



Solução de Consulta nº 60 - Cosit

Data 25 de março de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

INDUSTRIALIZAÇÃO. TRANSFORMAÇÃO. CONCEITO.

A produção de alinhadores ortodônticos transparentes, mediante moldagem por aquecimento de disco termoplástico em modelo impresso em 3D (termoformagem), constitui operação de industrialização na modalidade de transformação (Ripi/2010, art. 4º, inciso I).

Essa atividade não será considerada industrialização somente se o produto resultante for confeccionado por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional, nos termos do inciso V do art. 5º c/c inciso II do art. 7º do Ripi/2010.

Dispositivos Legais: Ripi/2010, art. 4º, inciso I e art. 5º, inc. V, c/c art. 7º, inciso II.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

É ineficaz a consulta na parte em que versa sobre fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, inciso VII.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a aplicabilidade do conceito de industrialização para fins do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) a certo processo de fabricação de aparelhos ortodônticos.

2. Lê-se na petição que a empresa consulente, além de outros utensílios e materiais para a saúde, produz alinhadores ortodônticos transparentes cuja função é “proporcionar a gradual movimentação dos dentes do paciente na arcada dentária, corrigindo desalinhamentos, espaçamentos exagerados entre os dentes, apinhamentos, etc.

3. As etapas do processo produtivo do item estão descritas nos termos seguintes:

a) Diagnóstico — O paciente é examinado pelo seu dentista, que verifica os problemas que precisam ser corrigidos e determina a forma de tratamento. Como parte dos exames e pré-preparo das etapas de tratamento, o dentista realiza a moldagem das estruturas bucais do paciente, que pode ser feita da maneira tradicional — por meio de moldagem clássica e posterior digitalização com escâner de bancada — ou diretamente com emprego de escâner intraoral, para geração de modelo virtual. Além disso, para assegurar maior consistência no tratamento, o dentista também pode bater fotos da face do paciente e demandar exame tomográfico ou Raio X panorâmico;

b) Planejamento do Tratamento e "Setup" — O dentista, através de conta pessoal no portal eletrônico da Consulente, transmite arquivo digital com as informações do paciente (fotos, raio x, modelo virtual, etc), em conjunto com o plano de tratamento, que são as orientações acerca das correções que deseja verificar na posição dos dentes do paciente ao final do tratamento. Com essas informações, os técnicos da Consulente então desenharam as etapas do tratamento (setup), com a sequência de movimentos que são esperados dos dentes para cada período, e disponibilizam o arquivo para aprovação do dentista.

c) Aprovação do "Setup" e Ordem de Produção — Após analisar o desenho das etapas de tratamento (setup), o dentista pode aprovar ou reprovar o projeto. Caso aprovado pelo dentista, uma ordem de produção de alinhadores é gerada e um número lote é atribuído ao caso.

d) Produção: Recebida a ordem de produção, com as etapas de tratamento já aprovadas, tem início a produção dos alinhadores, que segue os seguintes passos:

1. Modelos 3 D — A primeira etapa da produção dos alinhadores consiste na impressão de modelos 3D em resina, representando a movimentação dos dentes em cada etapa do tratamento. Terminada a impressão, os modelos são separados e lavados para a próxima fase de produção;

2. Termoformagem — Os modelos 3D são então posicionados na termoformadora, onde um disco termoplástico é aquecido para encobrir todo o modelo 3D, enquanto um sistema de vácuo assegura que o disco se amolde perfeitamente a todos os detalhes do modelo, formando o alinhador;

3. Gravação a laser, recorte e polimento: Após a termoformagem, os alinhadores seguem para a estação de gravação a laser, onde é registrado o número do caso do paciente e o número sequencial do alinhador, correspondente a etapa de tratamento em que este deve ser utilizado. Em seguida os alinhadores são recortados em uma máquina fresadora — robotizada — que elimina excessos de material/aparas, para seguirem para a fase de polimento, que dá o acabamento final para o alinhador;

4. Higienização e Embalagem: Por fim, os alinhadores passam por processo de higienização e são colocados na sua embalagem individual final, já no formato que posteriormente será entregue pelo dentista ao paciente;

e) Faturamento e Entrega: *Encerrada a fase de produção, os alinhadores são embalados e são emitidas as notas fiscais para faturamento. Os alinhadores são enviados ao dentista, que realizará a entrega final para o seu paciente e acompanha o progresso do tratamento. Caso as movimentações não estejam ocorrendo conforme planejado, o dentista reporta essa situação para a Consulente, que, por sua vez, prepara as alterações necessárias no planejamento ortodôntico e produz novos alinhadores para adequação do tratamento às mudanças solicitadas.*

4. Informa a consulente que as características da elaboração do produto deixam dúvida se a atividade constitui industrialização ou prestação de serviço. “Ao mesmo tempo em que os alinhadores são obtidos através de atividade claramente industrial” – observa – “a atividade também possui características de serviço, por serem fabricados sob encomenda e para uso personalizado e específico para tratamento ortodôntico (obrigação de fazer)”.

5. Acentua que a dúvida de enquadramento se estende à hipótese de vir a descentralizar a produção do estabelecimento matriz para as filiais, o que lhe permitirá ajustar o processo produtivo às condições requeridas para exclusão do conceito de industrialização de que trata o art. 7º do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 70.212, de 15 de junho de 2010 (Ripi/2010).

6. Expostos os fatos e comentados os dispositivos legais relativos à matéria, indaga-se:

1) A produção de alinhadores ortodônticos sob encomenda, conforme processo produtivo descrito pela Consulente, configura industrialização para fins de incidência do IPI, nos termos do art. 46, § único, da Lei nº 5.172/1966 (CTN) e o art. 4º, incisos I e IV, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI)?

2) Como deve ser classificada, para fins de tributação, a produção de alinhadores, sob encomenda, que seja realizada de forma descentralizada, em estabelecimento-filial da Consulente que atenda aos requisitos do art. 7º, inciso II, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI)? Serviço ou Industrialização?

Fundamentos

1ª Questão

7. Nota-se, desde logo, que a atividade de que trata a consulta compreende o manejo de produto intermediário (discos termoplásticos) para obtenção da espécie nova (alinhadores ortodônticos), tal como descrito em sua etapa de termoformagem:

*“Os modelos 3D são então posicionados na termoformadora, onde um **disco termoplástico** é aquecido para encobrir todo o modelo 3D, enquanto um sistema de vácuo assegura que o disco se amolde perfeitamente a todos os detalhes do modelo, **formando o alinhador**.*

8. É sabido que processos produtivos que impliquem tais meios e resultados classificam-se, em regra, na modalidade de industrialização prevista no inciso I do art. 4º do

RIPI/2010, onde se lê que caracteriza industrialização a operação “*exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação)*”

9. Diz-se *em regra* porque, a depender das circunstâncias do caso, pode configurar-se a excludente do conceito de industrialização prevista no art. 5º c/c o art. 7º, do Ripi/2010:

Art. 5º Não se considera industrialização:

V - o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional;

Art. 7º Para os efeitos do art. 5º:

(...)

II - nos casos dos seus incisos IV e V:

a) oficina é o estabelecimento que empregar, no máximo, cinco operários e, quando utilizar força motriz não dispuser de potência superior a cinco quilowatts; e

b) trabalho preponderante é o que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão de obra, no mínimo com sessenta por cento.

(...)

10. Tem-se aí a definição do conceito legal com a exceção que ele comporta. Aplicado o conceito acima delineado ao processo de fabricação de alinhadores ortodônticos de que trata a consulta, conclui-se que a atividade constitui a operação de industrialização definida no aludido inciso I do art. 4º do mesmo diploma.

11. Reforça a conclusão acima, o fato de a consulente informar em sua petição que desenvolve suas atividades econômicas em estabelecimento empresarial industrial, com o fim de conjugar insumos e serviços para a produção em escala fabril de outros bens, como é o caso dos aparelhos ortodônticos que produz, diferenciando-se por completo da hipótese de exceção de que trata o art. 5º c/c o art. 7º, do Ripi/2010, que se refere a um processo primário, rudimentar, no qual preponderam a atuação em oficina e com ênfase no trabalho profissional, o que não é o caso da consulente, como por ela informado.

12. Ressalte-se, em complemento, que o conceito de industrialização para fins do IPI é igualmente aplicável para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL, conforme orienta o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 26, de 25 de abril de 2008:

Art. 1º Para fins de apuração das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), consideram-se industrialização as operações definidas no art. 4º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, observadas as disposições do art. 5º c/c o art. 7º do referido decreto.

2ª Questão

13. Indaga-se, ainda, se a produção de alinhadores de forma descentralizada, “em estabelecimento filial que atenda aos requisitos do art. 7º, inciso II, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPi)”, classifica-se como serviço ou como industrialização.

14. Sobre a classificação da atividade como serviço, é de notar que a análise de matérias desse teor, afetas à legislação do Imposto sobre Serviços (ISS), escapam aos limites desta consulta, voltada aos tributos administrados pela RFB.

15. Quanto a seu enquadramento como industrialização, verifica-se que o questionamento desse ponto presta-se antes a confirmar a regra fixada para o caso do que a elucidar eventual dificuldade de compreensão do texto legal que a veicula. Texto no qual não se aponta inconsistência, obscuridade ou ambiguidade a ser dirimida. Ao contrário, a consultante mostra-se ciente das condições requeridas para que sua atividade enquadre-se na exceção ao conceito de industrialização inserta no art. 5º e 7º do Ripi/2010.

17. A possibilidade de que a dúvida situe-se na autonomia do estabelecimento filial em relação ao estabelecimento matriz é logo afastada pelo disposto no parágrafo único do art. 24 do Ripi/2010, segundo o qual “considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar.”

17.1 Destarte, a priori, a simples transferência de seu processo produtivo de seu estabelecimento matriz para suas filiais não tem o condão de afastar a incidência do IPI, caso mantidas as características acima descritas de enquadramento nas regras de incidência do tributo retro explicadas.

18. Assim, por versar sobre matéria regulada em ato normativo preexistente, resta ineficaz a consulta nessa parte, por força do inciso VII do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

VII - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação

(...)

Conclusão

19. Pelos fundamentos expostos, propõe-se que se responda à primeira questão da consulta nestes termos:

19.1 A produção de alinhadores ortodônticos transparentes, mediante moldagem por aquecimento de disco termoplástico a modelo impresso em 3D (termoformagem), constitui operação de industrialização na modalidade de transformação, de que trata o inciso I do art. 4º do Ripi/2010.

19.2 Essa atividade não será considerada industrialização somente se o produto resultante for confeccionado por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional, nos termos do art. 5º c/c o inciso II do art. 7º do Ripi/2010.

20. Quanto à segunda questão, opina-se por sua ineficácia, à vista do inciso VII do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

À consideração da Chefia da Disit.

Assinado digitalmente
EZEQUIEL BATISTA DE PAULA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente
ALDENIR BRAGA CHRISTO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit02

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

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit