



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10380.731083/2013-31
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 3401-003.749 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de abril de 2017
Matéria EMBARGOS
Embargante DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM FORTALEZA CE
Interessado ESMALTEC SA E PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2000

EMBARGOS. COMPROVAÇÃO.

Podem ser acolhidos os Embargos quando fica demonstrada omissão, ambigüidade, contradição ou obscuridade no acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração apresentados, para sanar a obscuridade sobre a designação do perito responsável pela elaboração do laudo técnico, a ser efetuada pela unidade local da RFB, podendo o contribuinte indicar assistente técnico para acompanhar a perícia, e podendo as partes previamente acrescentar os questionamentos que considerem pertinentes.

Rosaldo Trevisan - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice Presidente).

Relatório

Trata o presente de embargos de declaração ingressado pela autoridade de administração tributária de jurisdição local (Delegado da Receita Federal em) contra a Resolução n.º 3401-000.915 proferida pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção deste CARF, que dispunha o seguinte pedido de diligência:

RESOLUÇÃO CARF

Processo n.º 10380.731083/2013-31 recurso: Voluntário

Resolução 3401-000.915 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 23 de fevereiro de 2016

Assunto: AI - IPI - CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Interessados: ESMALTEC S.A. FAZENDA NACIONAL

VOTO VENCEDOR

O contraditório não se refere a uma disputa entre argumentos que propõem aplicações divergentes das regras gerais de interpretação. A compreensão dos textos das posições e subposições de classificação e da sua possível aplicação ao caso carece de maior conhecimento a respeito do objeto (produto) a ser classificado.

Parece-me que os dados presentes nos documentos que instruem este processo não são suficientes para que formemos convicção para analisar a lide.

Por isso, proponho que o julgamento seja convertido em diligência para a unidade administrativa de jurisdição obter laudo de perito que atenda ou responda às seguintes solicitações ou questões:

1. identificar a destinação concebida e proposta para cada modelo, se de uso doméstico, ou industrial, ou comercial, ou outros (especificar);
2. identificar, para cada modelo, se a função refrigeração é única, ou é combinada a outra função (especificar); informar se há predominância entre elas;
3. idem com relação à função de congelamento;
4. identificar se há modelo que ofereça função de conservação que não inclua as de refrigeração ou de congelamento;
- 5 - identificar os modelos que tenham função de exposição dos produtos e os que não a tenham;
6. identificar os modelos cujas partes componentes (ex.: compressor, condensador e evaporador) formam um conjunto monobloco ou um único corpo;
7. diferentemente do definido no anterior, identificar os modelos que possam ser descritos como armário, móvel, aparelho ou conjunto que incorpore um grupo frigorífico completo ou um evaporador de grupo frigorífico ou um evaporador;
8. se for o caso, e diferentemente dos definidos nas anteriores, identificar os modelos que podem ser descritos como instalações frigoríficas constituídas por elementos não montados em uma base comum nem agrupados num único corpo, porem concebidos para funcionarem juntos;
9. se for o caso, e diferentemente dos definidos nas anteriores, identificar os modelos que possam ser descritos como móvel concebido para receber um equipamento de produção de frio, e concebido como armário frigorífico, ou concebidos como móveis isotérmicos;
10. identificar as características concorrentes a cada modelo (ex.: se dotado de compressor ou outro dispositivo, capacidade, design horizontal ou vertical, tipos de portas, etc); e

-
11. se possível, reunir essas informações em um quadro que compare os diferentes modelos.

Seja dada ciência à contribuinte. Ao final, seja dada oportunidade à contribuinte e à Fazenda Nacional para, no prazo de 30 dias, manifestar-se sobre o resultado obtido.

Alega a recorrente que haveria obscuridade e contradição na decisão atacada por que ela não estabelece, precisamente, o que significa a diligência no caso em tela (se (i) contratar um perito externo; ou (ii) realizar de ofício a perícia; ou (iii) a autoridade fiscal responder aos quesitos). A seu ver, ainda, a Resolução não teria base em lei para determinar a obtenção de um laudo formulado por perito externo. Vejamos nas próprias palavras da recorrente:

O cerne da questão consiste em entender o que essa e.Turma quis dizer com *conversão do julgamento em diligência para que a autoridade executora obtenha laudo de perito que contemple as questões elencadas*. Resta claro que a sentença **contém obscuridade** que necessita ser sanada para que a execução da Resolução seja levada a termo. Afinal, qual o entendimento que se quer dar à aludida sentença?

- 1) Deseja-se que a autoridade executora contrate um perito externo para que esse proceda a perícia?
- 2) Que se realize, de ofício, a perícia, nos moldes do §1º do art. 18 do Decreto 70.235/72?
- 3) Que, simplesmente, a autoridade executora diligencie para responder as questões levantadas?

Cumpre destacar que **a hipótese levantada em (1) não encontra guarida na norma legal que rege a matéria** (art. 18 do Decreto 70.235/72). Já as hipóteses (2) e (3) têm previsão legal para sua realização no mesmo comando.

Mas, qual delas deve a unidade administrativa de jurisdição do sujeito passivo adotar?

Como se vê, as dúvidas acima levantadas apontam para **uma obscuridade** na decisão exarada por essa e.Turma.

Mais ainda, as hipóteses levantadas em (1) e (2) caracterizam pedido de perícia. **Nesse sentido, há a contradição entre o dispositivo da decisão, que propugnava por uma diligência, e a conclusão** contida no voto vencedor da Resolução em comento.

De toda forma, quer seja por obscuridade ou contradição, a teor do art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, roga-se pela admissão e provimento dos presentes embargos, sanando, por conseqüência, a decisão em comento para que esta Delegacia possa cumprir a contento o seu mister de atender ao decidido na Resolução.

(GRIFOS ACRESCIDOS)

É o relatório

Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira

Tempestivo e demais requisitos de admissibilidade apreciados em despacho.

Trata este processo administrativo de **Auto de Infração** (lavrado em 04/12/2013) que constituiu e exige Imposto sobre Produtos Industrializados, baseado no seguinte fato apurado pela autoridade fiscal: ter o estabelecimento promovido a saída de produto tributado com falta de recolhimento por erro de classificação fiscal, de janeiro de 2009 a dezembro de 2012.

Os produtos questionados seriam da linha de congeladores (*freezers*) horizontais tipo arca, Modelos: (a) grupo 1: EFH250, EFH250S, EFH350, EFH350S, EFH500 e EFH500S (que possuem dupla função, não sendo nenhuma delas essencial) e (b) grupo 2: EH200A, ES200A, AF200, SK200, ES270A, AF300, SK300, EH400A, ES400A, AF400, SK400, EH180L, EH180C, EH260L, EH260C, EH370L e EH370C (que são equipamentos para produção de frio, destinados à conservação e exposição).

A contribuinte adotara a NCM código NCM 8418.30.00 (congeladores - *freezers* - horizontais tipo arca, de capacidade não superior a 800 litros) até outubro de 2009; e a partir de então adotou a NCM código NCM 8418.50.10 (outros móveis - arcas, armários, vitrines, balcões e móveis semelhantes) para a conservação e exposição de produtos, que incorporam um equipamento para produção de frio (alíquota de IPI de 0%). A autoridade de lançamento entende que a NCM correta seria a 84.18.30.00.

O Embargante afirma haver obscuridade e contradição na decisão atacada por que ela não teria estabelecido, com clareza, se (i) dever-se-ia contratar um perito externo; ou (ii) realizar de ofício a perícia; ou (iii) a autoridade fiscal deveria responder aos quesitos.

Não posso aderir à alegação da recorrente. O texto foi positivo ao apontar a necessidade de obter laudo de perito externo. Vejamos o que consta do texto da Resolução:

RESOLUÇÃO

Parece-me que os dados presentes nos documentos que instruem este processo não são suficientes para que formemos convicção para analisar a lide.

Por isso, proponho que o julgamento seja convertido em diligência PARA A UNIDADE ADMINISTRATIVA DE JURISDIÇÃO **OBTER LAUDO DE PERITO QUE ATENDA OU RESPONDA ÀS SEGUINTE SOLICITAÇÕES OU QUESTÕES:**

A praxis tem adotado outra nomenclatura para identificar e se referir à obtenção de manifestação da autoridade fiscal (ex.: Informação ou Termo Fiscal) ou da

autoridade de administração tributária (ex.: Parecer ou Informação Técnica), e esta não compreende “laudo de perito”.

Portanto, não procede a dificuldade de significar a “obtenção de laudo por perito” como manifestação de técnico ou perito externo.

É subjacente a essa demanda o entendimento de que o perito detém conhecimento e expertise para responder aos quesitos, e estar ao mesmo tempo isento quanto às partes e quanto aos seus posicionamentos e alegações.

De qualquer forma, isso não deve impedir que as partes possam, se desejarem, se manifestarem com relação aos resultados periciais, ou mesmo pedirem juntada de outros laudos; matéria a ser apreciada e decidida pela competente instância julgadora.

A Embargante afirma, ainda, a Resolução não teria base em lei para determinar a obtenção de um laudo formulado por perito externo. Aponta que o § 1º do artigo 18 do Decreto n. 70.235, de 1972, não contemplaria a hipótese de contratação de perito externo.

Mais uma vez, não posso esposar entendimento favorável ao da recorrente. Primeiramente por que não vejo que o aludido parágrafo proíba o laudo obtido de perito externo. Vejamos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências OU PERÍCIAS, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

§ 1º **Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício**, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

Além disso, outra razão para não acompanhar a recorrente nessa alegação, é que, em meu ponto de vista, este artigo é destinado a disciplinar a produção de laudos e pareceres em atendimento a demanda dos julgadores de 1ª instância. Notemos que o texto do artigo é dirigido a essa autoridade:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências OU PERÍCIAS, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine

Esse texto poderá subsidiar os atos da autoridade de 2ª instância, mas não definir limites à sua competência e atribuições. O Decreto n. 70.235, de 1972, reserva outra seção e outros artigos para tratar da competência do Conselho Superior de Recursos Fiscais.

Decreto 70.235, de 1972

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: [\(Vide Decreto nº 2.562, de 1998\)](#) [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 449, de 2008\)](#)

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal; [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 232, de 2004\)](#)

a) aos Delegados da Receita Federal, titulares de Delegacias especializadas nas atividades concernentes a julgamento de processos, quanto aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 232, de 2004\)](#) [\(Vide Lei nº 11.119, de 2005\)](#)

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais será constituído por seções e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

..

Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

Peço licença para expor aos Senhores Conselheiros que os atos e procedimentos das autoridades de 2ª instância, no exercício de sua competência e de suas atividades judicantes, têm base nesses artigos e em outros princípios e dispositivos legais e normativos, tais como o Regimento Interno. E neles não há as proibições alegadas pelo recorrente. Ao contrário, tanto a realização de perícias, de diligências, de auditorias, de investigações, de visitas técnicas, etc., quanto a obtenção de laudos, informações fiscais, pareceres técnicos, certidões, atas de transcrição, etc., bem como a produção ou juntada de provas, necessárias à apreciação do contraditório, à análise do processo administrativo, às providências de autoridade da administração pública, não estão adstritas ao citado artigo 18 do Decreto n. 70.235, de 1972.

Gostaria de invocar nessa análise que a atividade judicante deste órgão coletivo tem aproveitado sobremaneira o que dispõe o Código de Processo Civil. Uma simples busca na base de dados de acórdãos proferidos conseguiria comprovar essa minha afirmação. Parece-me insustentável, diante dos fatos, duvidar que haja essa contribuição do CPC na esfera do processo administrativo fiscal.

Reconheço que, com a edição do novo CPC (Lei), muitos estudiosos vêm debatendo o desdobramento desse novo código ser fonte normativa, talvez de forma mais ampla da que pudemos aproveitar até então. Esses debates e reflexões têm substância na expressa previsão (art. 15 da Lei n.) daquela Lei Processual de que ela deve subsidiar e complementar a lei do processo administrativo fiscal.

Resultando desses debates e reflexões, e também dos estudos e julgamentos de casos submetidos à apreciação do tribunal administrativo, avançará gradual e progressivamente o conhecimento e a sabedoria conquistados pelo CARF a respeito dessa relação de subsidiaridade e complementaridade, que s.m.j. tenho como mandatória (considerando não só o artigo 15 do CPC, mas também e especialmente a base geratriz constitucional do processo - artigo 5º, incisos LIV e LV, da CF 1988 - que justificaria e inspiraria o método para a integração da norma supletiva e subsidiária à medida que se louve e se aperfeiçoe os fundamentos e princípios constitucionais processuais).

Como o novo CPC é muito recente, mui provavelmente as decisões administrativas e reflexões doutrinárias se sucederão integrando suas normas. Tenho que o Acórdão CSRF 9101-002.179, de 20/01/2016, é um exemplo nesse sentido (esse acórdão da Câmara Superior aplica o CPC e dispõe que deve ser decretada a nulidade da decisão que lhe falte fundamentação, pondo em relevo casos de votos pelas conclusões).

Acórdão CSRF 9101-002.179, de 20/01/2016

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000

NULIDADE DE ACÓRDÃO DA TURMA A QUO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO.

Com base no inciso IX do art. 93 da Constituição Republicana de 1988 e nos arts. 131, 165 e 458, II, do CPC, é nulo, por ausência de fundamentação, o Acórdão no qual a maioria dos conselheiros acolher apenas a conclusão do voto do relator e não estiverem escritos os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros, em declaração de voto ou por reprodução, pelo relator, no seu voto e na ementa do acórdão, desses fundamentos majoritários.

Relator: Rafael Vidal de Araújo; Presidente: Carlos Alberto Freitas Barreto.

A leitura que consigo fazer desse novo CPC, apesar de desprovida da profundidade e luminosidade próprias dos jurisconsultos e doutrinadores, concorre para demonstrar, em minha interpretação, que os julgadores de 2ª instância podem – e devem – buscar proteger e garantir os princípios constitucionais aplicados ao processo administrativo, tais como o exercício amplo da defesa e do contraditório, e buscar garantir os princípios aplicados aos atos da administração pública tributária, tais como o princípio da verdade material e o da justiça fiscal (por ex.: não exigir ou reter tributo indevido).

Vejamos, Senhores Conselheiro, como o novo Código do Processo Civil atribui à autoridade julgadora competência e responsabilidade para exercício discricionário para a obtenção de laudos, perícias, etc. e a realização de diligências, para que obtenha informações e evidências necessárias à apreciação das petições, do contraditório, à formação de convicção, ao exercício da defesa, etc.:

LEI 13105, de 2015 (Novo CPC)

Art. 156. O juiz será assistido por perito quando a prova do fato depender de conhecimento técnico ou científico.

Art. 157. O perito tem o dever de cumprir o ofício no prazo que lhe designar o juiz, empregando toda sua diligência, podendo escusar-se do encargo alegando motivo legítimo.

Art. 158. O perito que, por dolo ou culpa, prestar informações inverídicas responderá pelos prejuízos que causar à parte e ficará inabilitado para atuar em outras perícias no prazo de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, independentemente das demais sanções previstas em lei, devendo o juiz comunicar o fato ao respectivo órgão de classe para adoção das medidas que entender cabíveis.

Art. 321. O juiz, ao verificar que a petição inicial não preenche os requisitos dos [arts. 319 e 320](#) ou que apresenta defeitos e irregularidades capazes de dificultar o julgamento de mérito, determinará que o autor, no prazo de 15 (quinze) dias, a emende ou a complete, indicando com precisão o que deve ser corrigido ou completado.

Parágrafo único. Se o autor não cumprir a diligência, o juiz indeferirá a petição inicial.

Art. 369. As partes têm o direito de empregar todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, para provar a verdade dos fatos em que se funda o pedido ou a defesa e influir eficazmente na convicção do juiz.

Art. 370. Caberá ao juiz, de ofício ou a requerimento da parte, determinar as provas necessárias ao julgamento do mérito.

Parágrafo único. O juiz indeferirá, em decisão fundamentada, as diligências inúteis ou meramente protelatórias.

Art. 371. O juiz apreciará a prova constante dos autos, independentemente do sujeito que a tiver promovido, e indicará na decisão as razões da formação de seu convencimento.

Art. 372. O juiz poderá admitir a utilização de prova produzida em outro processo, atribuindo-lhe o valor que considerar adequado, observado o contraditório.

...

Art. 464. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação.

§ 1º O juiz indeferirá a perícia quando:

I - a prova do fato não depender de conhecimento especial de técnico;

II - for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

III - a verificação for impraticável.

§ 2º De ofício ou a requerimento das partes, o juiz poderá, em substituição à perícia, determinar a produção de prova técnica simplificada, quando o ponto controvertido for de menor complexidade.

§ 3º A prova técnica simplificada consistirá apenas na inquirição de especialista, pelo juiz, sobre ponto controvertido da causa que demande especial conhecimento científico ou técnico.

§ 4º Durante a arguição, o especialista, que deverá ter formação acadêmica específica na área objeto de seu depoimento, poderá valer-se de qualquer recurso tecnológico de transmissão de sons e imagens com o fim de esclarecer os pontos controvertidos da causa.

Art. 465. O juiz nomeará perito especializado no objeto da perícia e fixará de imediato o prazo para a entrega do laudo.

§ 1º Incumbe às partes, dentro de 15 (quinze) dias contados da intimação do despacho de nomeação do perito:

- I - arguir o impedimento ou a suspeição do perito, se for o caso;
II - indicar assistente técnico;
III - apresentar quesitos.

...

Art. 469. As partes poderão apresentar quesitos suplementares durante a diligência, que poderão ser respondidos pelo perito previamente ou na audiência de instrução e julgamento.

Parágrafo único. O escrivão dará à parte contrária ciência da juntada dos quesitos aos autos.

Art. 470. Incumbe ao juiz:

- I - indeferir quesitos impertinentes;
II - formular os quesitos que entender necessários ao esclarecimento da causa.

Art. 471. As partes podem, de comum acordo, escolher o perito, indicando-o mediante requerimento, desde que:

- I - sejam plenamente capazes;
II - a causa possa ser resolvida por autocomposição.

§ 1º As partes, ao escolher o perito, já devem indicar os respectivos assistentes técnicos para acompanhar a realização da perícia, que se realizará em data e local previamente anunciados.

§ 2º O perito e os assistentes técnicos devem entregar, respectivamente, laudo e pareceres em prazo fixado pelo juiz.

§ 3º A perícia consensual substitui, para todos os efeitos, a que seria realizada por perito nomeado pelo juiz.

Art. 472. O juiz poderá dispensar prova pericial quando as partes, na inicial e na contestação, apresentarem, sobre as questões de fato, pareceres técnicos ou documentos elucidativos que considerar suficientes.

Art. 473. O laudo pericial deverá conter:

Como podemos ver, o novo CPC traz importantes avanços que pretendem concorrer para a maior efetividade, celeridade e transparência dos procedimentos processuais, e que também contribuem subsidiária e suplementarmente no âmbito do processo administrativo fiscal.

Para concluir, entendo que NÃO procede a alegação do Embargante quanto à falta de previsão legal para que o CARF possa, em Resolução, decidir pela obtenção de laudo a ser proferido por perito externo e independente.

Retornemos, então, para finalizar, aos questionamentos postos pelo embargante, e vejamos objetivamente as orientações e respostas a serem prestadas:

Trecho dos Embargos:

Afinal, qual o entendimento que se quer dar à aludida sentença?

- Deseja-se que a autoridade executora contrate um perito externo para que esse proceda a perícia?
- Que se realize, de ofício, a perícia, nos moldes do §1º do art. 18 do Decreto 70.235/72?
- Que, simplesmente, a autoridade executora diligencie para responder as questões levantadas?

Resposta à questão 01: Que o perito seja externo e designado pela unidade local da Receita Federal e possa ser acompanhado por assistentes técnicos e que as partes (Receita Federal/Fazenda Nacional e contribuinte) possam acrescentar questionamentos e, ao final, acrescentar manifestações e informações ao resultado pericial.

Respostas aos quesitos 2 e 3: NÃO. Mas a autoridade fiscal poderá acrescentar diligências e outros tipos de inspeção.

Portando, proponho a este Colegiado sejam conhecidos e providos os Embargos, nos termos postos no voto.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator