

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. CONFECÇÃO INDUSTRIAL EM OFICINA COM ATÉ CINCO OPERÁRIOS

AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO*

1. Fato gerador. 2. Industrialização e suas espécies. 3. Casos de não-sujeição ao IPI. 4. Pareceres normativos. 5. Conclusão.

Constitui fato gerador do imposto sobre produtos industrializados toda operação que provoca uma alteração da identidade do produto, modificando a sua natureza ou o seu funcionamento, o seu acabamento, apresentação ou finalidade.

Em sentido amplo esta operação se denomina industrialização e se subdivide em:

- a) *transformação* de matéria-prima ou produto intermediário obtendo uma espécie nova;
- b) *beneficiamento* quando importa em modificar, aperfeiçoar, ou de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto;
- c) *montagem* quando consiste na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma ainda que sob a mesma classificação fiscal;
- d) *acondicionamento ou reacondicionamento*, quando altera a apresentação do produto, pela colocação de embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria;

* Advogado no Rio de Janeiro.

e) *renovação ou recondicionamento* que consiste em restaurar para nova utilização produto usado ou partes remanescentes de produto deteriorado ou inutilizado, não se considerando assim o mero conserto.

Interessa-nos fazer alguns comentários sobre uma operação de industrialização, excluída da sujeição ao imposto sobre produtos industrializados, conforme o § 4º, inciso V do art. 1º do atual regulamento, Decreto nº 70.162, de 18.2.72.

Assim como “a confecção e preparo de produtos de artesanato, na própria residência do artesão, sem utilização de trabalho assalariado” ficou fora do campo de sujeição do IPI, esta operação recebeu do legislador igual tratamento e está descrita da seguinte forma:

“A confecção ou preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do confeccionador ou preparador, ou em oficina que empregar, no máximo, cinco operários e fornecer, preponderantemente, trabalho profissional.”

A posição da Secretaria da Receita Federal sobre este assunto está colocada nos Pareceres Normativos nºs 167/73 e 142/75, valendo reproduzir alguns trechos deles:

“Certos ofícios (seria pelo caráter simplório e semi-artesanal, como pela maior relevância da agregação de mão-de-obra do que de outros componentes do custo...) têm sua produção posta de margem do conceito de industrialização, desde que ocorra, cumulativamente:

- a) encomenda direta do consumidor ou usuário;
- b) produção doméstica ou em pequena oficina (máximo de cinco operários);
- c) preponderância do trabalho profissional”.

Os requisitos alinhados em *a* e *b* são de fácil e objetiva verificação. Quanto ao terceiro, entretanto, inevitável reconhecer a omissão do texto legal relativamente ao que deva ser entendido como “fornecer, *preponderantemente*, trabalho profissional”.

Não seria o caso de se reclamar a comprovação de que o confeccionador reiteradamente oferecesse “trabalho profissional”, só eventualmente agregando materiais e outros insumos às encomendas que executasse e, no conjunto de bens produzidos ao longo de certo decurso — que a lei não apraza — o fator trabalho prevalecesse sobre os demais componentes de custo.

Haveria de expressar-se a preponderância, quando a parcela passível de ser imputada ao “trabalho profissional” correspondesse a mais de 50% do preço de cada encomenda. Por outro lado, a Instrução Normativa nº 3, de 12.9.69, em seu item 19, esclarece que “na confecção ou preparo desses

produtos deverá ser fornecido, pelos respectivos confeccionadores ou preparadores, preponderantemente, trabalho profissional. Havendo fornecimento de material, o valor deste deve ser de reduzida monta em relação ao preço final do produto". Parecer Normativo nº 167/73.

"A definição léxica de *oficina* (lugar onde se exerce um ofício), somada às duas condições estatuídas na parte final do dispositivo, permite a perfeita fixação do tipo de estabelecimento excepcionado.

Antes de mais nada, só são oficinas estabelecimentos onde se realizam habitual e profissionalmente operações industriais. Por outro lado, suas instalações devem ser relativamente reduzidas, de vez que não devem empregar mais do que cinco operários e o trabalho profissional deve preponderar sobre o fornecimento de materiais.

Outrossim, em face do princípio da autonomia dos estabelecimentos (art. 261 e parágrafos do RIPI/72) não se enquadram no conceito departamentos ou seções de estabelecimentos, ainda que aqueles departamentos ou seções, isoladamente considerados, satisfaçam às condições prescritas pelo regulamento." Parecer Normativo nº 142/75.

Considera, assim, o Parecer Normativo nº 142/75, item 6, que as seções ou departamentos de estabelecimentos, ainda quando satisfaçam às condições prescritas no regulamento, não fariam jus ao enquadramento no dispositivo comentado, tendo em vista o princípio da autonomia dos estabelecimentos.

Apesar da conclusão ser correta, o motivo de não haver enquadramento no art. 1º, § 4º, inciso V, do RIPI/72, das seções ou departamentos isolados de estabelecimentos, ou do próprio estabelecimento autônomo, isoladamente considerado, não é aquele indicado no parecer normativo.

O motivo excludente depende da compreensão adequada do dispositivo legal, e seria a qualidade do titular da oficina, que poderia empregar, no máximo, cinco operários.

De acordo com o espírito e a compreensão do dispositivo legal que está sendo interpretado, os cinco operários trabalham na oficina do confeccionador ou preparador citado na parte inicial do inciso V, que deveria ser lido da seguinte forma: a) a confecção ou preparo de produto; b) por encomenda direta do consumidor ou usuário; c₁) na residência do confeccionador ou c₂) em oficina do confeccionador ou preparador que empregar, no máximo, cinco operários e fornecer, preponderantemente, trabalho profissional.

Não se deve perder de vista que o § 4º do art. 1º do RIPI dispõe sobre hipóteses de não sujeição ao fato gerador do IPI.

Por motivos econômicos, ou de reduzida escala de transformação de identidade de produtos, o § 4º do art. 1º do RIPI especifica alguns casos que devem ser considerados como não enquadrados no conceito de industrialização para fins de fato gerador do IPI.

Portanto, são hipóteses de não incidência ou não sujeição ao imposto sobre produtos industrializados, como o de confecção ou preparo de produtos de artesanato, na própria residência do artesão, sem utilização de trabalho assalariado, conforme o inciso IV.

Assim, considerou o legislador que o trabalho do artesão, individualmente considerado, feito em sua própria residência, apesar de consistir numa “operação que modifica a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto”, não deve estar sujeito ao imposto sobre produtos industrializados, não sendo considerado, assim para os efeitos do fato gerador do IPI, como uma industrialização.

Em escala de produção em grandeza um pouco maior que a do artesão, porém, não seria ainda considerado industrialização para efeitos do fato gerador do IPI a confecção ou preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, desde que o trabalho fosse feito na própria residência do confeccionador ou preparador, ou então, que o confeccionador ou preparador resolva manter uma oficina com, no máximo, cinco operários, conforme o inciso V.

Corroborando esta interpretação, no final do inciso V, encontra-se: “e fornecer, preponderantemente, trabalho profissional.”

Ora, este inciso V tem aplicação especialmente para oficinas de alfaiates, costureiras e outros profissionais que, pela qualidade de seu trabalho, são obrigados a aumentar a escala de sua produção com a contratação de outros profissionais.

Como o fornecimento preponderante de trabalho profissional pode se referir, no inciso V, do § 4º do art. 1º do RIPI, tanto à oficina, como aos cinco operários, não se deve olvidar que a preponderância de trabalho profissional é um elemento excludente da utilização de *máquinas* na confecção ou preparação de produtos não sujeitos ao IPI.

Não se pode confundir ferramentas com máquinas. O trabalho profissional previsto no inciso V quer significar que a confecção e o preparo de produtos é feito com a ajuda de ferramentas profissionais e não com máquinas ou instrumentos sofisticados que despersonalizam a *arte* do trabalho profissional.

Outro ponto que deve ser levado em consideração, ao se interpretar o

inciso V, refere-se ao enquadramento jurídico da oficina que, nos termos já expostos, não tem qualquer compatibilidade com uma sociedade quer de capitais, quer de pessoas.

Sendo a oficina do inciso V um local onde deve ter preponderância o trabalho profissional, quer dos cinco operários, quer do titular da oficina, esta oficina não pode ser sede de uma sociedade de capitais, nem, também, um estabelecimento autônomo de uma sociedade de capitais, ou de pessoas.

Exigindo a lei que na confecção ou preparo de produtos, seja na residência, seja na oficina do confeccionador ou preparador, haja preponderância de trabalho profissional, depreende-se que o fundamental no inciso V do § 4º do art. 1º do RIPI é *o trabalho profissional do confeccionador ou preparador*, admitindo, ainda, a lei, que se amplie esta atividade profissional fora do âmbito residencial ou confeccionador, para uma oficina, e que o confeccionador possa contratar até cinco profissionais para ajudar na confecção ou preparação de produtos, que, nestas condições, não estarão sujeitos aos IPI.

Rigorosamente dentro do que está especificado no inciso V, o favorecido pela não sujeição ao IPI é a *pessoa física* do confeccionador ou preparador que exerça sua habilidade profissional na sua residência ou numa oficina com até cinco profissionais auxiliares.

Pode-se até admitir que o confeccionador ou preparador constitua uma sociedade junto com um ou alguns dos seus cinco, no máximo, profissionais auxiliares (operários), porém, mesmo assim, ampliando-se a compreensão do que está contido no inciso V.

Contudo, falando a lei em cinco operários, no máximo, a compreensão mais apropriada ao espírito da lei seria no sentido de o sujeito a ser favorecido com a não sujeição do IPI ser uma pessoa física.

Assim, a titularidade da não-sujeição do IPI, prevista no inciso V, não se compatibiliza com sociedades de uma maneira geral e, principalmente, com um estabelecimento autônomo de uma sociedade.

Portanto, resumindo, uma oficina em que prepondera o trabalho profissional não pode: a) ser um estabelecimento autônomo; b) ser sede de uma sociedade; c) utilizar máquinas e equipamentos em substituição de ferramentas profissionais.

Não pode deixar de ser realçado que a “transformação industrial” realizada pelo confeccionador ou preparador, seja em sua residência, seja na sua oficina, deverá ter como causa uma encomenda direta do consumidor ou usuário.

É relevante para efeitos de não-sujeição ao imposto sobre produtos industrializados que a “transformação industrial” não ocorra por conta do confeccionador ou do preparador, mas sim por conta do encomendante.

Aliás, trabalhar por conta de terceiro, do encomendante, é o elemento que distingue as operações de conserto, restauração e recondicionamento não sujeitas ao imposto sobre produtos industrializados, quando satisfeita esta condição, da operação de renovação ou recondicionamento sujeita ao imposto sobre produtos industrializados, pois o responsável pela renovação ou recondicionamento opera por conta própria, vendendo o produto recondicionado, e não meramente fazendo prestação de serviços.

Assim, industrializar produtos, por conta própria, não se restringindo a produzir por encomenda, é, então, elemento caracterizador da sujeição ao imposto sobre produtos industrializados nos dois casos comentados.