



Solução de Consulta nº 74 - Cosit

Data 28 de março de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. FORMAÇÃO PROFISSIONAL DE EMPREGADOS.

São dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, assim entendidas aquelas essenciais e usuais ou normais a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas às fontes produtoras de rendimentos. No que se refere à formação profissional de empregados, podem ser deduzidas como despesas operacionais aquelas efetivamente pagas ou incorridas visando a esse fim, desde que demonstrada sua essencialidade e usualidade ou normalidade conforme as atividades da empresa e do empregado.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.297, de 1975, arts. 1º, *caput*, e 2º; Decreto nº 3.000, de 1999, RIR/1999, arts. 299 e 368; Parecer Normativo CST nº 32, de 1981.

Relatório

1. A interessada, sociedade empresária que exerce atividades relacionadas à “prestação dos serviços de consultoria/assessoria para a obtenção de vistos de residência, temporários ou permanentes para estrangeiros que pretendam se transferir para o Brasil”, formula consulta sobre interpretação da legislação tributária, atualmente regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 (norma de regência do presente processo, conforme explicita o seu art. 34), mais precisamente sobre a dedutibilidade na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) de despesas com a formação profissional de empregados.

2. Relata que em sua estrutura conta com dois setores, um chamado de “Setor de consultoria/assessoria para a obtenção de vistos” e outro de “Setor administrativo”, setor esse que congrega as atividades de “contadoria e contabilidade; financeira e recursos humanos”. Informa que “tendo por objetivo a otimização de suas atividades e visando à maior qualificação de seus empregados, a Consulente instituiu um **programa de custeio de cursos**”,

através do qual “custeia cursos a todos os empregados que efetivamente necessitam dos respectivos conhecimentos para desempenho de suas funções”. Faz uma sucinta descrição do programa e anexa exemplo de Termo de Compromisso e Responsabilidade – Auxílio Empregado-Estudante, listagem de cursos de empregados e documentos de pagamento.

3. Referindo apurar o IRPJ pelo lucro real, faz uma análise da legislação tributária, mencionando, inclusive, o Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981, e assevera que “para que sejam dedutíveis as despesas deverão estar relacionadas às atividades da empresa”, o que, assinala, “não significa, entretanto, que deverão estar previstas em seu objeto social”.

4. Citando decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do extinto 1º Conselho de Contribuintes, bem como Soluções de Consulta exaradas por diversas Regiões Fiscais acerca da matéria objeto da consulta, conclui que “na estrutura adotada pela Consulente, o custeio de cursos relacionados às funções desempenhadas pelos empregados do setor administrativo se volta ao **incremento e otimização das atividades de gestão da empresa**” (grifos originais), e, assim, as despesas com a formação profissional dos empregados desse setor, “são despesas operacionais dedutíveis na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda pela sistemática do Lucro Real”.

5. Ao final, a interessada expõe seu questionamento conforme a seguir (sublinhou-se):

Qual a extensão da expressão “atividades da empresa”, isto é, ela engloba tanto as atividades administrativas (v.g controladoria, contabilidade, departamentos financeiro e de recursos humanos internos) quanto as atividades previstas no objeto social da Consulente (prestação de serviços)?; e

Pode a Consulente deduzir como despesas operacionais, na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica pelo Lucro Real, as despesas com a formação profissional de seus empregados do setor administrativo e diretamente vinculadas às respectivas funções por eles desempenhadas na empresa?

Fundamentos

6. O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), ao tratar da dedutibilidade de despesas na apuração do IRPJ pelo Lucro Real, define, em seu art. 299, as despesas operacionais nos seguintes termos (sublinhou-se)::

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

7. O transcrito art. 299 do RIR/1999 reproduz o que já constava do art. 191 do RIR/1980 (Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980), dispositivo analisado pela então Coordenação do Sistema de Tributação (atual Coordenação-Geral de Tributação) no Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981, citado, aliás, pela consultante. Transcreve-se o item 4 do parecer (sublinhou-se):

4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

8. Veja-se que o parecer em questão, ao referir que “o gasto é necessário quando essencial”, evidencia uma condição bastante restritiva para a dedutibilidade de despesas. Ou seja, para ser considerada necessária não basta que uma despesa tenha relação com a atividade do contribuinte, deve ela ser essencial. Por outro lado, não excluiu atividades acessórias, alcançando “qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades”.

9. Nesse contexto, respondendo, ao primeiro questionamento apresentado pela consultante, tem-se que despesas que, embora não vinculadas diretamente com sua atividade-fim, definida pelo seu objeto social, são essenciais e usuais ou normais na realização das atividades e negócios da empresa, se enquadram no conceito de despesas operacionais dedutíveis expresso pelo art. 299 do RIR/1999. Assim, gastos com a escrituração contábil, por exemplo, são considerados dedutíveis, eis que atendem aos requisitos da essencialidade e da usualidade/normalidade.

10. Vale aqui ressaltar que a regra de dedutibilidade do art. 299 do RIR/1999, é, por assim dizer, uma regra de ouro. Ou seja, aplica-se a todas as despesas operacionais, seja qual for sua natureza, incluindo-se aí as despesas com cursos e treinamento de empregados.

11. Mais especificamente, o RIR/1999, ao tratar da apuração do lucro operacional na sistemática de tributação pelo lucro real, dedica uma subseção às despesas com “Formação Profissional”, estabelecendo, no art. 368, que são dedutíveis “os gastos realizados com a formação profissional de empregados”. Veja-se a seguir (sublinhou-se):

Subseção XXIV

Formação Profissional

Art. 368. Poderão ser deduzidos, como despesa operacional, os gastos realizados com a formação profissional de empregados.

12. Veja-se que o texto do dispositivo já constava na redação do art. 250 do RIR/1980, só que no regulamento revogado se inseria também a locução “e, quando a pessoa jurídica tiver projeto aprovado pelo Ministério do Trabalho, fará jus ao benefício de que trata o art. 415.” O art. 415 do RIR/1980, por sua vez, regulamentava as disposições da Lei nº 6.297, de 15 de dezembro de 1975, que estabelecia “a dedução do lucro tributável, para fins de imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, do dobro das despesas realizadas em projetos de formação profissional”. Transcrevem-se parcialmente os arts. 250 e 415 do RIR/1980, além dos arts. 1º e 2º da Lei nº 6.297, de 1975 (destacou-se):

RIR/1980:

Subseção XXII

Formação Profissional

Art. 250. Poderão ser deduzidos, como despesa operacional, os gastos realizados com a formação profissional de empregados e, quando a pessoa jurídica tiver projeto aprovado pelo Ministério do Trabalho, fará jus ao benefício de que trata o art. 415.

(...)

CAPÍTULO II

INCENTIVOS À PARTICIPAÇÃO EM PROGRAMAS VOLTADOS AO

TRABALHADOR

Seção I

Projetos de Formação Profissional

Subseção I

Dedução do Imposto Devido

Art. 415. A pessoa jurídica poderá deduzir, do imposto devido, valor equivalente à aplicação da alíquota efetiva cabível do imposto sobre a soma dos investimentos e despesas de custeio comprovadamente realizadas, no período-base, em projetos de formação profissional, nos termos desta Seção (Lei n.º 6.297/75, art. 1.º).

Lei n.º 6.297, de 1975:

Art. 1.º As pessoas jurídicas poderão deduzir do lucro tributável, para fins do imposto sobre a renda, o dobro das despesas comprovadamente realizadas, no período-base, em projetos de formação profissional, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho.

(...)

Art. 2.º Considera-se formação profissional, para os efeitos desta Lei, as atividades realizadas em território nacional, pelas pessoas jurídicas beneficiárias da dedução estabelecida no Art. 1.º que objetivam a preparação imediata para o trabalho de indivíduos, menores ou maiores, através da aprendizagem metódica, da qualificação profissional e do aperfeiçoamento e especialização técnica, em todos os níveis.

§ 1.º As despesas realizadas na construção ou instalação de centros de formação profissional, inclusive a aquisição de equipamentos, bem como as de custeio do ensino de 1.º grau para fins de aprendizagem e de formação supletiva, do 2.º grau e de nível superior, poderão, desde que constantes dos programas de formação profissional das pessoas jurídicas beneficiárias, ser consideradas para efeitos de dedução.

13. Nesse contexto, muito embora o benefício da dedução das despesas com formação profissional do IRPJ devido não mais exista, restando, tão somente, a dedução, como despesa operacional, na base de cálculo do IRPJ, o alcance do que a norma admite como dispêndio com formação profissional permanece. Tanto é assim que o art. 368 do RIR/1999 ainda se refere a “gastos realizados com a formação profissional”.

14. Dessa forma, a expressão “formação profissional” alcança as atividades de qualificação profissional e do aperfeiçoamento e especialização técnica, em todos os níveis. Indispensável, no entanto, para a dedutibilidade, que a atividade que gerou a despesa (um curso ou um treinamento, por exemplo) atenda aos requisitos da essencialidade e da usualidade/normalidade do art. 299 do RIR/1999. É dizer, não basta que atenda ao objetivo genérico de qualificação do corpo funcional, seja pelo aumento de seu nível de escolaridade, pelo domínio de uma língua estrangeira ou de outro saber.

15. Veja-se, nesse contexto, que a apreciação dos aspectos da essencialidade e da usualidade/normalidade só pode ser levada a cabo à vista do caso concreto, considerando não apenas a atividade da empresa mas também a do empregado. Assim, o custeio de um curso pode atender aos requisitos da essencialidade e da usualidade/normalidade para determinado empregado (um curso de inglês para um empregado que vai realizar negócios ou contatos com estrangeiros, por exemplo), deixando de atender no caso de outro (o mesmo curso para um empregado cujas atividades na empresa não requerem o domínio de uma língua estrangeira).

Conclusão

16. Diante do todo exposto, conclui-se que são dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, assim entendidas aquelas essenciais e usuais ou normais a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas às fontes produtoras de rendimentos. No que se refere à formação profissional de empregados, podem ser deduzidas como despesas operacionais aquelas efetivamente pagas ou incorridas visando a esse fim, desde que demonstrada sua essencialidade e usualidade ou normalidade conforme as atividades da empresa e do empregado.

À consideração do revisor.

[assinado digitalmente]

RICARDO DIEFENTHAELER
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. À consideração superior.

[assinado digitalmente]

MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

[assinado digitalmente]

IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

[assinado digitalmente]

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

[assinado digitalmente]

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit