



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10872.720099/2019-72
ACÓRDÃO	2401-011.885 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CEVA FINISHED VEHICLE LOGISTICS BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

INOVAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Incorre a inovação ou a alteração do critério jurídico do lançamento quando o órgão julgador rejeita parte das teses construídas pela acusação fiscal mas acata outras.

MOTIVAÇÃO. PRESENÇA. VALIDADE DO LANÇAMENTO.

A não aceitação da motivação trazida aos autos não implica a inexistência desta

GFIP. TERMO DE CONFISSÃO.

Os dados informados em GFIP constituem termo de confissão de dívida quando não recolhidos os valores nela declarados.

TRANSPORTE. OPERAÇÃO LOGÍSTICA. CONCEITO.

O serviço de transporte não exclui por si só a operação logística, esta, mais abrangente, consiste na integração de diversos modais aos fluxos produtivos da empresa, ao passo que aquele, mais restrito representa o mero deslocamento de cargas ou pessoas entre origem e destino.

OPERAÇÃO LOGÍSTICA. CPRB. NÃO ENQUADRAMENTO.

Comprovado nos autos que a atividade do contribuinte consiste na operação logística e que esta não está abrangida pelo sistema de tributação da CPRB são devidas as contribuições devidas sobre a folha de pagamento.

APROVEITAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA EVENTUALMENTE RECOLHIDA NO PERÍODO FISCALIZADO. POSSIBILIDADE.

O mero aproveitamento da contribuição previdenciária patronal incidente sobre valores pagos a segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais eventualmente recolhidos durante o período fiscalizado não se confunde com o instituto da compensação. Aplicação analógica da Súmula CARF nº 76.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar que os valores recolhidos a título de CPRB no período autuado sejam deduzidos do valor lançado.

Sala de Sessões, em 10 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Guilherme Paes de Barros Geraldi – Relator

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Elisa Santos Coelho Sarto e Miriam Denise Xavier (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1623/1644) interposto por **GEFCO LOGÍSTICA DO BRASIL LTDA** em face do acórdão (fls. 1598/1613) que julgou improcedente sua impugnação (fls. 263/302), mantendo, em sua íntegra, o lançamento consubstanciado no auto de infração (fls. 2/7), lavrado para a cobrança da cota patronal (20%) da contribuição previdenciária sobre a folha de salários.

Conforme o relatório fiscal (fls. 139/148), no período fiscalizado (2015 e 2016), a Recorrente entendeu que sua atividade principal seria **o transporte rodoviário de carga** (CNAE

fiscal 4930-2/02), fato que lhe permitiria optar pelo regime substitutivo da CPRB. Contudo, a atividade principal da empresa, nos mencionados exercícios, teria sido a **organização e logística de transporte de carga** (CNAE fiscal 5250-8/04), atividade não sujeita à CPRB. Para chegar a esta conclusão, a autoridade lançadora considerou que:

- i. inexistiriam, na empresa, recursos humanos e materiais para a execução de transporte de carga no volume faturado no período (aproximadamente R\$ 500 milhões);
- ii. a própria Recorrente informou em sua ECF que o transporte rodoviário de cargas (CNAE 4930-2/02) teria sido responsável por apenas 4,23% de sua receita em 2015 e 3,2% em 2016;
- iii. a ECD da Recorrente revelaria que os serviços de transporte não seriam realizados pela Recorrente, mas por terceiros subcontratados;
- iv. A Recorrente teria apresentado uma série de contratos relativos às subcontratações, nos quais figuraria como operadora logística e não como transportadora;
- v. Que a quase totalidade das GFIPs enviadas pela empresa no período fiscalizado foi feita no CNAE fiscal 5250-8/04 - organização e logística do transporte de carga. Exceção feita a apenas uma GFIP, enviada no CNAE fiscal 4930-2/02 - atividade de Transporte rodoviário de carga; e
- vi. Que não seria permitido que duas pessoas (o transportador e o operador logístico) usufruíssem do mesmo benefício fiscal (a desoneração) em razão da mesma situação fática/operação.

Intimada, a Recorrente apresentou impugnação (fls. 263/302) alegando, em síntese:

- i. Preliminarmente, a nulidade do auto de infração em razão da desconsideração das informações prestadas à fiscalização e da inexistência de provas da acusação fiscal, violando-se os artigos 142 do CTN, 50, I, da Lei nº 9.784/1999 e 968 do Decreto nº 9.580/2018;
- ii. No mérito, sustentou ser equivocada a conclusão da autoridade lançadora quanto à sua atividade principal, eis que:
 - a. A ECF e a GFIP seriam meras obrigações acessórias, sobre as quais a realidade deveria prevalecer;
 - b. Suas operações estariam amparadas em conhecimentos de transporte, que evidenciariam que 73% de sua receita de 2015 e 70% de sua receita de 2016 seria oriunda do serviço de transporte de cargas;

- c. A subcontratação de terceiros não teria o condão de desnaturar a natureza de suas receitas; e
- d. Que inexistiria previsão legal que proibisse que duas pessoas (o transportador e o operador logístico) usufruíssem do mesmo benefício fiscal (a desoneração) em razão da mesma situação fática/operação.

Além disso, requereu, em caráter subsidiário, o aproveitamento dos valores recolhidos a título de CPRB. Requereu também o arquivamento da RFFP.

Encaminhados os autos para a DRJ, foi proferido o acórdão de fls. 1598/1613, que julgou a impugnação improcedente. O acórdão em questão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

TRANSPORTE. OPERAÇÃO LOGÍSTICA. CONCEITO.

O serviço de transporte não exclui por si só a operação logística, esta, mais abrangente, consiste na integração de diversos modais aos fluxos produtivos da empresa, ao passo que aquele, mais restrito representa o mero deslocamento de cargas ou pessoas entre origem e destino.

OPERAÇÃO LOGÍSTICA. CPRB. NÃO ENQUADRAMENTO.

Comprovado nos autos que a atividade do contribuinte consiste na operação logística e que esta não está abrangida pelo sistema de tributação da CPRB são devidas as contribuições devidas sobre a folha de pagamento.

PAGAMENTO INDEVIDO APROVEITAMENTO. RITO PRÓPRIO.

A compensação de pagamento indevido submete-se a rito específico previsto na legislação tributária, não sendo possível a imputação a outros créditos em sede de contencioso administrativo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2015 A 31/12/2016

MOTIVAÇÃO. PRESENÇA. VALIDADE DO LANÇAMENTO.

A não aceitação da motivação trazida aos autos não implica a inexistência desta, pelo que ausente motivo para declaração de nulidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada, a Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 1623/1644, sustentando, em síntese:

- i. Que o acórdão recorrido teria reconhecido a insuficiência de elementos de convicção originalmente adotados pelo auto de infração e a despeito de não ter declarado sua nulidade, refutou os dois principais fundamentos do lançamento (a falta de recursos materiais e humanos e a terceirização do serviço de transporte);
- ii. Que o acórdão recorrido teria inovado o lançamento, alterando os critérios jurídicos utilizados pela autoridade lançadora, limitando sua ampla defesa e contraditório;
- iii. Que o lançamento seria nulo por ausência de provas e por violação ao dever de fundamentação;
- iv. Que a presunção de veracidade da GFIP seria limitada à apuração da obrigação principal declarada por meio dela (isto é, a GFIP seria elemento de presunção da obrigação principal, mas não das demais informações nela declaradas, como a atividade principal/CNAE);
- v. Que, no período autuado o serviço de transporte – e não o de logística – foi sua atividade principal; e
- vi. Subsidiariamente, que os valores recolhidos a título de CPRB devem ser deduzidos do auto de infração.

Na sequência, os autos foram encaminhados ao CARF e a mim distribuídos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi, Relator

1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo (conforme o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fl. 1620, a Recorrente tomou ciência acórdão recorrido em 17/02/2020, tendo protocolado seu recurso voluntário em 17/03/2020, conforme o Termo de Solicitação de Juntada de fl. 1621) e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

2. Preliminares

2.1. Nulidade do lançamento por ausência de provas e violação ao dever de fundamentação

Como relatado, sustenta a Recorrente que o auto de infração seria nulo em razão da não comprovação do fato a ela imputado de que sua atividade principal seria a organização e

logística de transporte de carga (CNAE 5250-8/04) e não o transporte rodoviário de carga (CNAE 4930-2/02). Entende, dessa maneira, que o lançamento seria nulo em razão de falta de fundamentação.

O acórdão recorrido afastou essa preliminar sob o fundamento de que o lançamento estaria devidamente motivado, tendo a autoridade lançadora valorado os elementos probatórios de maneira diversa da pretendida pela ora Recorrente.

Entendo que a solução dada pelo acórdão recorrido foi acertada. O lançamento teve por base as declarações e informações contábeis e fiscais (GFIP, ECD e ECF) elaboradas pela própria Recorrente, bem como nos demais elementos de prova e informações apresentados pela Recorrente à fiscalização, que as analisou e valorou para realizar o lançamento. Além disso, o lançamento está amparado em relatório fiscal que evidencia, de maneira coerente e lógica, o raciocínio jurídico da autoridade lançadora. A discordância da Recorrente em relação à valoração das provas e ao raciocínio jurídico desenvolvido pela autoridade lançadora é matéria de mérito e assim deve ser analisada.

Rejeita-se, portanto, a preliminar.

2.2. A inovação do lançamento pelo acórdão recorrido.

Sustenta a Recorrente que o acórdão recorrido teria acolhido sua alegação de falta de provas da acusação fiscal – de que sua atividade principal seria a organização e logística de transporte de carga (CNAE 5250-8/04) e não o transporte rodoviário de carga (CNAE 4930-2/02) – mas, mediante a agregação de um novo fundamento, mantido lançamento. Diante da impossibilidade da inovação do lançamento pelo órgão julgador de primeira instância, entende a Recorrente que o acórdão recorrido deveria ser reformado, reconhecendo-se a nulidade do lançamento.

Para a análise da alegação da Recorrente, entendo necessário transcrever alguns trechos do relatório fiscal:

[...]

7. A Empresa, no período fiscalizado, entendeu estar sujeita à sistemática de recolhimento da CPRB **na atividade de Transporte rodoviário de carga** (Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE fiscal 4930-2/02). Apresentou a planilha abaixo com o resumo dos valores apurados e recolhidos a título de CPRB e as respectivas guias recolhidas (Anexo V):

[...]

8. Ocorre que a atividade principal da empresa é, na verdade, **organização e logística de transporte de carga** (CNAE fiscal 5250-8/04), atividade não sujeita à CPRB, o que será demonstrado neste relatório.

ELEMENTOS DE CONVICÇÃO

9. Não existência, na GFCO, de recursos humanos e materiais para e execução de transporte de carga: No Termo de Intimação Fiscal - TIF de 10 de junho de 2019 a empresa foi intimada a comprovar a propriedade dos meios de transporte bem como empregados motoristas e respectivos ajudantes compatíveis com o montante de suas receitas. A empresa informou que possui apenas alguns caminhões e que os mesmos se destinam a serviços pontuais e acessórios, que representam uma fatia muito pequena da receita da empresa com transportes. Informou, ainda, que a quase totalidade dos serviços de transporte são realizados por empresas subcontratadas. Informou, também, que o reduzido número de motoristas empregados se destina a operar os poucos caminhões pertencentes à empresa.

10. Apresentou, ainda, relação de caminhões de propriedade da empresa, seus documentos de propriedade e notas fiscais de aquisição (Anexo VI). A relação contém apenas sete caminhões, sendo que três foram comprados em 2017, portanto após o período da Ação Fiscal, e quatro foram comprados em fevereiro de 2016, ou seja, estavam em operação em menos da metade do período da Ação Fiscal. Em sua ECD, conta “132105 – Veículos” do ativo imobilizado, os lançamentos estão em acordo com as notas fiscais apresentadas, ou seja, em 2015 não há lançamentos e em 2016 os primeiros lançamentos são relativos à aquisição dos quatro caminhões acima citados. Considerando que as receitas supostamente sujeitas à CPRB estão na casa de meio bilhão de reais, se somados 2015 e 2016, constata-se que tais recursos materiais e humanos nem de longe seriam suficientes para tal façanha.

11. **Valores informados na ECF:** A empresa, em sua ECF, no período da Ação Fiscal, informou basicamente duas receitas: transporte rodoviário de cargas (CNAE fiscal 4930-2/02) e organização e logística do transporte de carga (CNAE fiscal 5250-8/04). Em 2015, as duas receitas somam quase duzentos e noventa milhões de reais, sendo a receita do CNAE fiscal 4930-2/02 responsável por 4,23% desse total. Em 2016, as duas receitas somam quase trezentos milhões de reais e o CNAE fiscal 4930-2/02 representa 3,20% desse total (Anexo III). Os valores informados na ECF são maiores do que a base de cálculo da CPRB pois incluem receitas decorrente de frete internacional de cargas e sobre as quais não incide a CPRB, de acordo com o inciso II do Art. 9º da Lei 11.546/2011. Conclui-se, portanto, que a quase totalidade de receitas da empresa decorre da atividade de organização e logística do transporte de carga.

12. Subcontratações de transporte de carga: Analisando os lançamentos contábeis constantes de sua ECD, observa-se claramente a terceirização dos serviços de transporte na forma de subcontratação. Dentro da conta “71 – despesas operacionais” está a conta “711 – Despesa Prestação Serviços” e dentro desta está a conta “7111 – Despesa Subcontratação de Serviços”. Dentro desta última conta, temos diversas contas analíticas de subcontratação. A título de exemplo, na subconta “711101 – Frete rodoviário”, temos despesas de quase cento e quarenta e cinco milhões de reais em 2015 e de quase cento e sessenta milhões de reais em 2016. Considerando as demais contas, os valores são ainda maiores, conforme resumo a seguir:

[...]

13. Objetivando confirmar a subcontratação, foi emitido TIF em 26 de junho de 2019 solicitando, por amostragem, os contratos relacionados aos valores subcontratados nos meses de abril/2015 e agosto/2016. A empresa forneceu apenas parte dos contratos e informou que não possuía os demais. Os contratos fornecidos, entretanto, já permitem comprovar que as empresas subcontratadas eram responsáveis pelo transporte, fornecendo o veículo e a respectiva mão de obra para sua operação, sendo a GEFCO responsável apenas pelas operações de carregamento/descarregamento e demais serviços de logística.

14. A título de exemplo e amostragem, cabe citar os contratos celebrados com a empresa Brazil Transporte de Veículos LTDA e com a empresa Braf Transporte e Logística LTDA (Anexo IV). Para essas duas transportadoras, na conta “711101 – frete rodoviário”, constam pagamentos que somam R\$ 2.447.255,81 (dois milhões, quatrocentos e quarenta e sete mil, duzentos e cinquenta e cinco reais e oitenta e um centavos) em abril/ 2015 e R\$ 2.552.058,24 (dois milhões, quinhentos e cinquenta e dois mil, cinquenta e oito reais e vinte e quatro centavos) em agosto/ 2016. Nos dois contratos constam cláusulas detalhando a GEFCO como operadora logística e as transportadoras como operadoras do transporte, fornecendo seus veículos e respectivos motoristas.

15. **Trabalhadores informados em GFIP**: Analisando os Códigos Brasileiros de Ocupação - CBO dos trabalhadores informados em GFIP por amostragem (meses de abril/2015 e agosto/2016), constata-se que, em 2015, não havia trabalhadores exercendo a função de motorista. Em agosto/2016 há 12 trabalhadores, num universo de 429, no código **CBO 7823 – motoristas de veículos de pequeno e médio porte**, o que está em acordo com as informações prestadas e com toda situação fática observada, qual seja, os poucos veículos se destinam a trabalhos pontuais e pequenos e não ao objetivo final de transportar grande volume de carga (Anexo VII).

16. **CNAE fiscal nas GFIPs**: Nos anos de 2015 e 2016, a quase totalidade das GFIPs enviadas pela empresa foi feita no CNAE fiscal 5250-8/04 - organização e logística do transporte de carga. Exceção feita a apenas uma GFIP, enviada no CNAE fiscal 4930-2/02 - atividade de Transporte rodoviário de carga. Nesta única GFIP, referente à competência 04/2015, estabelecimento final 0013- 31, consta a remuneração de R\$ 200,00 para um contribuinte individual, o que representa cerca de 0,00045% do total da remuneração informada em GFIPs (cerca de quarenta e quatro milhões de reais, considerando os dois CNAEs - ANEXO II).

17. **Duas pessoas jurídicas usufruindo do mesmo benefício**: Supondo, ainda, que a GEFCO entenda que está enquadrada na CPRB por celebrar contrato de transporte de carga com seus clientes, ainda que terceirize tal serviço e não o execute de fato. Considerando que a empresa transportadora subcontratada pela GEFCO também faz jus a tal benefício, uma vez que efetivamente executa o transporte de cargas, teríamos duas pessoas jurídicas disputando a autoria de apenas uma situação fática (transporte de determinado volume de carga no período). Por lógica, se os funcionários e caminhões da subcontratada são os recursos que efetivamente

realizam o frete, impossibilitada fica a GEFCO de se enquadrar no regime da CPRB pois a subcontratada já ocupa tal posição para aquela situação fática.

18. **Conclusão:** Por todo acima exposto, conclui-se que a atividade que gera a quase totalidade das receitas da empresa é, efetivamente, a atividade de organização e logística do transporte de carga pois responde por mais 95% da receita nos anos de 2015 e 2016. Ainda, a Lei nº 12.546 de 14/12/2011 não elenca tal atividade como uma das enquadradas na sistemática de recolhimento da CPRB. Desta forma, a GEFCO, indevidamente, apurou e recolheu a CPRB, deixando de recolher a respectiva contribuição previdenciária substituída.

A leitura dos trechos transcritos permite concluir que a tese construída no relatório fiscal é a de que a Recorrente atua como operadora de logística de transporte de carga, e não como transportadora. Os elementos que dão substância à tese são (i) o fato de a própria Recorrente declarar como sua atividade principal a logística, (ii) o fato de a escrituração contábil da Recorrente registrar a maior parte de sua receita como advinda de operações de logística, (iii) o fato de a Recorrente não ter recursos materiais (caminhões) e humanos (motoristas) para realizar o serviço de transporte; e (iv) o fato de o transporte em si ser subcontratado pela Recorrente, que ficava responsável apenas pelas operações de carregamento/descarregamento e demais serviços de logística.

Vejamos agora como decidiu o colegiado *a quo*:

CONCEITO DE TRANSPORTADORA E DE AGENTE LOGÍSTICO.

Antes de adentrar à análise da impugnação propriamente dita, faz-se importante balizar teoricamente os conceitos de transportador e de operador logístico, tendo em vista que a grande controvérsia do auto de infração impugnado é justamente qual das duas atividades é exercida pelo impugnante.

O contrato de transporte, definido no código civil, consiste em levar de um lugar para outro, onerosamente, pessoas ou coisas, arcando com a responsabilidade por horários e danos que possam decorrer da atividade.

Já o conceito de operador logístico é mais abrangente, pois além da possibilidade de executar, diretamente, ou por intermédio de prepostos, o transporte, ele ainda possui responsabilidades de armazenagem, inspeção, carregamento, gestão de estoque entre outras contratualmente acertadas.

O operador logístico muitas vezes fornece espaço físico em dependências próprias ou locadas. É responsável, em diversas situações, pela carga ou recebimento da mercadoria, bem como controle de estoques, etiquetagem, manuseio, dentre outras atividades para que um produto feito por uma empresa seja integrado em outra parte da cadeia econômica como indústria e comércio por exemplo.

Portanto, independentemente da denominação que a impugnante receba nos contratos, são as funções exercidas que caracterizam uma atividade ou outra.

Não existe a incompatibilidade entre operar o transporte e coordenar a operação logística, logo não são excludentes as atividades.

A coordenação entre os modais de transporte e sua integração campo produtivo da empresa e com os clientes são os fundamentos da operação logística.

DA ANÁLISE DOS CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Inicialmente, frise-se que não há qualquer óbice legal para que uma empresa de transporte terceirize sua frota, locando-a, ou ainda terceirizando prepostos da atividade fim, bem como não há qualquer vedação legal ao repasse do frete, assim os contratos de terceirização juntados ao processo (páginas 183 a 205) apenas demonstram que o sujeito passivo tinha por prática a terceirização de uma das etapas de sua atividade.

Caracterizar-se como transportadora, seja pela emissão dos conhecimentos de transporte, seja pela denominação dada nos contratos não afasta por si só a condição de operador logístico, pois a operação logística inclui, via de regra, o transporte como uma de suas etapas.

[...]

Logo não serve por si só o conhecimento de transporte para classificar a receita como transporte é preciso utilizar o conceito total do serviço prestado e não apenas uma etapa deste.

Neste ponto a autoridade fiscal buscou elementos de convicção na escrituração da empresa, logo o ato mostrou-se fundamentado em registro de emissão do próprio contribuinte, no caso a ECF. A defesa buscou então afirmar que a contabilidade é que possuía erro e a receita deveria ser somada pelos valores dos conhecimentos de transporte.

Esta tese também não merece prosperar.

A uma que os contratos prevêm que o terceirizado também pode emitir os conhecimentos de transporte, cláusula “m”; a duas que o documento de conhecimento de transporte mostra apenas uma parte do serviço prestado, no caso o de transporte, o que não elimina a possibilidade da prestação de serviço mais abrangente, no caso a operação logística .

Por outro lado, não se mostram essenciais para o deslinde da questão a quantidade de motoristas da impugnante ou a propriedade de veículos, dado que podem ser objeto de terceirização.

Elementos importantes, coligidos pela autoridade administrativa no curso do procedimento fiscal, como as declarações em GFIP e o montante da receita na ECF, precisam ser validadas com as atividades globais exercidas.

Tampouco não se mostra cabível, excluir uma transportadora da desoneração, porque esta terceirizou o serviço, visto que não há previsão legal para tanto.

É a análise da atividade exercida que demonstrará em qual CNAE deve-se enquadrar o contribuinte e conseqüentemente, definirá seu regime de tributação.

Como descrito no relatório, diversos contratos de transporte foram juntados pelo defendente ao processo e outros pela autoridade fiscal. Analisando-se os termos do contrato isoladamente, sem verificar os anexos, a simples menção ao título transportadora nos mesmos não é suficiente para limitar a GEFCO como tal.

Vê-se, assim, que o acórdão recorrido considerou que o fato de a Recorrente não possuir recursos materiais e humanos para a prestação do serviço de transporte não seria suficiente para caracterizá-la como uma empresa de logística, já que inexistiria óbice para a terceirização desses serviços. Apesar disso, a análise conjunta dos documentos fiscais e contábeis e dos contratos de prestação de serviço permitiram chegar à conclusão de que a Recorrente é operadora de logística de transporte e não uma transportadora.

Dessa forma, caso o lançamento tivesse se pautado apenas na falta de recursos materiais e humanos para a prestação do serviço de transporte ou então no fato de que tal serviço foi subcontratado, a tese de inovação do lançamento mereceria guarida. Entretanto, além destes fundamentos, o relatório fiscal elencou como elementos levados em conta para a convicção da autoridade lançadora quanto ao serviço prestado no caso concreto a escrituração contábil, as declarações fiscais e os contratos de prestação de serviço disponibilizados à fiscalização (vide especialmente os itens 12, 13 e 14 do relatório fiscal). O que o acórdão recorrido fez, portanto, foi afirmar que mesmo desconsiderando a questão da terceirização, ainda assim, a autoridade lançadora está correta quando afirma que a análise dos documentos fiscais, contábeis e contratos revela que a Recorrente é operadora de logística de transporte e não transportadora.

Ainda sobre o assunto, é válido destacar o seguinte trecho do recurso voluntário (fl.1631):

27. Se, inicialmente, a Recorrente debatia sobre a execução de serviços de transporte a partir a possibilidade de terceirização do transporte e subcontratação, sobre a irrelevância da quantidade de motoristas, do número de caminhões que possui, da possibilidade de cometer erros no preenchimento de obrigações acessórias como a ECF e a GFIP. Agora, com a manutenção do acórdão recorrido, a Recorrente foi instada a se manifestar sobre, em que medida, executa os serviços de transporte sem realizar os serviços de operador logístico.

28. O acórdão recorrido parte de premissa argumentativa de que os serviços de operador logístico englobam os serviços de transporte. Independentemente de estar correto ou equivocado, fato é que a premissa do acórdão recorrido diverge das premissas originalmente adotadas pela D. Autoridade Fiscal segundo a qual seria inviável duas pessoas jurídicas exercerem o serviço de transporte; o cenário de subcontratação de terceiros para executar os serviços de transporte e etc. (grifos do relator)

Parece-me, contudo, que não foi somente com a prolação do acórdão recorrido que a Recorrente foi instada a se manifestar sobre “em que medida, executa os serviços de transporte sem realizar os serviços de operador logístico”. Isso porque a acusação fiscal sempre foi a de que a Recorrente realiza serviços de operador logístico e não de transportador.

Diante do exposto, entendo que não procede a tese da Recorrente de que o acórdão recorrido teria inovado o lançamento. Assim, rejeito a preliminar.

3. Mérito

3.1. A presunção de veracidade da GFIP exclusivamente para apuração da obrigação principal

Como relatado, com exceção da GFIP relativa à competência 04/2015 – na qual a Recorrente declarou que seu CNAE fiscal, correspondente à sua atividade principal (isto é, aquela com maior receita auferida ou esperada) a de transporte rodoviário de carga (CNAE nº 4930-2/02), – a Recorrente declarou nas GFIPs correspondentes a todas as demais competências fiscalizadas o CNAE 5250-8/04, correspondente à organização e logística de transporte de carga como sua atividade principal.

Em suas peças defensivas, a Recorrente alega que tal informação quanto à atividade principal por ela desenvolvida teria sido um mero equívoco no preenchimento de suas obrigações acessórias, o qual também teria acontecido em sua EFD, a qual também registrou que a principal fonte de receita da Recorrente seriam serviços de organização e logística de transporte. Com efeito, defende a Recorrente que estes erros não podem ser interpretados como confissão de que sua atividade principal seria a organização e a logística de transportes, eis que a presunção de veracidade das informações contidas na GFIP seria limitada à apuração da obrigação principal declarada por meio dela (isto é, a GFIP seria elemento de presunção da obrigação principal, mas não das demais informações nela declaradas, como a atividade principal/CNAE). A recorrente indica como principal fundamento de sua tese o REsp nº 1.143.094, em que o STJ “foi claro ao dispor que as informações prestadas na GFIP servem como ‘base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo INSS’ e que ‘a GFIP é um dos modos de constituição dos créditos devidos à Seguridade Social’”.

Entendo, contudo, que a tese da Recorrente não se sustenta.

O precedente qualificado invocado pela Recorrente para lastrear sua tese tratava de mandado de segurança ajuizado pelo contribuinte para a obtenção de CPEN que havia sido negada pela autoridade impetrada em razão da existência de divergência entre os débitos declarados em GFIPs e os recolhimentos realizados por meio de GPSs. Sustentava o contribuinte que tais divergências não poderiam ser consideradas como causas suficientes para a negativa da CPEN. Contudo, a 1ª Seção do STJ entendeu que a negativa da CPEN havia sido correta, eis que a GFIP constitui o crédito tributário independentemente de quaisquer outras providências por parte do fisco. Com efeito, os trechos da ementa do referido acórdão transcritos pela Recorrente em seu recurso voluntário (fls. 1637/1638), que afirmam que “as informações prestadas na GFIP servem como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo INSS” não conduzem à conclusão por ela pretendida, de que as demais informações da GFIP seriam “simples obrigações acessórias”, sem efeitos declaratórios vinculantes.

Ademais, eis o que dispõe o art. 225 do Decreto nº 3.048/99:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

[...]

§ 1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.

[...]

§ 4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.

Vê-se, assim, que ao tratar da obrigação de entrega da GFIP pelas empresas, o RPS menciona não só os fatos geradores das contribuições previdenciárias, mas também os dados cadastrais e outras informações de interesse do fisco devem ser informados pela empresa, sob sua exclusiva responsabilidade. O CNAE fiscal, além de ser um dado cadastral de interesse do fisco, também é elemento essencial para a configuração do fato gerador de algumas contribuições previdenciárias, como o RAT e a própria CPRB, objeto do presente caso concreto. Não há que se falar, assim, que o CNAE declarado na GFIP seria uma informação sem importância, já que é essencial ao interesse da arrecadação e da fiscalização, nos termos do art. 113 do CTN.

Diante do exposto, não prospera a alegação da Recorrente.

3.2. A natureza dos serviços prestados

Como relatado, a Recorrente informou nas GFIPs de todo o período autuado, com exceção da competência 04/2015, que sua atividade preponderante seria a organização e logística do transporte de carga, correspondente ao CNAE fiscal 5250-8/04. Informou também, em sua ECF, basicamente duas receitas: transporte rodoviário de cargas (CNAE fiscal 4930-2/02) e organização e logística do transporte de carga (CNAE fiscal 5250-8/04). Em 2015, as duas receitas somam quase duzentos e noventa milhões de reais, sendo a receita do CNAE fiscal 4930-2/02 responsável por 4,23% desse total. Em 2016, as duas receitas somam quase trezentos milhões de reais e o CNAE fiscal 4930-2/02 representa 3,20% desse total. Ou seja, conforme os documentos fiscais e contábeis preenchidos pela própria recorrente, sua atividade principal em 2015 e 2016 foi a organização e logística de transporte.

Na visão deste relator, apenas estes elementos já seriam suficientes para fundamentar a lavratura do presente auto de infração. Vale notar que a despeito de ter alegado erro no preenchimento dos documentos fiscais e contábeis em questão, não se tem notícia nos autos de sua retificação. Não obstante, a autoridade lançadora foi além e consignou outros elementos para fundamentar o lançamento, dentre os quais, a análise dos contratos de fls. 183/205, os quais, conforme análise da autoridade lançadora, evidenciavam a Recorrente como operadora de logística de transportes e não como transportadora. Vale notar que os contratos em questão foram fornecidos pela Recorrente em atendimento *parcial* ao TIF datado de 26/06/2019.

Diante desta situação, levando em conta especialmente o fato de o próprio Recorrente ter informado em seus documentos fiscais e contábeis que sua atividade principal seria a operação de logística de transportes, caberia a ele, na impugnação, comprovar seu erro no preenchimento de tais documentos, evidenciando que, na realidade, sua atividade principal naqueles exercícios teria sido o transporte rodoviário de cargas. Para tanto, juntou os documentos de fls. 329/1587, composto, dentre outras coisas, por certificados de registro perante a ANTT, contratos, conhecimentos de transporte e notas fiscais.

O colegiado *a quo* analisou essa documentação e considerou que não só ela não lastrearia a tese defensiva da ora Recorrente, como confirmaria o acerto da autoridade lançadora, pelos seguintes motivos:

A emissão do conhecimento de transporte, que pela cláusula “m” (abaixo transcrita em excerto da página 363) do contrato padrão de terceirização utilizado pelo defendente, pode ser feita ,inclusive, pela empresa terceirizada.

[...]

Logo não serve por si só o conhecimento de transporte para classificar a receita como transporte é preciso utilizar o conceito total do serviço prestado e não apenas uma etapa deste.

Neste ponto a autoridade fiscal buscou elementos de convicção na escrituração da empresa, logo o ato mostrou-se fundamentado em registro de emissão do próprio contribuinte, no caso a ECF. A defesa buscou então afirmar que a contabilidade é que possuía erro e a receita deveria ser somada pelos valores dos conhecimentos de transporte.

Esta tese também não merece prosperar.

A uma que os contratos prevêem que o terceirizado também pode emitir os conhecimentos de transporte, cláusula “m”; a duas que o documento de conhecimento de transporte mostra apenas uma parte do serviço prestado, no caso o de transporte, o que não elimina a possibilidade da prestação de serviço mais abrangente, no caso a operação logística.

[...]

Como descrito no relatório, diversos contratos de transporte foram juntados pelo defendente ao processo e outros pela autoridade fiscal. Analisando-se os termos do contrato isoladamente, sem verificar os anexos, a simples menção ao título transportadora nos mesmos não é suficiente para limitar a GEFCO como tal.

Neste sentido, em suas propostas comerciais, a GEFCO LOGÍSTICA apresenta-se como mais que uma transportadora.

[...]

Portanto, a GEFCO tem no transporte apenas uma de suas fases de atuação, fica muito claro em suas propostas comerciais que as soluções oferecidas aos clientes são bem mais abrangentes do que um simples deslocamento de cargas, incluindo armazenamento, gerenciamento de estoque e até carregamento de veículos, há inclusive um software, Max load, que indica como arrumar a carga, conforme páginas 1282 e 1351.

Em indústrias, a GEFCO propõe a integração do seu serviço à linha de produção, responsabilizando-se por prover peças, insumos e demais componentes, ajustando o fluxo ao estoque.

[...]

Portanto, não é um simples transporte. Há nas próprias palavras do anexo um planejamento, uma sinergia entre as equipes da fábrica e da GEFCO para provimento das necessidades do contratante, conforme estas se façam necessárias. É esta administração ou em certos casos a armazenagem, que caracterizam a operação logística, a qual inclui o serviço de transporte como uma parte.

Portanto, o serviço de transporte de fato é prestado, natural inclusive que, em determinados contratos, a GEFCO receba esta denominação, mas o mesmo está incluso em um contexto de logística, pois há armazenagem e a própria gestão das cargas de modo a diagnosticar a necessidade e o fluxo que estas devem ter dentro de um processo fabril. O transporte, portanto, faz-se necessário, mas de forma alguma está isolado no contexto da prestação dos serviços.

Portanto, as atividades de transportador e operador logístico não são excludentes, não há como buscar provas que exercendo a primeira, exclua-se automaticamente a segunda, como pretende a impugnante juntando os conhecimentos de transporte de sua emissão.

Ao contrário, a relação entre as atividades é de continência, uma vez que restou provada a integração entre os serviços, cabível ao fisco a segregação da receita por meio da ECF, dado que são informações prestadas pelo próprio sujeito passivo.

À mesma conclusão se chega, quando se analisa a relação da GEFCO com as transportadoras contratadas.

[...]

Fica então patente a função de coordenação da GEFCO em relação às transportadoras subcontratadas. Não só pela definição de operador logístico, ou pelo preenchimento de obrigações acessórias, GFIP e ECF, situando-se nesta condição, mas, por estar o transporte inserido no contexto de uma atividade onde este é integrado à operação de distribuição industrial.

Repassar o contrato de transporte por um valor menor a uma empresa terceirizada, também não afasta a defendente do contexto de operador logístico, fossem os veículos e motoristas próprios da GEFCO ou terceirizados, com contrato repassado a valor igual ou menor, é a operação de administração dos fluxos de transporte e sua integração eficaz a outros processos produtivos que caracteriza a atividade não desonerada.

Tenciona a defendente desconsiderar escrituração de sua própria lavratura, afirmando que sempre que se emitiu conhecimento de transporte, exerceu atividade de transportadora. Como a operação logística pode incluir o transporte, é possível que nesta atividade emita-se o documento, mas a qualificação como transportadora não impede a agregação a este serviço de outros, como administração de fluxo e armazenagem, que configurem a operação logística.

Assim resta afastada a proporção de receita por atividade feita pelo contribuinte no item I do relatório.

Para segregar a receita, e assim chegar à base de cálculo, utilizou-se a ECF (Registro Y540), a qual não logrou êxito o impugnante em afastar como prova, pois como a condição de transportador com a correspondente emissão de conhecimentos de transporte não exclui a de operador logístico, como já explanado, as atividades são complementares dentro de um processo produtivo e não excludentes entre si.

Quanto aos conhecimentos de transporte juntados, eles se revelaram insuficientes para comprovar a receita bruta de transporte alegada no item I do relatório, uma vez que totalizaram apenas o montante de R\$ 426.047,80 em 2015, valor muito inferior ao alegado para desconstituir os percentuais da ECF.

Na planilha juntada à folha 780, que totaliza o valor apontado no item I do relatório, foram somados serviços de logística conforme a descrição da coluna I, como por exemplo serviços de armazenagem.

De fato, a atividade de transporte, geralmente terceirizada, não exclui a de logística, ao contrário, integra-se a esta.

Concluo que a atividade da empresa é de operador logístico, o que afasta sua tributação pela CPRB.

No recurso voluntário, a Recorrente alega que os conhecimentos de transporte foram por ela juntados a título exemplificativo, destacando que eles nem sequer foram solicitados durante a fiscalização; que o acórdão não teria demonstrado como afastou os valores

apresentados pela recorrente como receita bruta de transporte; que o lançamento deveria ter considerado não só a ECF, mas também a ECD, as notas fiscais emitidas e conhecimentos de transporte. Alega também que o acórdão teria sido omissivo a respeito dos registros da Recorrente perante a ANTT; que a DRJ teria se imiscuído na tarefa de autoridade lançadora ao analisar os contratos por ela apresentados, comprovando a ocorrência do fato gerador; que tal análise teria sido superficial, não podendo ser considerada apta para sustentar o lançamento; e que, havendo dúvidas quanto ao serviço prestado pela Recorrente, o julgamento deveria ser convertido em diligência.

Entendo, contudo, que não prosperam as alegações da Recorrente. Como já exposto, foi a própria Recorrente quem informou, em suas declarações fiscais e contábeis, que sua principal atividade em 2015 e 2016 foi a operação e logística de transportes. Tal situação seria suficiente para consubstanciar o lançamento. Com efeito, tendo ocorrido o lançamento com base nas informações prestadas pela própria Recorrente, caberia a ela comprovar o alegado erro em suas declarações. Como bem decidido pelo colegiado *a quo*, os conhecimentos de transporte não são suficientes para comprovar a alegação da Recorrente, já que o transporte das mercadorias é parte integrante do serviço de operação e logística prestado pela Recorrente. Igualmente, os registros na ANTT não são prova de que a Recorrente não executou serviços de logística, mas apenas que ela pode executar serviços de transporte. Ademais, a análise feita pelo colegiado *a quo* dos contratos juntados aos autos pela Recorrente a fim de comprovar que os serviços prestados eram de transporte de cargas revela que, em muitos deles, a Recorrente atuava, na verdade, como operadora logística.

Diante do exposto, não tendo a Recorrente se desincumbido do ônus de comprovar sua alegação, voto por julgar improcedente o recurso neste ponto.

3.3. A dedução dos valores pagos a título de CPRB

Em caráter subsidiário, a Recorrente pleiteia que os valores por ela recolhidos a título de CPRB no período autuado (2015 e 2016) sejam deduzidos do valor lançado.

O acórdão recorrido indeferiu tal pedido, sob o fundamento de que ele deveria ser pleiteado por meio de compensação e não nos presentes autos.

Entendo, contudo, que o acórdão recorrido deve ser reformado nesta parte, já que o mero aproveitamento dos valores indevidamente recolhidos a título de CPRB no período autuado, justamente pela constatação fiscal de que o contribuinte não poderia ter optado pela CPRB naqueles períodos de apuração, não se confunde com o instituto da compensação. A situação ora apresentada é análoga àquela regulada pela Súmula CARF nº 76:

“Súmula CARF nº 76 Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Ante o exposto, voto por dar provimento ao pedido subsidiário da Recorrente.

3.4. A representação fiscal para fins penais

Por fim, a recorrente pleiteia que seja excluída a tipificação de crime contra a ordem tributária. Todavia, não há como acolher-se tal pretensão, uma vez que o CARF não é competente para se pronunciar sobre Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. É nesse sentido que prescreve a Súmula CARF n. 28, cuja redação transcrevo abaixo: “Súmula CARF nº 28 O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).”

4. Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO o recurso, REJEITO as preliminares e DOU-LHE PROVIMENTO EM PARTE para determinar que os valores recolhidos a título de CPRB no período atuado (2015 e 2016) sejam deduzidos do valor lançado.

Assinado Digitalmente

Guilherme Paes de Barros Geraldi