em geral, ser superior a 04 (quatro) anos.

Por sua vez, sob outra ótica, o nobre Conselheiro Relator entendeu por bem manter a exigência fiscal em sua plenitude, aduzindo para tanto que os cursos de qualificação e capacitação profissional que pretendeu o legislador excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias devem se relacionar à educação tecnológica, nos termos dos artigos 39 a 42 da Lei nº 11.741/2008, o que não se vislumbra na hipótese dos autos, onde a contribuinte não comprovou que a educação oferecida aos seus funcionários se destinava a referida finalidade.

Em outras palavras, em que pese afastar o argumento basilar da autuação, de que os cursos de graduação não estão incluídos nas hipóteses de não incidência das contribuições previdenciárias, o ilustre Conselheiro Relator exige, porém, que tais cursos visem exclusivamente à *educação profissional e tecnológica especificamente dirigida ao mercado de trabalho e ministrada nas Instituições Federais de Educação (antigas Escolas Técnicas) e nos Serviços de Aprendizagem Profissional (SENAI, SENC, etc.)*.

Com a devida vênia ao entendimento do Relator, arrimado nos substanciosos argumentos de fato e de direito constantes do seu voto, ousou divergir do seu entendimento acima esposto, pelas razões a seguir desenvolvidas.

De início, com o fito de melhor delimitar a matéria posta nos autos, impõe-se reconhecer que o fundamento fulcral do lançamento foi o fato de o fiscal autuante não considerar os cursos convencionais de graduação como hipótese de não incidência de contribuições previdenciárias, como acima relatado. Assim, por rechaçar de pronto o plano

educacional da notificada, a fiscalização não adentrou a outros aspectos inerentes ao tema, um dos quais os tipos de graduação, na forma que sustentou o Conselheiro Relator.

Nesse sentido, inobstante discordar das conclusões aventadas pelo nobre julgador, o simples fato de admitir o curso de graduação como passível de não incidência dos tributos ora exigidos, por si só seria capaz de rechaçar a pretensão fiscal, porquanto fora essa a razão do lançamento, e não se o curso teria cunho de educação tecnológica e oferecido por Instituições Federais de Educação e/ou Serviços de Aprendizagem Profissional. Repita-se, esse não foi a motivo da notificação, o que afasta a possibilidade de inovarmos, em segunda instância, para atribuir novo fundamento com o fito de manter a NFLD.

Em outra via, tratando-se especificamente dos pressupostos legais da rubrica em comento, melhor sorte não está reservada ao fisco, senão vejamos.

Antes mesmo de se adentrar as questões de mérito propriamente ditas, em relação ao caso concreto, mister se faz trazer à baila a legislação de regência que contempla a verba *sub examine*, bem como algumas considerações a propósito da matéria, senão vejamos:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;
(grifamos)

Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais para concessão de tal verba, sem a incidência de contribuições previdenciárias, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrimadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade.

Tratando-se de hipótese de isenção e/ou não incidência, os artigos 111, inciso II e 176, do CTN, traduzem muito bem os limites que a legislação tributária impõe quando da subsunção da norma ao caso concreto, *in verbis*:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa do cumprimento de obrigações acessórias”

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração.”

Extrai-se dos dispositivos legais supracitados que qualquer espécie de isenção e/ou hipótese de não incidência que o Poder Público pretenda conceder deve decorrer de lei disciplinadora, sendo sua interpretação literal, não podendo o contribuinte, o fisco ou o julgador impor ou afastar condições/requisitos que não decorrem da lei seca.

Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora achou por bem descaracterizar os pagamentos (reembolsos) efetuados pela contribuinte aos funcionários a título de Plano Educacional, pelo simples fato de se destinarem a cursos de graduação, os quais estariam fora do campo da benesse isentiva que ora cuidamos em face de sua natureza *genérica* e de sua duração.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito ofertadas pelas ilustres autoridades lançadora e julgadora de primeira instância, compartilhadas, parcialmente, pelo Conselheiro Relator, em defesa da manutenção do crédito previdenciário, seu entendimento, contudo, não tem o condão de prosperar.

Data vênia àqueles que divergem do posicionamento deste Conselheiro, a conclusão de que a capacitação e qualificação profissional não contempla cursos de graduação, ou mesmo que aludidos cursos deveriam ter cunho tecnológico, não encontra sustentáculo na norma isentiva acima transcrita. Com efeito, a alínea “t”, § 9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91, em momento algum prescreve que o Plano Educacional da empresa somente se limitará à educação básica ou a cursos tecnológicos oferecidos por Instituições Federais, se limitando a estabelecer que não incidirão contribuições previdenciárias sobre as verbas destinadas **“à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;**

Ou seja, a exigência legal para a fruição do benefício fiscal sob análise é que os cursos de capacitação e qualificação profissionais estejam vinculados às atividades da empresa e sejam disponibilizados a todos os funcionários. No presente caso, em momento algum a fiscalização logrou comprovar ou mesmo inferiu que o plano educacional da notificada não era inerente às atividades da empresa ou limitado a parte dos empregados. Em verdade, o grande argumento do fiscal autuante é que os cursos de graduação não se incluem no permissivo legal em epígrafe.

Ora, tivesse o legislador ordinário a intenção de impor outros requisitos ou limitar à concessão de referida benesse a cursos específicos oferecidos somente por Instituições de Ensino Federais/Estaduais/Municipais, teria feito de forma explícita e clara no bojo da norma legal acima transcrita, o que não se verifica no caso vertente, não podendo o aplicador da lei conferir interpretação que extrapola o próprio texto legal, especialmente tratando-se de isenção, cuja legislação deverá ser aplicada literalmente.

Aliás, no caso da educação básica, o legislador ordinário foi por demais enfático ao remeter ao conceito estabelecido no **art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996**, o que não o fez em relação aos cursos de capacitação e qualificação profissionais, sendo defeso, portanto, ao intérprete da lei atribuir requisitos e/ou limitações que não decorrem da própria lei isentiva.

Melhor elucidando, não cabe ao aplicador da lei, especialmente àqueles que exercem a atividade judicante no âmbito administrativo, concluir diversamente daquilo que a norma estabelece de forma clara e objetiva: **Não incidirão contribuições previdenciárias sobre tais verbas, conquanto que não substituam a parcela salarial, se FOREM EXTENSIVAS A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES E INERENTES AS ATIVIDADES DA EMPRESA.**

Repito, inexistente no dispositivo legal retro, a toda evidência, qualquer outro pressuposto legal que não seja o supramencionado, capaz de justificar a manutenção do feito.

Na esteira desse entendimento, o afastamento dos cursos de graduação convencionais ou mesmo a exigência de que tenham natureza tecnológica e sejam oferecidos por instituições de ensino federais/estaduais/municipais (antigas escolas técnicas) é de cunho subjetivo do agente lançador ou do julgador, mormente quando estabelece interpretação extensiva/subjetiva à norma legal que regulamenta o tema. E, como já sedimentado acima, a isenção não comporta subjetivismo.

Sob o enfoque da análise de uma norma concessiva de isenção fiscal, a interpretação conferida pela autoridade lançadora, corroborada pela decisão recorrida e defendida pelo Conselheiro Relator (em parte), criando exigências onde a própria Lei instituidora não as criou, apenas limita o alcance da norma de isenção em apreço, mediante interpretação extensiva de uma condição não legalmente prevista, o que em letras frias significa clara afronta ao artigo 111, incisos I e II do CTN, que exige uma interpretação literal de tais dispositivos.

Não se pode perder de vista ainda o fato de que a isenção, a teor do artigo 176 do CTN, e na esteira da previsão contida no § 6º do artigo 150 da Constituição Federal, decorre da lei que a instituiu, e que especificará, dentre outros aspectos, as condições e os requisitos exigidos para sua concessão, ou seja, a lei instituidora da isenção será específica e trará todos os elementos necessários para o gozo do benefício fiscal que está concedendo.

Ao que nos parece, o texto codificado lança o alerta de que a isenção reporta-se apenas a legislação que a contemplou, estando vinculada aos eventuais requisitos e condições nela expressamente delimitados, marcando sua natureza exclusiva. Tal alerta, vale lembrar, tem dois focos distintos, um direcionado ao sujeito passivo, assegurando-lhe o benefício fiscal se comprovada à observância das condicionantes previstas na legislação que o concedeu, e outro voltado ao sujeito ativo, no sentido de reforça-lhe a certeza de que apenas ao legislador específico é outorgado o direito de condicionar a isenção por ele instituída.

Essa natureza exclusiva da norma que concede a isenção fiscal é passo fundamental para bem compreendermos que leis diversas, reguladoras de matérias estranhas à isenção propriamente dita, tais como Direito Civil, Penal, Florestal, etc., não podem servir de fundamento legal nem para o seu gozo, assim como para criar obrigação ou condição que frustre o usufruto do seu direito¹. A Lei que concede a isenção, e apenas ela, pode condicionar a sua fruição.

Outro não é o entendimento do eminente doutrinador Leandro Paulsen que, ao discorrer sobre a matéria, assim preleciona:

“Não se pode exigir senão o cumprimento dos requisitos previstos na lei isentiva. O artigo 111 do CTN também se presta ao afastamento de requisitos não estabelecidos, por lei, como condição ao gozo da isenção.”

(Paulsen, Leandro – “Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10 ed. rev. atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008 – pág. 876)

Em vista dessas razões, não podemos compartilhar com o voto do r. Conselheiro Relator, ao corroborar (em parte) com o entendimento do Fisco, porquanto as exigências ali impostas não se reportam à legislação que instituiu o favor fiscal, mas outra que lhe é estranha, sobretudo quando em momento algum houve remissão expressa a outras leis, no caso dos cursos de capacitação e qualificação profissionais, ao contrário do que ocorrera com a educação básica.

Por todo o exposto, estando à notificação fiscal *sub examine* em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.