



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13984.720593/2014-53
ACÓRDÃO	1004-000.349 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MORPHOS CONFECÇÕES LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Simples Nacional

Ano-calendário: 2010, 2011

ATIVIDADES DIVERSIFICADAS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA E COMÉRCIO DE VESTUÁRIOS. FORMA DE TRIBUTAÇÃO.

A atividade de *facção de artigos de vestuário por encomenda*, configura, como regra, operação industrial sujeita à tributação na forma do Anexo II da Lei Complementar nº 123/2006, salvo quando praticada por encomenda direta do consumidor ou usuário.

Nesse contexto, e considerando que a fiscalização não alegou a submissão a esta “regra de exceção”, não procede o desenquadramento da tributação pelo Anexo II em relação às receitas declaradas.

Por outro lado, as receitas omitidas apuradas a partir de lançamentos em conta de *adiantamento de clientes*, não suportadas em documentos fiscais, impede aferir a alegada natureza industrial da atividade, de modo a atrair a tributação pela alíquota mais onerosas prevista no ANEXO III.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para exonerar as cobranças com base nas alíquotas do ANEXO III apenas para as receitas declaradas em DASN.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 959/977) interposto pela contribuinte acima identificada contra o Acórdão nº 14-76.534, proferido pela 9ª Turma da DRJ/POA (fls. 138/145), que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2010, 2011

ATIVIDADES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. FORMA DE TRIBUTAÇÃO.

As atividades de prestação de serviço serão tributadas na forma do Anexo III da Lei Complementar nº 123/2006, exceto se houver previsão expressa de tributação na forma do Anexos IV ou V.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 215/218:

[...]

Em procedimento de auditoria na escrituração contábil, verificamos que os valores omitidos constantes da planilha apresentada eram coincidentes com os valores lançados na conta ADIANTAMENTO DE CLIENTES DIVERSOS.

Confirmado o indício de omissão, a diligência foi transformada em fiscalização, lavrando-se Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF em 07/04/2014, solicitando que a empresa se manifestasse em relação à natureza da conta ADIANTAMENTO DE CLIENTES DIVERSOS.

Atendendo à intimação, a fiscalizada informou que presta serviços de industrialização por encomenda e que no período fiscalizado recebeu, de alguns de seus clientes, remessas de produtos para industrialização desacompanhados de documentação fiscal; por consequência, o retorno dessas mercadorias também se dava sem documento fiscal. Informou também que não emitiu as notas fiscais de serviço de industrialização dessas operações.

Segundo a empresa, os valores dos faturamentos dos serviços foram mantidos na conta Adiantamento de Clientes Diversos para tributação em momento futuro.

DA OMISSÃO DE RECEITA

Da análise dos conteúdos dos livros contábeis, das informações prestadas pela fiscalizada em respostas às intimações e planilha demonstrativa de omissão, ficou constatada a omissão de receitas de valores que deveriam constar da base de cálculo do SIMPLES NACIONAL. Essa omissão se deu na prestação de serviços de industrialização e na venda de produtos.

Os valores omitidos são os constantes da planilha abaixo.

	Receita DASN	Conta Adiantamento Clientes - Receita Serviços (omissão receita)	Venda de produtos (omissão receita)	Total omitido
jan/10	R\$ 41.117,00	R\$ 68.894,85	R\$ 0,00	R\$ 68.894,85
fev/10	R\$ 16.744,00	R\$ 95.265,21	R\$ 1.020,00	R\$ 96.285,21
mar/10	R\$ 80.326,00	R\$ 124.698,97	R\$ 0,00	R\$ 124.698,97
abr/10	R\$ 66.991,00	R\$ 112.843,44	R\$ 0,00	R\$ 112.843,44
mai/10	R\$ 50.994,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
jun/10	R\$ 40.154,00	R\$ 36.512,42	R\$ 1.200,00	R\$ 37.712,42
jul/10	R\$ 123.850,40	R\$ 64.291,41	R\$ 1.500,00	R\$ 65.791,41
ago/10	R\$ 120.131,00	R\$ 39.086,33	R\$ 0,00	R\$ 39.086,33
set/10	R\$ 105.425,03	R\$ 45.369,38	R\$ 0,00	R\$ 45.369,38
out/10	R\$ 71.730,40	R\$ 86.300,00	R\$ 7.000,00	R\$ 93.300,00
nov/10	R\$ 314.580,07	R\$ 14.904,58	R\$ 1.495,71	R\$ 16.400,29
dez/10	R\$ 200.079,80	R\$ 159.929,40	R\$ 0,00	R\$ 159.929,40
jan/11	R\$ 201.113,20	R\$ 161.153,70	R\$ 0,00	R\$ 161.153,70
fev/11	R\$ 130.203,54	R\$ 224.045,12	R\$ 3.912,00	R\$ 227.957,12
mar/11	R\$ 171.956,16	R\$ 161.434,92	R\$ 0,00	R\$ 161.434,92
abr/11	R\$ 215.752,38	R\$ 41.901,96	R\$ 0,00	R\$ 41.901,96
mai/11	R\$ 176.943,62	R\$ 28.352,31	R\$ 0,00	R\$ 28.352,31
jun/11	R\$ 70.379,40	R\$ 113.891,27	R\$ 0,00	R\$ 113.891,27
jul/11	R\$ 159.328,60	R\$ 128.356,58	R\$ 1.014,00	R\$ 129.370,58
ago/11	R\$ 60.156,50	R\$ 52.442,52	R\$ 0,00	R\$ 52.442,52
set/11	R\$ 179.781,80	R\$ 111.677,15	R\$ 0,00	R\$ 111.677,15
out/11	R\$ 139.918,70	R\$ 108.422,42	R\$ 0,00	R\$ 108.422,42
nov/11	R\$ 95.808,00	R\$ 116.279,12	R\$ 0,00	R\$ 116.279,12
dez/11	R\$ 39.099,70	R\$ 221.677,33	R\$ 0,00	R\$ 221.677,33

DA SEGREGAÇÃO INCORRETA DE RECEITAS

Da análise da descrição do processo produtivo relatado pela empresa em sua resposta ao TIPF, da descrição da conta de receita constante dos livros contábeis (PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A PRAZO) e do teor das notas fiscais apresentadas em resposta ao Termo de Diligência 004-2014, verificamos que a atividade da MORPHOS é de prestação de serviços de industrialização por encomenda, devendo a mesma ser enquadrada no ANEXO III da Lei Complementar 123/2006.

Na DASN a empresa se enquadrava como sendo do ANEXO II, quando deveria ser enquadrada no ANEXO III, onde as alíquotas são mais onerosas. Considerando a irregularidade apurada, os valores indevidamente incluídos no anexo II foram recalculados para o ANEXO III, gerando diferenças a serem recolhidas, conforme o teor do auto de infração.

DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS

Com a inclusão das receitas omitidas na base de cálculo do SIMPLES NACIONAL, a fiscalizada teve progressões na tabela do ANEXO III, sendo-lhe aplicadas alíquotas mais onerosas a cada mês. Essas diferenças também foram devidamente apuradas no auto de infração.

A autuada apresentou impugnação (fls. 669/688), assim resumida:

- seu objeto social (industrialização de artigos do vestuário e comércio atacadista e varejista de artigos do vestuário) tem como principal atividade a industrialização para terceiro por encomenda, se destacando na industrialização de produtos de cama, mesa, cortinas e decorações em razão das características de sua planta fabril;
- as atividades relacionadas no art. 18, § 5º-B da LC 123/2006, conforme se abstrais dos códigos do enquadramento série 03.10.00, não se alinham as atividades da impugnante, também é inaplicável a exegese do § 5º-F ;
- a interpretação carregada pela Fiscalização Fazendária, de que, as atividades de industrialização por encomenda efetuada pela Impugnante são sempre tributadas pelo Anexo III, conduz a uma antinomia entre os parágrafos 5o, 5º-B, 5º-F, todos do art. 18, da Lei Complementar 123/2006;
- não é outro, o entendimento já esboçado pela Receita Federal em diversas soluções de consulta:
- atende grandes encomendas para industrialização de empresas atacadistas e varejistas, conforme demonstram os documentos fiscais em anexo. Portanto, inaplicável qualquer contextualização que remeta ao entendimento de que as atividades de industrialização por encomenda foram realizadas para uso e consumo das encomendantes.
- as atividades decorrentes de remessa para industrialização por encomenda de terceiro, são atividades típicas de industrialização, visto que, em geral, modificam a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoa para consumo, conforme definido no art. 4o do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (RIPI).

Tramitado o feito, sobreveio a referida decisão de primeira instância que julgou a defesa integralmente improcedente.

O sujeito passivo, então, interpôs o recurso voluntário, onde basicamente reitera a natureza industrial de suas atividades e rebate determinados pontos da decisão.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos regimentais para sua admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Considerando que não há questionamento quanto à omissão de receitas apuradas, a controvérsia diz respeito exclusivamente ao enquadramento das receitas auferidas pela contribuinte nos Anexos da Lei Complementar nº 123/1996: se seria no ANEXO II, como defende; ou se seria no ANEXO III, cujas alíquotas são superiores, na linha do que entendeu a fiscalização.

Segundo a DRJ:

A atividade da autuada não é citada expressamente nos incisos do §5-B do art. 18, porém a redação do art. 18, §5-B não é taxativa, ou seja, outras atividades que não aquelas citadas expressamente podem ser tributadas na forma do Anexo III. Se assim não fosse, o legislador utilizaria a palavra “exclusivamente”, o que não foi feito.

Portanto, com base no art. 17, §2º, c/c art. 18, § 5º-F a atividade da autuada pode sim ser tributada na forma do Anexo III.

A corroborar o entendimento da fiscalização estão as notas fiscais emitidas pela autuada (nas folhas 341 a 637).

Conforme se verifica nas notas fiscais, na coluna “descrição dos produtos” consta na grande maioria dos casos, somente mão-de-obra, denotando uma atividade de prestação de serviço.

Além do que, verifica-se que os campos das notas fiscais destinados ao preenchimento dos valores de IPI devido nas operações estão todos tracejados. Logo não se trata de atividade industrial.

Outros pontos que confirmam que a autuada deve realmente ser tributada na forma do Anexo III são os códigos das atividades exercidas pela autuada que estão cadastrados na Receita Federal, são eles:

CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL

14.12-6-01 - Confecção de peças de vestuário, exceto roupas íntimas e as confeccionadas sob medida

CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS

47.81.4-00 - Comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios

46.42-7-01 - Comércio atacadista de artigos do vestuário e acessórios, exceto profissionais e de segurança

Ora, comércio atacadista e varejista é uma atividade de serviço e não industrial.

Por essas razões, não há dúvida que a autuada deve ser tributada na forma do Anexo III da LC 123/2006.

No recurso voluntário, a Recorrente sustenta que:

... só se aplicaria o Anexo III (Serviços), com a incidência do ISS, quando o serviço for executado diretamente ao usuário final, na forma como dispõe a Lei Complementar nº 116, de 2003, que trata da cobrança do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). O que não se vislumbra no presente caso!

Quanto a alegação de que a maioria das notas fiscais constarem somente mão de obra, NÃO OBSERVOU A DRJ a descrição da operação é INDUSTRIALIZAÇÃO EFETUADA CFOP 5124 e no descritivo o TIPO/MODELO do produto industrializado.

Além disto, a DRJ também IGNOROU as informações presentes nos livros razão que apontam as NF de RETORNO DE MERCADORIAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO.

Portanto, equivocada a fundamentação do voto atacado. Pois, a singular leitura da DRJ isola-se na operação de cobrança da mercadoria previamente industrializada retratada nas notas com CFOP 5124 colocando a margem as operações com CFOP 5902.

[...]

A Recorrente alinhada ao seu objeto social (industrialização de artigos do vestuário e comércio atacadista e varejista de artigos do vestuário) tem como principal atividade a industrialização para terceiro por encomenda, se destacando na industrialização de produtos de cama, mesa, cortinas e decorações em razão das características de sua planta fabril.

Empregando mais de 150 (cento e cinquenta) colaboradores nos processos de industrialização por encomenda, a Recorrente direcionou-se a atender somente grandes empresas atacadistas e varejistas, como demonstrado nos documentos fiscais em anexo (NFs e Livros Fiscais - que demonstram as remessas, retornos e as cobranças com código 5.124), o que torna inviável o processamento de industrializações de pequena monta ou de encomendas para uso e consumo, conforme também se denotam das fotos em anexo, que detalham o processo de industrialização por encomenda em larga escala.

Neste processo operacional da Recorrente, industrialização para terceiro por encomenda - *fação*, a empresa recebe tecido acompanhado, passando seguidamente em alguns casos por uma fase preliminar de talhação, seguindo para o processo de costura, revisão e embalagem, quando então a empresa devolve a mercadoria industrializada com os documentos fiscais de retorno de industrialização para a remetente da mercadoria.

Pois bem.

Da análise do conjunto probatório produzido (fls. 704/930 - Fotos; Registro de Entradas e Saídas; e Notas Fiscais), verifica-se que as receitas correspondentes decorrem de operações de confecções de vestuários mediante industrialização por encomenda de terceiros, que é a principal atividade da contribuinte.

Nesse ponto, não se pode perder de vista que, segundo o artigo 18, §4º, II, da LC 123/2006:

Art. 18 – O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.

[...]

§ 4º - O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento, as receitas decorrentes da:

I - revenda de mercadorias, que serão tributadas na forma do Anexo I desta Lei Complementar;

II - venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, que serão tributadas na forma do Anexo II desta Lei Complementar;

III - prestação de serviços de que trata o § 5º-B deste artigo e dos serviços vinculados à locação de bens imóveis e corretagem de imóveis desde que observado o disposto no inciso XV do art. 17, que serão tributados na forma do Anexo III desta Lei Complementar;

IV - prestação de serviços de que tratam os §§ 5º-C a 5º-F e 5º-I deste artigo, que serão tributadas na forma prevista naqueles parágrafos;

[...]

E de acordo com o “RIPI” (*Regulamento do IPI*, aprovado pelo Decreto nº 7.212/2010):

Art. 5 - Não se considera industrialização:

[...]

IV - a confecção de vestuário, por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou na residência do confeccionador;

Especificamente com relação à industrialização por encomenda, a Receita Federal já proferiu a Solução de Consulta nº 58, de 8 de Novembro de 2012, nos seguintes termos:

ASSUNTO: Simples Naciona

Ementa: OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. FACÇÃO DE PEÇAS DE VESTUÁRIO SOB ENCOMENDA. TRIBUTAÇÃO. IPI.

A atividade de facção de artigos de vestuário, em que o serviço restringe-se à montagem de peças cortadas entregues por empresa encomendante, sem contato com o consumidor final ou usuário, configura operação industrial, sendo tributada na forma do Anexo II da Lei Complementar nº 123/2006.

Nesse contexto, e considerando que não há qualquer alegação na acusação fiscal de que o destino das mercadorias industrializadas seria para uso e consumo dos encomendantes, entendendo insuficiente a motivação de que as receitas declaradas de fato estariam sujeitas às

alíquotas do ANEXO III, devendo prevalecer, por isso, sua tributação pelo Anexo II, conforme informado em DASN.

Por outro lado, no tocante às receitas omitidas, a Recorrente não nega que as operações, registradas em conta de *adiantamento de clientes diversos*, na verdade foram praticadas sem os necessários documentos fiscais de suporte, impedindo, assim, que sua efetiva natureza industrial seja ratificada, de modo que sobre elas deve ser aplicada, à luz do artigo 24, §1º, da Lei nº 9.249/1995, combinado com o disposto no artigo 34 da Lei Complementar nº 123/2006, a tributação pela alíquota mais onerosa (serviços – Anexo III).

CONCLUSÃO

Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário, para exonerar as cobranças com base nas alíquotas do ANEXO III apenas para as receitas declaradas em DASN.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli