



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Processo	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	16 – COSIT
DATA	9 de janeiro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. CONTRIBUIÇÃO DE ODONTOLOGISTA COMO SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. ASSOCIAÇÃO CLASSISTA INTERMEDIADORA DE SERVIÇOS ODONTOLÓGICOS PARA SEUS ASSOCIADOS, PESSOAS FÍSICAS. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

No caso de prestação de serviços odontológicos por pessoa física, contratados por associação de classe que os intermedeia para seus associados, na impossibilidade de discriminação do valor das atividades e dos materiais empregados, as bases de cálculo da contribuição social previdenciária a cargo da entidade intermediadora e do contribuinte individual (em relação a este, até o limite máximo do salário de contribuição) corresponderão a 60% (sessenta por cento) do valor bruto da respectiva nota fiscal, fatura ou recibo.

A referida entidade intermediadora de serviços fica obrigada a arrecadar a contribuição do odontologista na qualidade de segurado contribuinte individual, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolhê-la juntamente com o tributo patronal.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 219, DE 25 DE AGOSTO DE 2015.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991, arts. 15, 21, 22, inciso III, 28, inciso III, e 33, § 5º; Lei nº 10.666, de 2003, art. 4º; Decreto nº 3.048, de 1999, arts. 19, § 11, inciso IV, 216, incisos I e XII, e §§ 5º e 26; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, arts. 47, inciso V, 203, inciso I e II, 204 e 205; Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022, art. 178.

RELATÓRIO

Examina-se consulta interposta em 2021 pela pessoa jurídica acima nominada, que se qualifica como associação de classe judicante, sem fins lucrativos, cuja petição é subscrita por seus causídicos (fls. 6-11).

2. Articula que se dedica, dentre outras atividades, a disponibilizar aos seus associados alguns serviços e benefícios, como a intermediação na prestação de serviços médicos, hospitalares, odontológicos e serviços associados à saúde, a serem executados por pessoas naturais ou jurídicas, devidamente habilitadas para tanto, pelo que a consulente possui um Departamento de Assistência à Saúde (doravante abreviado como DAS).
3. Afirma que, no exercício regular de suas atividades, **contrata e remunera odontologistas conveniados para prestação de serviços a terceiros (associados)**, sendo estes os contratantes do DAS.
4. Assevera atuar como intermediadora entre seus associados e os prestadores de serviços especializados, tratando-se de mera operacionalização de atividade odontológica, sem efetiva prestação de serviço específico.
5. Ressalta que, todavia, no desenvolvimento dessas atividades, **efetua o pagamento de valores aos profissionais conveniados prestadores de serviços**, e em relação a estes recolhe a contribuição previdenciária patronal à alíquota de 20% (vinte por cento), na forma do art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.
6. Colaciona o art. 205 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, e a Solução de Consulta Cosit nº 219, de 25 de agosto de 2015.
7. Ao final, apresenta um único quesito consultivo, qual seja, se, por constituir-se em pessoa jurídica, deve aplicar a alíquota de 20% (vinte por cento) da contribuição previdenciária patronal sobre 60% (sessenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, quando estes forem realizados por pessoa física, na hipótese de impossibilidade de discriminação do valor das atividades e dos materiais empregados.
8. Junta à inicial cópias dos seguintes documentos: procuração (fl. 12); ata da assembleia geral extraordinária de reforma estatutária (fls. 13-48); estatuto social (fls. 49-90); atas das reuniões da assembleia geral ordinária (fls. 91-96) e documento de identificação do seu presidente (fl. 97).
9. Presta as declarações exigidas pelo art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, atualmente previstas no art. 14, incisos I a III, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, que a revogou e substituiu, desde 1º de janeiro de 2022.
10. Esse é o relatório, em apertada síntese.

FUNDAMENTOS

11. De início, é para sublinhar que este feito se habilita ao conhecimento, eis que preenche os requisitos legais de admissibilidade. Nada obstante, cabe frisar que a consulta não sobrestá prazos de recolhimento de tributo retido na fonte ou declarado (autolancado) antes ou depois da data de sua interposição, de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, não impede a instauração de procedimento fiscal para fins de apuração da regularidade do recolhimento de tributos e da apresentação de declarações, tampouco convalida informações e

classificações fiscais aduzidas pelo consulente, sem prejuízo do poder-dever desta autoridade de, por meio de procedimento de fiscalização, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela respectiva solução, consoante o art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o art. 89, § 1º, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e os arts. 19, 33, inciso II, e 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

12. Adentrando no mérito processual, reproduzem-se estes trechos do estatuto da requerente:

Art. 1º. A Associação (...) com prazo indeterminado de duração, tem por finalidade:
(...)

d) prestar, dentro de um programa coletivista e conforme definido em regulamento, proposto pelo Conselho Executivo e aprovado pelo Conselho Deliberativo, auxílios e benefícios a seus associados;

(...)

Art. 55. Constituem órgãos do Conselho Executivo os seguintes Departamentos:

(...)

2) Departamento de Assistência à Saúde;

(...)

Art. 56. As atribuições de cada Departamento serão estabelecidas em Regimento Interno.

Parágrafo único: Os regulamentos dos Departamentos de Assistência à Saúde, Consórcios e Mútua deverão ser aprovados por Assembleia Geral Extraordinária dos seus participantes e ratificados pelo Conselho Executivo da Associação

13. Acentue-se que esta autoridade diligenciou no sentido de juntar aos autos cópias do manual geral de utilização dos benefícios (fls. 106-121) e do regulamento do aludido DAS (fls. 122-131), disponíveis na página da consulente na internet.

14. O regulamento do DAS preceitua:

Art. 1º. O Departamento de Assistência à Saúde (DAS) (...) tem por finalidade o ressarcimento de tratamentos médicos, odontológicos e hospitalização dos associados e seus respectivos dependentes.

(...)

Art. 3º. Os participantes e seus dependentes inscritos são USUÁRIOS, aos quais o DAS dará, em caráter de mutualidade, a cobertura de despesas previstas neste Regulamento, observadas as tabelas dele integrantes.

(...)

Art. 16. O DAS fica autorizado a firmar convênio com operadora de saúde, na modalidade custo operacional. A utilização dos serviços da operadora observará as condições e regras estabelecidas em contrato, não podendo ser invocado o regulamento do DAS para incluir ou excluir quaisquer benefícios e/ou coberturas previstos no instrumento firmado, a exceção da utilização de materiais especiais, órteses e próteses, distintos do preconizado no convênio, que poderá ter o reembolso admitido, desde que observado o limite da patologia.

15. O manual geral de utilização dos benefícios explica:

O Departamento de Assistência à Saúde (DAS) (...) tem por finalidade o ressarcimento de tratamentos médicos, odontológicos e hospitalização dos associados e seus respectivos dependentes.

[...]

ODONTOLOGIA

Atendimento O Programa de Assistência Odontológica do DAS/XXX prevê o atendimento aos associados e seus respectivos dependentes, identificados através da Carteira. A marcação dos atendimentos poderá ser realizada pessoalmente ou por telefone, diretamente no consultório e/ou clínica credenciada, informando pertencer ao convênio do DAS/XXX. No dia do atendimento, o associado não pagará nada diretamente ao credenciado, apenas assinará uma Guia de Atendimento e Cobrança - GAC em nome do DAS/XXX, ficando com uma via.

Utilização do programa através de rede credenciada

Com a utilização dos recursos através da Rede Credenciada, o associado está sendo beneficiado das seguintes condições:

- Opção para escolher livremente os profissionais e serviços de sua preferência, constantes na Lista de Credenciados do Programa.
- Os preços dos serviços prestados pela Rede de Credenciados estão estabelecidos na Tabela de Procedimentos e Preços Odontológicos do DAS/XXX.
- O credenciado não poderá cobrar tratamentos diretamente do associado, nem complementar honorários.

Utilização do programa através de rede não credenciada

Para a utilização desta modalidade, o associado poderá solicitar o reembolso das despesas realizadas, de acordo com a Tabela de Procedimentos e Preços Odontológicos do DAS, sendo o reembolso de 80% da referida tabela para procedimentos em geral e de 60% para procedimentos de implantodontia. Para tanto será necessário encaminhar recibo/nota fiscal acompanhado de laudo do profissional, descrevendo todos os procedimentos realizados, possibilitando assim a análise correta.

Coberturas

Os valores estabelecidos para cada procedimento Odontológico, devido pela utilização dos recursos, estão previstos na Tabela de Procedimentos e Preços Odontológicos. Todos os atos odontológicos terão seus valores fixados nessa tabela e os trabalhos que nela não constarem não serão levados em consideração, nem passíveis de pagamento ao credenciado ou de ressarcimento ao associado.

OBSERVAÇÕES

Lembramos a importância de observar alguns detalhes ao encaminhar pedidos de reembolso:

- Para qualquer solicitação, observar se consta a identificação do profissional (nome, número de inscrição no conselho profissional, CPF), principalmente quando o objeto for um recibo.
- Ao encaminhar pedido de reembolso para PROCEDIMENTOS AMBULATORIAIS ou CIRÚRGICOS, importante sempre juntar o LAUDO MÉDICO com o pedido.
- Para restituição de valores com gastos em ODONTOLOGIA, é necessário conter a descrição do tratamento realizado, lembrando que o Departamento ressarcirá de acordo com tabela odontológica.

16. Cumpre referir estas disposições da Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

(...)

Parágrafo único. **Equiparam-se a empresa, para os efeitos desta Lei**, o contribuinte individual e a pessoa física na condição de proprietário ou dono de obra de construção civil, em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, **a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade**, a

missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (Redação dada pela Lei nº 13.202, de 2015)

(...)

Art. 21. A alíquota de contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo será de vinte por cento sobre o respectivo salário-de-contribuição. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

(grifou-se)

17. Preconiza a Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003:

Art. 4º Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da competência, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009).

18. Reza o Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999:

Art. 19. Os dados constantes do Cadastro Nacional de Informações Sociais - CNIS relativos a vínculos, remunerações e contribuições valem como prova de filiação à previdência social, tempo de contribuição e salários-de-contribuição. (Redação dada pelo Decreto nº 6.722, de 2008).

(...)

§ 11. A partir da obrigatoriedade do uso do eSocial, ou do sistema que venha a substituí-lo, será observado, para o segurado: (Incluído pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

(...)

IV - contribuinte individual que preste serviços a empresa ou equiparado a partir de abril de 2003, conforme o disposto no art. 4º da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003 - os registros eletrônicos gerados pelo eSocial substituirão as informações prestadas sobre os valores da remuneração e do desconto feito a título de contribuição previdenciária, conforme previsto no inciso XII do **caput** do art. 216, que serão incorporados ao CNIS. (Incluído pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

(...)

Art. 216. A arrecadação e o recolhimento das contribuições e de outras importâncias devidas à seguridade social, observado o que a respeito dispuserem o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal, obedecem às seguintes normas gerais:

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar a contribuição do segurado empregado, do trabalhador avulso e do contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração; (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea “a” e as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, inclusive adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, acordo ou convenção coletiva, aos segurados empregado, contribuinte individual e trabalhador avulso a seu serviço, e sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviço, relativo a serviços que lhes tenham sido prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, até o dia vinte do mês seguinte àquele a que se referirem as remunerações, bem como as importâncias retidas na forma do art. 219, até o dia vinte do mês seguinte àquele da emissão da nota fiscal ou fatura, antecipando-se o vencimento para o dia útil imediatamente anterior quando não houver expediente bancário no dia vinte; (Redação dada pelo Decreto nº 6.722, de 2008).

(...)

XII - a empresa que remunera contribuinte individual é obrigada a fornecer a este comprovante do pagamento do serviço prestado consignando, além dos valores da remuneração e do desconto feito, o número da inscrição do segurado no Instituto Nacional do Seguro Social; (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

(...)

§ 5º O desconto da contribuição e da consignação legalmente determinado sempre se presumirá feito, oportuna e regularmente, pela empresa, pelo empregador doméstico, pelo adquirente, consignatário e cooperativa a isso obrigados, não lhes sendo lícito alegarem qualquer omissão para se eximirem do recolhimento, ficando os mesmos diretamente responsáveis pelas importâncias que deixarem de descontar ou tiverem descontado em desacordo com este Regulamento.

(...)

§ 26. A alíquota de contribuição a ser descontada pela empresa da remuneração paga, devida ou creditada ao contribuinte individual a seu serviço, observado o limite máximo do salário-de-contribuição, é de onze por cento no caso das empresas em geral e de vinte por cento quando se tratar de entidade beneficente de assistência social isenta das contribuições sociais patronais. (Incluído pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

19. Estabelece a Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009:

Art. 47. A empresa e o equiparado, sem prejuízo do cumprimento de outras obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, estão obrigados a:

(...)

V - fornecer ao contribuinte individual que lhes presta serviços, comprovante do pagamento de remuneração, consignando a identificação completa da empresa, inclusive com o seu número no CNPJ, o número de inscrição do segurado no RGPS, o valor da remuneração paga, o desconto da contribuição efetuado e o compromisso de que a remuneração paga será informada na GFIP e a contribuição correspondente será recolhida;

(...)

Art. 203. Considera-se:

I - empresa que atua na área da saúde, aquela que tem como atividade principal a prestação de serviços médicos, odontológicos e serviços técnicos de medicina;

II - entidade hospitalar, o estabelecimento de saúde pertencente à empresa da área da saúde onde são prestados os serviços de atendimento médico e os serviços técnicos de medicina;

(...)

Art. 204. A empresa que atua na área da saúde está sujeita às normas de tributação e de arrecadação aplicáveis às empresas em geral, previstas no Título I, em relação à remuneração paga, devida ou creditada, no decorrer do mês, aos profissionais da saúde por ela contratados, de acordo com o enquadramento daqueles segurados no RGPS, conforme definido no art. 6º, quando se tratar de segurado empregado, ou no art. 9º, quando se tratar de segurado contribuinte individual.

Art. 205. Na atividade odontológica, quando houver prestação de serviços por pessoa física a pessoa jurídica, na impossibilidade de discriminação do valor dos serviços e dos materiais empregados, a base de cálculo da contribuição social previdenciária corresponderá a 60% (sessenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

(destacou-se)

20. Importa assinalar que a mencionada Solução de Consulta Cosit nº 219, de 2015, dotada de força vinculante no âmbito desta Secretaria Especial, ao abrigo do art. 33, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, não abordou todas as peculiaridades do caso concreto ora posto em análise, as quais são enfrentadas pela presente decisão. Se não, vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

SERVIÇOS ODONTOLÓGICOS. DEDUÇÃO DE MATERIAIS.

Na impossibilidade de discriminação do valor dos serviços e dos materiais empregados na prestação de serviços odontológicos por pessoas físicas, a base de cálculo da contribuição social previdenciária corresponderá a 60% (sessenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, tanto nos casos de o contratante ser pessoa jurídica como pessoa física.

(...)

Dispositivos Legais: Constituição da República, de 1988, art. 201, §§ 12 e 13, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005; Lei nº 8.212, de 1991, art. 21, III, e §§ 2º e 3º, na redação dada pela Lei nº 12.470, de 2011, art. 28; Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, art. 199-A, inciso I e §§1º e 2º; e Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, art. 65 e §§ 6º e 7º e art. 205.

(...)

Relatório

Em petição protocolizada na data de 5 de agosto de 2014, o (...) interessado, por intermédio de seu representante legal, formulou consulta relativa à legislação tributária federal.

1.1. Questiona sobre a possibilidade de aplicação do artigo 205 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, nos casos de prestação de serviços de pessoa física a outra pessoa física. Isto porque o referido dispositivo normativo prevê como dedução da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias o montante de 40% a título de materiais empregados nos serviços de odontologia prestados por pessoas físicas a pessoas jurídicas;

1.2. Entende a consulente que a possibilidade de utilização da mesma dedução nos casos de serviços prestados a pessoas físicas se trata de lacuna, a qual deve ser

integrada por meio de analogia, nos termos do artigo 108 do Código Tributário Nacional;

(...)

Fundamentos

(...)

3. Quanto à primeira dúvida apresentada pela Consultante, é importante destacar que a legislação previdenciária define a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias relativas aos segurados contribuintes individuais, nos seguintes termos:

“Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

*III - vinte por cento sobre **o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;** (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*

(...)

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

(...)

*III - para o contribuinte individual: **a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).**”(g.n.)*

4. Destarte, a contribuição social previdenciária deve incidir sobre o total de remuneração auferida pelos profissionais dentistas enquadrados como contribuintes individuais (aqueles que não se encontram vinculados a empresa por uma relação de emprego) decorrentes dos serviços prestados a pessoas físicas ou jurídicas, observados os limites legais.

5. Não se pode olvidar que para a prestação de serviços odontológicos na maioria das vezes são utilizados diversos materiais pelos dentistas. Alguns materiais são facilmente discriminados pelo seu custo e cobrados de forma destacada nas notas fiscais, faturas ou recibos da prestação de serviços, por exemplo, pinos e próteses para implantes dentários.

5.1. Outros materiais são de difícil discriminação de seus custos nas notas fiscais, faturas ou recibos, tais como, água, agulha, seringa, cimentos endodônticos etc. Ciente de tal situação, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, definiu a possibilidade de dedução de percentual predefinido de materiais utilizados na prestação de serviços odontológicos da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias, nos casos em que não for possível a discriminação dos materiais na nota fiscal, fatura ou recibo, *in verbis*:

*“Art. 205. Na atividade odontológica, quando houver prestação de serviços por pessoa física a pessoa jurídica, na impossibilidade de discriminação do valor dos serviços e dos materiais empregados, a base de cálculo da contribuição social previdenciária **corresponderá a 60% (sessenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.**”(g.n.)*

6. Deflui-se do exposto que:

- quando os materiais utilizados pelo dentista na prestação dos serviços odontológicos estiverem discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo, e tiverem os seus valores devidamente comprovados, estes materiais não se compreendem na base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

- quando houver impossibilidade de discriminação do valor dos serviços e dos materiais empregados na atividade odontológica, poderá se calcular a base de cálculo da contribuição social previdenciária mediante a aplicação da alíquota de 60% sobre a nota fiscal, fatura ou recibo, visto que a legislação presumiu que comumente o dentista terá um custo de material de 40% dos valores totais por ele cobrados de seus clientes.

7. Percebe-se do texto normativo acima transcrito **que não foi definida de forma expressa a possibilidade de dedução presumida dos valores de materiais nos casos de serviços odontológicos prestados por pessoas físicas a pessoas físicas, visto que a norma trata tão somente de serviços prestados por pessoas físicas a pessoas jurídicas.**

7.1. Nesse sentido, solicita a consultante que seja aplicada à situação por ela relatada a mesma regra prevista no artigo 205 da IN RFB nº 971, de 2009, em razão de regra de analogia, nos termos do artigo 108, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 1966.

7.2. Sobre tal pedido, deve-se observar que a doutrina brasileira é majoritária no sentido de que não é possível a utilização da analogia em relação aos elementos constitutivos da obrigação tributária, quais sejam, sujeitos ativo e passivo, base de cálculo, alíquota e fato gerador, os quais estão resguardados pelo princípio da estrita legalidade. Nesse sentido, Eduardo Sabbag leciona:

“No campo do Direito Tributário, haverá tão somente a possibilidade da analogia in favorem ou “analogia no campo do direito tributário formal ou procedimental”, ou seja, jamais em relação aos elementos constitutivos da obrigação tributária, componentes taxativos da lei.” (Manual de Direito Tributário, Saraiva, 3ª ed, 2011, p.666)

7.3. Não obstante, o caso em análise não toca diretamente em nenhum destes elementos constitutivos da obrigação tributária. Isto porque, **a lei definiu de forma clara que o fato gerador das contribuições sociais previdenciárias é o exercício de atividade remunerada e a base de cálculo é o total das remunerações auferidas em decorrência desta atividade.** O que estamos analisando no caso é somente as disposições normativas que visam explicitar como determinar o “valor da remuneração” nos serviços odontológicos quando não for possível a discriminação de materiais.

7.4. Ora, dúvidas não há de que os valores cobrados na prestação de serviços pela utilização de materiais não são base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias, definindo o dispositivo normativo em análise tão somente um método de cálculo para discriminar os valores cobrados pela prestação de serviços (remuneração – base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias) e os valores relativos a materiais utilizados nesta prestação.

7.5. Assim sendo, considerando que a analogia é a aplicação de uma norma jurídica específica para uma situação definida na lei a **outra situação semelhante** não prevista normativamente (**analogia legis**), entendemos possível o uso da analogia para o caso consultado, visto a existência de lacuna normativa sobre a possibilidade de dedução de materiais na prestação de serviços odontológicos de pessoa física para pessoa física quando não for possível a discriminação na nota fiscal, fatura ou recibo dos materiais e serviços.

8. Destarte, concluímos que ambas as situações (prestação de serviços odontológicos de pessoas físicas a pessoas jurídicas e prestação de serviços odontológicos de pessoas físicas a pessoas físicas) devem ter o mesmo tratamento tributário, haja vista tratar-se de situações semelhantes que justificam a aplicação da analogia.

9. Assim sendo, não há razões de ordem prática ou jurídica que diferenciem as situações de contratação de serviços odontológicos por pessoas jurídicas ou por

peças físicas para definição da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias dos dentistas contribuintes individuais, devendo ser aplicada a mesma regra de presunção de 40% de utilização de materiais nos serviços prestados por pessoas físicas a pessoas físicas, quando for impossível a discriminação entre materiais e serviços.

21. Registre-se, por fim, que recentemente se deu a publicação da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, que substitui e revogou a Instrução Normativa nº 971, de 2009, com efeitos a partir de 1º de novembro de 2022. O conteúdo dos dispositivos citados foi, contudo, reproduzido, destacando-se o transcrito a seguir, com alteração apenas para explicitar a aplicação do limite da base de cálculo também para a contribuição do segurado contribuinte individual:

Art. 178. Na atividade odontológica, quando houver prestação de serviços por pessoa física a pessoa jurídica, na impossibilidade de discriminação do valor dos serviços e dos materiais empregados, a base de cálculo da contribuição social previdenciária a cargo da empresa e do contribuinte individual, em relação a este até o limite máximo do salário de contribuição, corresponderá a 60% (sessenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

CONCLUSÃO

22. Diante do exposto, tendo em vista, inclusive, a orientação firmada pela Solução de Consulta Cosit nº 219, de 2015, conclui-se que, no caso de prestação de serviços odontológicos por pessoa física, contratados por associação de classe que os intermedeia para seus associados, na impossibilidade de discriminação do valor das atividades e dos materiais empregados, as bases de cálculo da contribuição social previdenciária a cargo da entidade intermediadora e do contribuinte individual (em relação a este, até o limite máximo do salário de contribuição) corresponderão a 60% (sessenta por cento) do valor bruto da respectiva nota fiscal, fatura ou recibo.

23. A referida entidade intermediadora de serviços fica obrigada a arrecadar a contribuição do odontologista na qualidade de segurado contribuinte individual, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolhê-la juntamente com o tributo patronal.

É o entendimento. Nesta data, fazem-se conclusos os presentes autos para decisão.

Assinatura digital

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Remeta-se à Coordenação de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

Assinatura digital

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit04

De acordo. À consideração da Coordenação-Geral de Tributação.

Assinatura digital

JEFFERSON FLEURY DOS SANTOS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Copen-Substituto

Aprovo a solução acima e, com fulcro nos arts. 29, inciso III, e 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, declaro-a parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 219, de 25 de agosto de 2015, que, para todos os efeitos legais, constitui parte integrante, inseparável e complementar deste ato.

A presente decisão não desafia recurso ou pedido de reconsideração, a teor do art. 48, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, do art. 58 do Decreto nº 70.235, de 1972, do art. 95, § 1º, do Decreto nº 7.574, de 2011, e do art. 32 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

Nada obstante, informa-se que, se vier a ser efetivamente comprovada, na espécie, a ocorrência de dissenso interpretativo, desta decisão cabe a interposição de recurso especial, sem efeito suspensivo, e de representação de divergência, nos termos do art. 48, §§ 3º e 5º a 10, da Lei nº 9.430, de 1996, dos arts. 101 e 102 do Decreto nº 7.574, de 2011, e dos arts. 32, 35 a 37 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, bem como no caso de existência de despacho decisório de ineficácia de consulta sobre a mesma matéria, fundado em fato definido ou declarado em disposição literal de lei, ou em fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes da apresentação da consulta.

Publique-se. Registre-se. Encaminhe-se ao Serviço de Controle Processual da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil (Secop) na 6ª Região Fiscal para dar ciência desta decisão à interessada e adotar as medidas adequadas à sua observância, forte nos arts. 41 e 42, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

PROCESSO Clique aqui para inserir o texto

SOLUÇÃO DE CONSULTA 16 – COSIT

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit-Substituto