



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	59 – COSIT
DATA	13 de março de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ementa: LABORATÓRIO DE PRÓTESE. ENCOMENDA REALIZADA POR CLÍNICA ODONTOLÓGICA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INCIDÊNCIA DO IPI. POSSIBILIDADE.

O fato de um determinado estabelecimento realizar prestação de serviço sujeito à eventual incidência do ISS é irrelevante para a caracterização do procedimento de industrialização e para a incidência do IPI.

O laboratório de prótese dentária ou protético que trabalha sob demanda específica de clínica de odontologia será considerado estabelecimento industrial caso execute quaisquer das operações referidas no art. 4º do RIPI/2010, de que resulte produto tributado pelo IPI, ainda que de alíquota zero ou isento.

A atividade de produção de próteses dentárias não admite aplicação da norma excepcional de exclusão do conceito de industrialização, prevista no RIPI/2010, art. 5º, V, tendo em vista a existência de vedação legal à prestação de assistência direta a clientes pelos técnicos em prótese dentária, imposta pela legislação que regulamenta a profissão, o que inviabiliza a elaboração desses produtos sob “*encomenda direta do consumidor ou usuário*” (condição necessária para enquadramento na norma de exclusão).

Dispositivos Legais: Art. 3º da Lei nº 4.502, de 1964; art. 4º, I, da Lei nº 6.710, de 1979; e arts. 2º a 8º do Decreto 7.212, de 2010 (RIPI/2010).

RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária, formalizada nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, vigente à época de sua formalização (atualmente, o tema é regido pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021). A consultante, que atua no ramo de “atividade odontológica”, informa que contrata “(...) laboratórios de prótese dentária e técnicos em prótese dentária para produzirem próteses de dentes para (...) pacientes (...)” e que a dúvida suscitada diz respeito ao enquadramento do serviço executado

pelo laboratório de prótese dentária como atividade industrial: “Um laboratório de prótese dentária será considerado indústria, ‘fabricante de dentes e de próteses dentárias’ ou ‘prestador de serviços’?” (fl. 6).

Consulta (fl. 6).

O laboratório recebe a requisição com o tipo de prótese à ser feita diretamente do “DENTISTA” e não do paciente que irá utilizá-la. Neste sentido, poderá considerar “FABRICAÇÃO”?, considerando o que está disposto no inciso I do Art. 4º e no inciso V do Art. 5º, do Decreto 7.212/2010, já que não é o usuário que está encomendando diretamente ao laboratório, e sim o “DENTISTA”, e também o usuário não está na oficina, local de trabalho do laboratório, mas sim, no “CONSULTÓRIO ODONTOLÓGICO”.

2. Após citar descrições vinculadas ao código CNAE 3250-7/06, a consulente, ao final da consulta (fl. 7), questiona se as atividades de um laboratório de prótese, por ela contratado para a confecção das próteses de seus pacientes, pode ser considerado como indústria (atividade de industrialização).

Consulta (fl. 7).

1) Considerando o fato descrito acima, o laboratório poderá ser considerado “INDÚSTRIA”?

FUNDAMENTOS

3. Preliminarmente, verificando-se os requisitos e condições de admissibilidade, considera-se a consulta eficaz. Assinale-se, ainda, que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, relativa aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), é o instrumento de que se utiliza a contribuinte exclusivamente para dirimir dúvidas no que concerne à interpretação da legislação tributária, subordinando-se ao disposto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, disciplinados pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

3.1. A Solução de Consulta não se presta, portanto, a verificar a exatidão dos fatos e informações apresentados pela consulente, tampouco para convalidar procedimentos que tenham sido adotados pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária, partindo da premissa que existe conformidade entre a realidade e a narrativa apresentada. Compete, pois, à consulente subsumir a situação fática de interesse tributário à legislação que a rege, cabendo à Solução de Consulta, não dizer o direito, mas sim interpretar a norma que se mostre complexa em sua compreensão.

4. Na hipótese apresentada na consulta, inexistente a típica atividade industrial de fabricação de mercadorias em série para serem comercializadas. Esta Solução de Consulta limita-se, portanto, ao exame dos casos em que a clínica de odontologia consulente encaminha ao laboratório/técnico os

elementos necessários para a confecção da prótese (por exemplo, o molde ou o modelo correspondente ao trabalho específico a ser executado pelo laboratório de prótese) e o técnico em prótese dentária executa a parte mecânica dos trabalhos odontológicos.¹

5. O art. 4º, I, da Lei nº 6.710, de 5 de novembro de 1979, é claro ao disciplinar que é vedado ao técnico em prótese dentária prestar, sob qualquer forma, assistência direta a pacientes do cirurgião-dentista.

Lei nº 6.710, de 1979.

Art. 4º É vedado aos Técnicos em Prótese Dentária:

I - prestar, sob qualquer forma, assistência direta a clientes;

(...).

5.1. Considerando que a execução, pelo laboratório de prótese, da parte mecânica dos trabalhos odontológicos é realizada sob demanda direta do cirurgião-dentista e que o laboratório ou o profissional técnico em prótese dentária presta serviços somente indiretamente ao paciente desse cirurgião-dentista, cumpre evidenciar que a hipótese apresentada pela consulente se alinha à prestação de serviços sob encomenda.

5.2. A despeito de fugir da competência desta RFB, assinala-se, inclusive, que a confecção de próteses por encomenda está prevista no subitem 4.14 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que relaciona os serviços sujeitos à incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN):

Lei Complementar nº 116, de 2003.

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003

4 - Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.

(...)

4.14 - próteses sob encomenda.

(...).

5.3. Em tese, tem-se que, na hipótese da presente consulta, o laboratório de prótese (o executor da encomenda) por intermédio do técnico em prótese dentária, ao realizar a parte mecânica dos trabalhos odontológicos sob demanda direta e específica do cirurgião-dentista (o encomendante), executa trabalho profissional em que se poderá verificar a prevalência de uma obrigação de fazer (a prática de atos que substanciam um *praestare* ou um *facere*) que caracteriza a prestação de serviços, a qual é realizada com o emprego da força humana que presta a realização, transformando materiais e situações.

¹ Cf. art. 7º da Consolidação das Normas para Procedimentos nos Conselhos de Odontologia, aprovada pela Resolução CFO nº 63, de 2005, publicada no DOU de 19/4/2005, Seção 1, p. 104. Disponível no endereço eletrônico <<https://website.cfo.org.br/wp-content/uploads/2020/04/Consolidac%CC%A7a%CC%83o-das-Normas-1-1.pdf>>.

6. Não obstante existir a prestação de serviço pelo laboratório de prótese, eventualmente sujeita à incidência do ISSQN, importa registrar que a RFB já se manifestou que a eventual incidência do tributo municipal sobre a prestação de serviços não é impeditivo para a caracterização do procedimento de industrialização e para a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Nesse sentido, transcreve-se excerto da Solução de Divergência nº 27, de 5 de novembro de 2013:

Solução de Divergência nº 27, de 2013.

16. A Receita Federal tem se manifestado que a incidência do ISS sobre determinado serviço não impede a incidência do IPI. Vale verificar as Soluções de Consultas abaixo, citadas a título ilustrativo:

“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Incidência do IPI sobre serviços gráficos. É irrelevante para determinar a incidência do IPI o fato de quaisquer serviços estarem catalogados na lista anexa ao Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, ou que foram ou venham a ser posteriormente incluídos, desde que se caracterize a operação como de INDUSTRIALIZAÇÃO dentre as modalidades descritas no art. 4º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - Ripi). A incidência do ISS não exclui a do IPI.” (Solução de Consulta Interna nº 4, de 7 de abril de 2003 - Cosit)

“RECONDICIONAMENTO DE PNEUS. INCIDÊNCIA DO IPI E DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. POSSIBILIDADE DE CONCOMITÂNCIA. As atividades de recapagem, recauchutagem e recondicionamento de pneus usados configuram, como regra, operações de industrialização, sujeitando-se à incidência do IPI, sendo irrelevante o fato de haver, ou não, incidência do ISS, de competência dos municípios. Na hipótese de a recapagem, a recauchutagem e o recondicionamento de pneus usados serem realizados por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional, a operação não é considerada industrialização. Para esse efeito, oficina é definida como o estabelecimento que empregar, no máximo, cinco operários e, caso utilize força motriz, não dispuser de potência superior a cinco quilowatts e trabalho preponderante é considerado aquele que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão-de-obra, no mínimo com sessenta por cento (Solução de Consulta nº 188, de 5 de novembro de 2008 - SRRF06/Disit)”

“RENOVAÇÃO. RECONDICIONAMENTO. CILINDROS USADOS. INDUSTRIALIZAÇÃO. ENCOMENDA DE TERCEIROS. A operação de revestimento de cilindros usados (revestimento com novos componentes elastoméricos), sob encomenda de terceiros estabelecidos com o comércio de tais produtos, caracteriza-se industrialização na modalidade de renovação ou recondicionamento. O estabelecimento que realizar a operação é considerado estabelecimento industrial, contribuinte do IPI e sujeito a todas as obrigações principais e acessórias do imposto. A incidência do ISS naquela operação

caracterizada como industrialização é inteiramente irrelevante para determinar a incidência, ou não, do IPI.

A operação de revestimento de cilindros usados não será considerada industrialização se estiver enquadrada nas hipóteses previstas no art. 5º, inciso XI, do Ripi/2010, isto é, nos casos em que os produtos usados se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos.” (Solução de Consulta nº 118, de 26 de abril de 2012 - SRRF08/Disit)

7. Quanto à aplicabilidade do conceito de industrialização, para fins de incidência do IPI, em relação ao trabalho executado pelo laboratório de prótese dentária, sob demanda específica da clínica odontológica (prótese sob encomenda), importa considerar, como apontado pela consulente (fls. 6 e 7), que o campo de incidência do IPI e os conceitos de produto industrializado, de industrialização e de estabelecimento industrial encontram-se definidos pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (RIPI/2010), nos seguintes termos:

Decreto nº 7.212, de 2010 (RIPI/2010).

Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação “NT” (não tributado) (Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, art. 6º).

(...)

Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º)

Seção II

Da Industrialização

Características e Modalidades

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único , e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

(...)

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Exclusões

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;

(...)

Artesanato, Oficina e Trabalho Preponderante

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.

TÍTULO II

DOS ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS E EQUIPARADOS A INDUSTRIAL

Estabelecimento Industrial

Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º).

8. Observando-se os conceitos e limites definidos pelo RIPI/2010, compreende-se que o laboratório de prótese será considerado estabelecimento industrial caso execute quaisquer das operações referidas no seu art. 4º, de que resulte produto tributado pelo IPI, ainda que de alíquota zero ou isento (cf. arts. 2º a 4º e 8º do RIPI/2010, e art. 3º da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964).

Todavia, o próprio RIPI/2010, exclui do conceito de industrialização a hipótese de que tratam os seus arts. 5º, V, e 7º, II.

9. Assim, para que o preparo do produto não seja considerado industrialização, é necessário que tal operação escape ao conceito de industrialização posto no art. 4º do RIPI/2010.

9.1. Além disso, não será considerado industrialização (cf. arts. 5º, V, e 7º, II, do RIPI/2010) caso, cumulativamente:

a) o preparo de produto seja decorrente de *“encomenda direta do consumidor ou usuário”*;

b) o preparo de produto ocorra *“na residência do preparador ou em oficina”*, sendo que oficina é definida como o estabelecimento que empregar, no máximo, cinco operários e, caso utilize força motriz, não dispuser de potência superior a cinco quilowatts; e

c) no preparo do produto, *“seja preponderante o trabalho profissional”*. Considerando-se que o *“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”*.

9.2. Conforme assinalado acima, no item 5, a legislação pertinente à atividade veda aos profissionais do ramo - produtores de *“próteses e dentes”* - a prestação de assistência direta aos pacientes odontológicos (Lei nº 6.710, de 1979, art. 4º, I), o que afasta a possibilidade de exclusão do conceito de industrialização prevista no art. 5º, V, do RIPI/2010 (transcrito no item 7, supra), já que inviabiliza no caso a *“encomenda direta do consumidor ou usuário”* desses produtos, condição necessária para enquadramento na hipótese excepcional.

9.3. Por outro lado, é oportuno lembrar que os artigos e aparelhos de prótese dentária, inclusive os dentes artificiais, estão sujeitos à alíquota zero (0%) do IPI, conforme a Tabela de Incidência do imposto, aprovada pelo Decreto nº 11.158, de 29 de julho de 2022 (TIPI/22):

9021.2	- Artigos e aparelhos de prótese dentária:	
9021.21	-- Dentes artificiais	
9021.21. 10	De acrílico	0
9021.21. 90	Outros	0
9021.29. 00	-- Outros	0

CONCLUSÃO

10. Objetivamente, responde-se à consulente que:

10.1. O fato de um determinado estabelecimento realizar prestação de serviço sujeito à eventual incidência do ISS é irrelevante para a caracterização do procedimento de industrialização e para a incidência do IPI.

10.2. O laboratório de prótese que trabalha sob demanda específica de clínica de odontologia será considerado estabelecimento industrial caso execute quaisquer das operações referidas no art. 4º do Decreto nº 7.212, de 2010 (RIPI/2010), de que resulte produto tributado pelo IPI, ainda que de alíquota zero ou isento (cf. arts. 2º a 4º e 8º do RIPI/2010; e art. 3º da Lei nº 4.502, de 1964).

10.3. A atividade de produção de próteses dentárias não admite aplicação da norma excepcional de exclusão do conceito de industrialização, prevista no RIPI/2010, art. 5º, V, tendo em vista a existência de vedação legal à prestação de assistência direta a clientes pelos técnicos em prótese dentária, imposta pela legislação que regulamenta a profissão, o que inviabiliza a elaboração desses produtos sob “*encomenda direta do consumidor ou usuário*” (condição necessária para enquadramento na norma de exclusão).

À consideração superior.

Assinatura digital

FERNANDO DOLABELLA VIANNA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Ditip

De acordo. Encaminha-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

Assinatura digital

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

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação