



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.720610/2020-91
RESOLUÇÃO	3302-002.873 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DOCE MINEIRO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora.

Sala de Sessões, em 17 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração por insuficiência de recolhimento da CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL no valor do crédito atualizado de R\$

90.945.171,40, e de CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP no valor de 19.890.097,93, para o período de 2016 a 2019, lavrado em 21.12.2020. A Recorrente dedica-se a fabricação e comercialização de produtos do laticínio, produção de compota de frutas e de suco concentrado de frutas.

Cumpra destacar que no presente Auto de Infração os valores de lançamento de ofício das contribuições ao PIS/COFINS foram segregados em dois processos: um COM exigibilidade suspensa (13136.720611/2020-36) e outro SEM exigibilidade suspensa (13136.720610/2020-91), o qual ora se debruça.

A Fiscalização constatou que a Recorrente auferiu com receitas com venda dos produtos **Mistura Láctea Condensada de Leite, Soro de Leite** (chamada de mistura láctea condensada), **Mistura de Leite, Creme de Leite e Gordura Vegetal** (chamado de creme culinário), todos tributados à alíquota zero das Contribuições. Em estudos iniciais, a fiscalização percebeu que tais produtos não se enquadrariam na situação de alíquota zero, conforme prevê legislação aplicável, pois não se classifica como “bebida láctea”.

Intimada a motivação para a aplicação de alíquota zero, em relação ao produto **Mistura Láctea Condensada**, a Recorrente afirmou **que não há legislação específica sobre o tema que regulamente a sua composição** (fl. 32), mas que a apresentação visual da mistura láctea é no estado líquido, **cuja composição a enquadra no conceito de bebida láctea, tendo similaridade na composição e característica sensoriais exigidas pela IN MAPA 16/2015, que define um produto considerado bebida láctea**, levando-a a enquadrar o produto no art. 1º, inciso XI da Lei 10.925/2004, que traz o benefício da alíquota zero.

Conforme relato da fiscalização, **a Recorrente apresentou registro do produto Mistura Láctea Condensada de Leite e Soro de Leite no MAPA**. Neste registro, a categoria do produto está definida como **“MISTURA LÁCTEA”**, a característica do produto como **“PASTOSO”** e a unidade de medida como **“Quilograma”**. Assim, a fiscalização concluiu que classificação do produto não corresponde àqueles tributados com a alíquota zero, pois apresenta fortes semelhanças entre a mistura láctea condensada e o leite condensado. Feito o confronto da embalagem do produto Mistura Láctea Condensada de Leite e o Soro de Leite com Leite Condensado, a fiscalização compreendeu que possuem funções similares dos produtos.

Foi solicitado à Recorrente que explicasse detalhadamente cada diferença existente entre os registros no MAPA dos produtos Mistura Láctea Condensada e Leite Condensado (fl. 39-54). Segue trechos do Relatório Fiscal:

“(…)

25. Muito importante observar que o campo “Categoria Produto” no registro MAPA está definido como “MISTURA LÁCTEA”, a “Característica do produto” como “PASTOSO” e a “Unidade de medida” como “QUILOGRAMA”. O processo tecnológico de ambos os produtos é a desidratação parcial. As explicações da empresa foram no sentido de seguir orientações do MAPA para o registro do novo produto. Em que pese as

orientações do MAPA para registro como mistura láctea, a empresa continua insistindo que seu produto é uma bebida láctea, apresentando um produto de outra empresa como paradigma.

26. (...). Foi solicitado à empresa que destacasse as principais **diferenças entre o processo produtivo do Leite Condensado e o processo produtivo da Mistura Láctea Condensada**.

27. No comparativo apresentado, **as principais diferenças estão nos ingredientes, passando pelas temperaturas do processo, pelo uso de espessantes e finalizando na destinação de usuário final de cada produto**. A empresa afirma, ainda, que a utilização de alguns ingredientes da Mistura Láctea Condensada no processo produtivo do Leite Condensado pode levar à descaracterização do produto e até a penalização pelo MAPA. Importante, entretanto, observar o procedimento de cristalização, a unidade de medida, a característica pastosa e os valores destacados de graduação BRIX, que posteriormente serão discutidos neste Termo (item 41 a 43; 65 a 71).

(...)

29. A empresa afirma que o produto Mistura Láctea Condensada possui **rótulo semelhante** ao Leite Condensado porque as **embalagens** são produzidas pelo mesmo fabricante. Informa ainda que a Mistura Láctea Condensada precisa de uma base láctea em seu rótulo. A empresa novamente apresenta o produto utilizado como paradigma, o qual será discutido posteriormente neste termo (itens 92 a 103).

(...)

31. **Analisando os produtos na gôndola do supermercado, observa-se que os rótulos do produto Mistura Láctea e Leite Condensado são muito semelhantes**, indicando que, a princípio, possuem características sensoriais e de utilização similares. Pode-se observar, inclusive, que a sugestão de receita é a mesma para os dois produtos.

32. No item 1 do Termo de Intimação Fiscal 01/2020, foram questionadas divergências na classificação do código NCM do produto Mistura Láctea Condensada, assim como divergências na apuração das contribuições ao PIS/COFINS.

33. Em sua resposta, a empresa explicou que a **Mistura Láctea Condensada se tratava de um produto novo na data de seu lançamento, do qual a empresa é uma das pioneiras no desenvolvimento e comercialização**. Explicou, ainda, que **mudou o entendimento da classificação fiscal do produto após estudos minuciosos sobre sua composição e características sensoriais**, conjugado com questionamentos de áreas fiscais de clientes.

34. Observa-se que, inicialmente, a empresa estava classificando o produto Mistura Láctea Condensada no código NCM 04.02.99.00, o qual é utilizado pela fiscalizada para a classificação do produto Leite Condensado. **Enquanto classificou a Mistura Láctea Condensada no NCM 04.02.99.00, a empresa estava apurando as contribuições ao PIS/COFINS sobre as vendas do produto. Posteriormente a empresa classificou a**

Mistura Láctea Condensada no NCM 1901.90.90 e deixou de apurar as contribuições ao PIS/COFINS sobre as receitas auferidas com a venda deste produto.

35. Ocorre que, como a própria empresa informou (item 33), foi autuada pelo MAPA por vender Leite Condensado com adição de amido. **A irregularidade decorrente da adição de amido ao Leite Condensado implicou na suspensão da comercialização deste produto** pela empresa conforme transcrição de documento apresentado.

36. Posteriormente, a empresa desenvolveu o produto *Mistura Láctea Condensada de Leite e Soro de Leite* que, segundo versão antiga de seu site, “apresenta amido e soro de leite em sua composição, porém mantém as mesmas características do leite condensado” e o registrou no MAPA (citação do site da empresa em 28/05/2018, item 20).

37. Segundo a IN MAPA n° 47 de 26/10/2018, o leite condensado é assim definido:

“Art. 2º Para fins deste Regulamento Técnico, **leite condensado** é o produto resultante da desidratação parcial do leite, leite concentrado ou leite reconstituído, com adição de açúcar, podendo ter seus teores de gordura e proteína ajustados unicamente para o atendimento das características do produto”.

39. A semelhança da *Mistura Láctea Condensada* com o *Leite Condensado* também foi constatada **em pesquisa científica consultada no site da UFMG**, com o seguinte título: “Desenvolvimento de uma mistura láctea a base de soro de leite em substituição ao leite condensado para emprego na produção de sobremesas industriais” (<http://www.bibliotecadigital.ufmg.br/dspace/handle/1843/BUBD-AHSN27>, acessado em 20/03/2019). A pesquisa possui o seguinte resumo e conclusão: (...)

A utilização do soro de leite em substituição em parte do leite in natura para fabricação do leite condensado, resultou em uma mistura láctea de leite condensado com características semelhantes ao leite condensado tradicional, e um produto com melhor valor competitivo de mercado (um terço do valor do tradicional).

O valor comercial do produto é bastante competitivo em relação ao leite condensado tradicional, uma vez que seu custo é cerca de um terço do valor deste.

42. A empresa informou que sua **Mistura Láctea Condensada possui graduação BRIX entre 66° e 73°, enquanto seu Leite Condensado possui graduação BRIX entre 70° e 75°** (item 26). Observa-se a proximidade das graduações de sólidos solúveis dos dois produtos. **Pesquisando-se sobre a graduação BRIX na internet**, encontrou-se a seguinte definição: (...)

43. Pela definição exposta no item anterior, como os produtos *Mistura Láctea Condensada* e *Leite Condensado* possuem uma quantidade de sólidos solúveis acima de 50° BRIX, verifica-se que o produto contém mais componentes sólidos que líquidos, tratando-se de uma matéria no estado semilíquido (semissólido) e não de uma matéria no estado líquido. Importante lembrar que o *Leite Condensado*, segundo o artigo 6° da IN MAPA 47/2018 deve, necessariamente, possuir as seguintes características sensoriais:

Art. 6º O leite condensado deve atender às seguintes características sensoriais:

I - Consistência viscosa e **semilíquida**;

II - Cor branca amarelada; III - odor e sabor próprios; e

IV - Textura homogênea com ausência de arenosidade. (destacou-se)

44. Por tudo o exposto neste Termo de Verificação Fiscal até o momento, observa-se que **o produto Mistura Láctea Condensada possui características sensoriais, bem como destinação para uso, muito semelhantes ao Leite Condensado. Entretanto, tecnicamente e legalmente, a Mistura Láctea Condensada não pode ser considerada Leite Condensado.** De fato, trata-se de um novo produto, como afirmado pela empresa em sua resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal (item 33).

45. Confirmando a afirmação da empresa e os estudos apresentados neste Termo de Verificação Fiscal **sobre a Mistura Láctea Condensada ser um novo produto**, em 29 de março de 2017 foi editado o **Decreto 9.013/2017** (Novo RIISPOA – Regulamento de Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal), que passou a **definir a mistura láctea como uma classificação de derivado lácteo**. Até então, não existia no antigo RIISPOA (Decreto 30.691/1952) uma definição para mistura láctea: (...)

Art. 366. Para os fins deste Decreto, **mistura láctea é o produto que contém em sua composição final mais que cinquenta por cento de produtos lácteos ou produtos lácteos compostos**, tal como se consome, permitida a substituição dos constituintes do leite, desde que a denominação de venda seja “mistura de (o nome do produto lácteo ou produto lácteo composto que corresponda) e (produto adicionado)”. (destacou-se)

49. Segundo o Decreto 9.013/2017 (Novo RIISPOA – Regulamento de Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal), a bebida láctea é assim definida:

Art. 395. Para os fins deste Decreto, **bebida láctea é o produto lácteo ou produto lácteo composto obtido a partir de leite ou de leite reconstituído ou de derivados de leite ou da combinação destes, com adição ou não de ingredientes não lácteos.**”. (destacou-se)

50. Segundo a **IN MAPA nº 16 de 23/08/2005**, a bebida láctea é assim definida: “2.1.1. Bebida Láctea: entende-se por Bebida Láctea o **produto lácteo** resultante da mistura do leite (in natura, pasteurizado, esterilizado, UHT, reconstituído, concentrado, em pó, integral, semidesnatado ou parcialmente desnatado e desnatado) e soro de leite (líquido, concentrado e em pó) adicionado ou não de produto(s) ou substância(s) alimentícia(s), gordura vegetal, leite(s) fermentado(s), fermentos lácteos selecionados e outros produtos lácteos. **A base láctea representa pelo menos 51%** (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) **do total de ingredientes do produto**”.

51. Importante observar que, segundo a legislação (item 45), **as misturas lácteas possuem em sua composição mais de 50% de produtos lácteos ou produtos lácteos compostos.**

52. Assim, pela legislação, fica evidente que o derivado lácteo classificado como mistura láctea pode conter uma bebida láctea em sua composição, visto que esta é um produto lácteo ou produto lácteo composto (item 49). Entretanto, a recíproca não é verdadeira: uma bebida láctea não pode conter uma mistura láctea em sua composição. **Portanto, a análise técnica de um produto pelo MAPA, no curso de sua competência, define a classificação do derivado lácteo. (...)**

63. Em que pese a insistência da empresa em afirmar que o produto Mistura Láctea Condensada é uma bebida láctea, pelo exposto neste termo até o item 44, **restou evidenciado que a Mistura Láctea Condensada possui muitas semelhanças ao Leite Condensado. Entretanto, mesmo assim, tecnicamente e legalmente o produto não pode ser considerado Leite Condensado. Assim, na sequência, serão apresentados elementos adicionais que demonstram que a mistura láctea também não pode ser considerada uma bebida láctea. (Grifei)."**

A Fiscalização realizou pesquisas na internet sobre trabalhos científicos acerca do grau de presença de sólidos solúveis nos produtos, identificando um trabalho "Determinação dos Sólidos Solúveis Totais (Brix) e PH em Bebidas Lácteas e Sucos de Frutas Industrializados" (fl. 55-56). Concluiu que a característica sensorial da **Bebida Láctea se deve a sua consistência ser líquida, o que é condizente com valores de graduação máxima de 26,30 BRIX**, como apresentado na pesquisa científica das 20 diferentes bebidas lácteas. **A Mistura Láctea Condensada da empresa possui um estado de matéria semilíquido (semissólido), devido à presença de sólidos solúveis entre 66 e 73 ° BRIX.**

Colacionou Solução de Consulta nº 98.318 – COSIT, de 31 de outubro de 2018, para a qual a bebida láctea deve ser classificada como mercadoria no NCM 2202.90.00. Por sua vez, a empresa adota a classificação determinada pela Receita Federal na venda de seu produto como bebida láctea classificando-a "Mistura Láctea Condensada" no NCM 1901.90.90.

A Recorrente afirmou que após minuciosos estudos sobre o produto, classificou a Mistura Láctea Condensada em NCM diferente do adotado para sua bebida láctea, o que levou a conclusão de que, no entendimento da empresa, o produto Mistura Láctea Condensada não é bebida láctea, nos termos das regulamentações do MAPA e das classificações de mercadorias definidas pela Receita Federal do Brasil (fls. 61).

Foi encaminhado o Ofício ao Auditor Fiscal Federal Agropecuário do MAPA, Daniel Simões Targa, responsável pela análise técnica de alguns produtos da empresa, com pedidos de esclarecimentos. Conforme informado pelo MAPA, **os produtos Mistura Láctea Condensada de Leite e Soro de Leite e a Mistura de Leite e Derivados com Gordura Vegetal não possuem regulamentos próprios:**

87. (...) O MAPA afirma que o produto Mistura Láctea Condensada de Leite e Soro de Leite é uma mistura láctea, nos termos do Decreto 9.031/2017. O MAPA afirma que o

produto Mistura Láctea Condensada de Leite e Soro de Leite não pode ser classificado como leite condensado. Por último, o MAPA afirma que a classificação de bebida láctea não pode ser aplicada ao produto Mistura Láctea Condensada de Leite e Soro de Leite.

88. Em adição às informações obtidas do MAPA via Ofício, outras informações detalhadas foram obtidas através de mensagem oficial de e-mail junto ao Auditor Fiscal Federal Agropecuário Daniel Simões Targa: (fl. 66-67) (...)

90. Ainda com relação à resposta do Fiscal Federal Agropecuário do MAPA, foram detalhadas características do processo de produção do produto Mistura Láctea Condensada da fiscalizada, de sua indicação quantitativa e de sua rotulagem condizentes com o já exposto neste Termo. Tais informações, transcritas na sequência, tornam evidente a impossibilidade de a Mistura Láctea Condensada da fiscalizada ser considerada uma bebida láctea nos termos de sua legislação técnica específica. (fl. 68). (Grifei).

A Empresa LACTICINIOS BELA VISTA LTDA. foi intimada, indicada pela Recorrente como produtora de um produto paradigma. A Empresa informou que descontinuou o produto “Bebida Láctea Meu Bom sabor leite condensado”, em 07.05.2020, por determinação do MAPA, tendo em vista não atender ao “respectivo RTIQ – Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade do Produto, no que tange à denominação e aditivos utilizados” (fls. 71). Após a descontinuidade, a empresa procedeu ao registro de um novo produto, classificado como Mistura láctea.

A conclusão da Fiscalização é que a Mistura Láctea Condensada não é bebida láctea segundo previsão legal específica regulamentada pelo MAPA: **A Mistura Láctea Condensada não é, tecnicamente e legalmente, Bebida Láctea nem Leite Condensado.** (fls. 76).

Em análise do art. 1º, inciso XI, da Lei 10.925/2004, que reduziu a zero as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre vendas de bebidas e compostos lácteos e fórmulas infantis, definidas conforme previsão legal específica, destinados ao consumo humano, a fiscalização entendeu que:

- a) a legislação trouxe a necessidade de se analisar os produtos lácteos conforme previsão legal específica, trazendo à tona a relevância de se verificar as características legais e regulamentares de cada um dos produtos relacionados;
- b) o inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, se refere a leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado, leite fermentado, bebidas e compostos lácteos e fórmulas infantis; concluiu que a Mistura Láctea Condensada não é bebida láctea segundo a legislação específica do produto;
- c) a leitura da definição do item anterior leva à conclusão imediata de que a Mistura Láctea Condensada não pode ser considerada um composto lácteo, simplesmente porque não é um produto em pó;

- d) conclui-se que o produto Mistura Láctea Condensada de Leite e Soro de Leite produzido pela empresa fiscalizada não se enquadra em nenhuma das hipóteses de redução a zero das alíquotas das contribuições ao PIS/COFINS.

Irresignada, a Recorrente apresentou em 18.01.2021, a Impugnação de fls. 3676-3726, em que discorreu sobre os tópicos ora resumidos:

- (a) A primeira premissa é de ordem probatória: A fiscalização rejeita a tributação do produto à alíquota zero a partir de uma análise subjetiva, indiciária e formal, valendo-se, em especial, de alegações quanto à semelhança com o leite condensado, bem como características sensoriais (ser líquido com brix entre 13º e 26º), e sua unidade de medida;
- (b) Quanto ao ônus da prova, a Recorrente alegou que em caso de exigência de suposta diferença de tributos incumbe ao Fisco a prova cabal dos fatos alegados, pois não pode o Fisco agir por presunção e indícios. É dever da fiscalização realizar prova técnica e robusta, e não se basear em opiniões gerais, sem a participação do contribuinte. Não há análise técnica por profissional habilitado em concreto do produto, sobretudo, que permita o contraditório; o dever da administração pública é efetuar lançamento lastreado em provas e elementos de clareza que levam à conclusão de que há tributo devido. O que se vê no caso concreto é um suceder de desrespeitos aos princípios mais basilares do direito (material, não meramente formal) de defesa, como à presunção de inocência e ao contraditório.
- (c) prevalece no direito a presunção de boa-fé do contribuinte. Assim, sendo de plena aplicabilidade a presunção de boa-fé, salvo prova cabal em sentido contrário, este deve prevalecer;
- (d) Citou jurisprudência do CC, CSRF, 3ª Turma, Ac. 40303677, j. 30/06/2003, que votou pela aplicação do princípio "*In dubio pro reo*";
- (e) A segunda premissa é de ordem interpretativa: Cabe ao intérprete, dentro dos limites do texto normativo, analisar e aplicar a lei de maneira lógica, sistemática e finalística. É preciso realizar uma interpretação adequada a Lei nº 10.925/2004, pois o tratamento fiscal diferenciado para o setor do agronegócio, como no caso da Recorrente, decorre de imposição do próprio texto constitucional. O caso prático é reconhecer que o produto produzido é, em essência, uma bebida láctea que resulta na aplicação de alíquota zero das contribuições, diferente da alegação que seria um produto em estado semilíquido;
- (f) Reitera que a questão envolvida é técnica, cabendo uma avaliação específica, por profissionais habilitados, a fim de reconhecer ou não um produto como bebida láctea. Estando as características acima presentes, independentemente de nome comercial ou embalagem, o produto não deixa de ser na essência o constatado;

- (g) A conclusão da Impugnante é de que a fiscalização, com base em troca de e-mails e não em posição oficial do M.A.P.A., não produziu prova oficial que demonstre ser o produto mistura láctea de leite e soro de leite não é bebida láctea, pela manifestação do fiscal do M.A.P.A., com o qual a fiscalização trocou mensagens; inexistência de prova técnica, sobretudo, de laudo;
- (h) As fls. 3707-3710, da impugnação, foi reproduzido trechos de 03 laudos técnicos, todos classificando o produto como bebida láctea;
- (i) A previsão do art.1º, Lei n 10.925/2004, não possui qualquer semelhança com exclusão do crédito tributário, incentivo ou mesmo isenção. Inaplicável, por sua vez, o art. 111, II, do CTN. Cita jurisprudência do STJ em questões voltadas à interpretação de isenções e a aplicação do art. 111, do Código Tributário Nacional, que tem reconhecido de forma explícita que tal dispositivo não impede a interpretação finalística dos textos legais;
- (j) Em tabela comparativa faz o confronto com os requisitos exigidos pela IN 16/2005 do MAPA comparando com o produto produzido pela impugnante denominado de “mistura láctea” (fl. 3719-3722). Requer sejam considerados indevidos os juros SELIC bem como juros sobre a Multa;
- (k) Em conclusão requer seja julgada procedente o presente auto de infração a fim de reconhecer a nulidade, ou, no mérito, total improcedência do lançamento.

A 1ª Turma da DRJ-06, em sessão datada de 30.04.2021, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação na parte em litígio, mantendo o crédito tributário exigido (fls. 3775-3808). Foi exarado o **Acórdão nº 106-012.855**, às fls. 3690-3696, com a seguinte Ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2019*

DECRETO Nº 9.013/2017. RIISPOA 2017. BEBIDA LÁCTEA. MISTURA LÁCTEA. LEI Nº 10.925/2004. ALÍQUOTA ZERO. INAPLICABILIDADE.

A bebida láctea é classificada somente como produto lácteo ou como produto lácteo composto, mas não como mistura láctea. Se uma bebida láctea passa a ter ingredientes com a finalidade de substituir os constituintes do leite, então esse produto deixa de ser um produto lácteo ou produto lácteo composto, e sua classificação passará a ser de mistura láctea. E, por consequência, o produto deixa de ser uma bebida láctea. Logo, o inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, é inaplicável a qualquer mistura láctea, devendo incidir a tributação das receitas de venda desse produto pela alíquota geral da Contribuição para o PIS e da COFINS.

BEBIDA LÁCTEA. DEFINIÇÃO CONFORME PREVISÃO LEGAL ESPECÍFICA. INSTRUÇÃO NORMATIVA MAPA Nº 16/2005. REQUISITOS NÃO CUMPRIDOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Para a classificação de um produto como bebida láctea, faz-se necessário o cumprimento integral dos requisitos técnicos de identificação e qualidade definidos em legislação específica, qual seja, a IN MAPA nº 16, de 2005. O descumprimento parcial do RTIQ, inclusive no que se refere aos aspectos de rotulagem e requisitos sensoriais, leva à descaracterização do produto.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2019

ÔNUS DA PROVA. PERÍCIA TÉCNICA. LAUDO PERICIAL. DESNECESSIDADE.

Nos termos do § 1º do art. 464 do NCPC, a perícia técnica é desnecessária quando a prova do fato não depender de conhecimento técnico ou quando houver outros elementos de prova suficientes para demonstrar a ocorrência do fato gerador.

PEDIDO DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE. AUSÊNCIA DE DÚVIDAS.

Considera-se desnecessária a perícia técnica quando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide.

PROVA. MOMENTO. POSTERIOR JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO.

A prova do alegado cabe ao contribuinte, devendo ser apresentada até o momento da impugnação, sob pena de preclusão, salvo em casos excepcionais legalmente previstos. De toda forma, trata-se de matéria que não pode ser apreciada em tese.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO *Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2019* **BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. ART. 111 DO CTN.**

A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que as disposições tributárias sobre benefícios fiscais devem ser interpretadas de forma literal, nos termos do art. 111 do CTN, inclusive no que se refere à alíquota zero.

JUROS SELIC. APLICABILIDADE. *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

JUROS SOBRE MULTA. APLICABILIDADE. *Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP *Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2019* **PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.**

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, quando ambos os tributos recaírem sobre a mesma situação fática. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido.

A Recorrente tomou ciência da decisão da Turma da DRJ-06 em 11.05.2021 e, em 31.05.2021 (fls. 3819-3875), **apresentou Recurso Voluntário** em que fez breve contextualização com os argumentos que seguem:

II. REFORMA DA R. DECISÃO. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. PIS. COFINS. PRODUTO COM ALÍQUOTA ZERO. BEBIDA LACTEA. ART. 1º, DA LEI N. 10.925/2004. II.A. ÔNUS DA PROVA DO FISCO. IMPROCEDÊNCIA DA RECLASSIFICAÇÃO. EQUÍVOCOS. PREMISSAS.

Por tratar-se de reclassificação fiscal cuja consequência é a exigência de créditos tributário, argumentou que a premissa inicial é que o ônus da prova é da fiscalização, provas robustas e com elementos técnicos, afastando presunções e indícios. Pela carência de provas robustas trazidas pelo Fisco, deve-se aplicar o princípio da boa-fé, em especial quando não existe certeza quanto ao produto, sendo um caso de dúvida razoável há de ser favor do contribuinte.

II.B. PREMISSA INTERPRETATIVA. A LEI N. 10.925/2004. AMPLITUDE E EXTENSÃO. FINALIDADE DE EXONERAÇÃO DO PIS/COFINS

A Recorrente arguiu que a premissa, além do ônus da prova, se constitui na interpretação da legislação de forma adequada. Para o caso, o art. 1º da LEI Nº 10.925/2004. Não pode ser adstrita à literalidade do texto, mas deve observar a finalidade normativa, lógica, sistemática e finalística, preocupando-se com o objetivo que buscou o legislador. Citou dispositivos constitucionais relacionados ao dever do Estado em fomentar a produção de alimentos, para afirmar que o trato com a Lei mencionada não admite interpretações restritivas, mas com o olhar no texto constitucional de modo sistemático, considerando também as peculiaridades do setor do agronegócio e produção alimentícia, inclusive, da cadeia ligada aos laticínios, que possuem produção peculiar.

II.C. O CASO CONCRETO. ART. 1º, XI, DA LEI N. 10.925/2004. PRODUTOS LACTEOS. BEBIDA LACTEA (“MISTURA LACTEA). ALÍQUOTA ZERO PIS COFINS.

Destacou que a Fiscalização, ao efetuar o enquadramento fiscal, tratou dos ingredientes caracterizados e características sensoriais do produto. Quanto ao requisito físico-químico exigido na norma do MAPA, a Recorrente afirma que o produto está dentro dos limites, fato atestado em Laudos técnicos apresentados. Estando as características exigidas presentes, independentemente de nome comercial ou embalagem, o produto não deixa de ser na essência o constatado, o que pode ser provado por profissionais habilitados. Não ocorreu no caso, não foi produzida por parte da Fiscalização análise técnica e criteriosa, com apoio em laudos técnicos. Colacionou um quadro resumo com os requisitos da legislação (IN 16/2005) estabelecendo o comparativo entre bebida láctea x mistura láctea condensada de leite e soro de leite, em que a correspondência é positiva, praticamente em 100% dos itens (fls. 3865-3869).

II.E. PIS. COFINS. CREME CULINÁRIO

Em relação ao produto Creme Culinário, por inexistir uma normatização específica para creme culinário, a Recorrente afirmou que sua composição se aproxima da composição da bebida láctea, se subsumindo à composição definida no item 2.1.1 da Instrução Normativa nº 16, de 23/08/2005, do M.A.P.A. A Fiscalização não pode definir o enquadramento do creme culinário, desconsiderando as definições trazidas pelas legislações específicas do tema, sob pena de cometimento de ilegalidade.

II. PIS. COFINS. JUROS E MULTA. III.A. JUROS SELIC. Alegou ser indevida a aplicação da taxa SELIC.

III. B. JUROS SOBRE A MULTA – Alegou que não há previsão legal para o cômputo de juros sobre a multa de ofício. A multa aplicada ofende aos princípios da razoabilidade ou proporcionalidade (art. 5º, inciso LIV) e da proibição do confisco (art. 150, inciso IV), previstos na Constituição Federal. Requer seja declarada a nulidade do Auto de Infração pelos argumentos preliminares e im procedente no mérito.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Francisca das Chagas Lemos, Relatora.

CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

A) Da legislação tributária aplicável: Alíquota Zero para produtos lácteos

A matéria encontra-se regulamentada pelo art. 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925, de 23.07.2004, que reduziu a alíquota a zero na venda dos produtos sob análise:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

(...)

*XI – leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado, leite fermentado, **bebidas e compostos lácteos** e fórmulas infantis, **assim definidas conforme previsão legal específica**, destinados ao consumo humano ou utilizados na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano; (Grifei)*

Observa-se que para o inciso XI, do art. 1º, a legislação remete a definição dos produtos listados para um campo distinto: “**assim definidas conforme previsão legal específica**”. Cabe saber qual é a legislação específica para classificar os produtos beneficiados.

A mesma dúvida surgiu no curso da Fiscalização, como se observa às fls. 1482, em mensagem enviada pelo Agente Fiscal para Daniel Simoes Targa, Fiscal Federal Agropecuário. O agente expressou incertezas quanto a categorização dentro do MAPA, indagando: O que são estas categorias? Quais as suas descrições? Qual legislação contém esta relação de categorias com suas respectivas descrições? Onde posso encontrar esta legislação? (...)

Avaliando as indagações da Recorrente, vejamos o art. 142 do CTN: a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

B) Da Previsão Legal Específica exigida pela nº 10.925, de 23.07.2004

A Lei nº 1.283, de 18.12.1950, dispõe sobre a inspeção industrial e sanitária dos produtos de origem animal, estabelecendo a obrigatoriedade da prévia fiscalização, sob o ponto de vista industrial e sanitário, de todos dos produtos de origem animal, comestíveis e não comestíveis. O art. 2º da Lei estabeleceu que são sujeitos à fiscalização o leite e seus derivados. A competência para realizar a fiscalização estabelecida pela presente lei é do **Ministério da Agricultura**, conforme art. 4º.

Com base na mencionada Lei, foi aprovado o **Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Bebida Láctea, foi aprovado pela Instrução Normativa MAPA nº 16 de 23/08/2005, MINISTRO DE ESTADO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO**, cujo objetivo foi estabelecer a identidade e os requisitos mínimos de qualidade que deverão atender as Bebidas Lácteas destinadas ao consumo humano e âmbito de aplicação refere-se às Bebidas Lácteas a serem destinadas ao comércio nacional e internacional.

De início do Regulamento já se encontra a definição para Bebida Láctea:

2.1. Definição

Para efeito de aplicação deste Regulamento, entende-se por:

*2.1.1. Bebida Láctea: entende-se por Bebida Láctea o produto lácteo resultante da mistura do leite (in natura, pasteurizado, esterilizado, UHT, reconstituído, concentrado, em pó, integral, semidesnatado ou parcialmente desnatado e desnatado) e soro de leite (líquido, concentrado e em pó) adicionado ou não de produto(s) ou substância(s) alimentícia(s), gordura vegetal, leite(s) fermentado(s), fermentos lácteos selecionados e outros produtos lácteos. **A base láctea representa pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) do total de ingredientes do produto.** (Grifei)*

Para fins de aplicação da legislação tributária, em específico, da Lei nº 10.925, de 2004, a Receita Federal do Brasil se manifestou em soluções de consultas, as quais afirmaram que os produtos bebidas e compostos lácteos **devem atender as exigências estabelecidas pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA)**:

*SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 123 de 28 de junho de 2012**ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS*

*EMENTA: **BEBIDAS E COMPOSTOS LÁCTEOS.** ENQUADRAMENTO. ALÍQUOTA ZERO. Para ser enquadrado no inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, como — bebidas e compostos lácteos, o produto deve atender as exigências estabelecidas nos atos normativos emitidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, e se destinar ao consumo humano ou à industrialização de produtos que se destinem ao consumo humano. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, XI; IN Mapa nº 16, de 2005; IN Mapa nº 28, de 2007. (Grifei)*

Observa-se que mesmo após o advento do Decreto 9.013/2017 (Novo RIISPOA – Regulamento de Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal), a Receita Federal tem se manifestado para definir bebida láctea **às mesmas características exigidas pela IN MAPA 16/2005:**

*SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT Nº 3 de 04 de agosto de 2020.**ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS*

***Bebida láctea** é aquela resultante da mistura de leite e soro de leite necessariamente, podendo ou não haver adição de outros produtos, estar na fase líquida e a base láctea representar pelo menos 51% do total de ingredientes do produto final, nos termos da IN Mapa nº 16, de 2005.*

Composto lácteo** é o produto em pó resultante da mistura do leite e produtos ou substâncias lácteas ou não lácteas, nos termos da IN Mapa nº 28, de 2007. **O produto resultante da mistura de sorvete a outras substâncias apenas será caracterizado como bebida láctea, se a essa mistura forem adicionados leite e soro de leite, o produto final estiver na fase líquida e a base láctea representar pelo menos 51% do total de ingredientes do produto final, para atender ao disposto na IN Mapa nº 16, de 2005.

À receita bruta decorrente da venda de sorvetes de "casquinha", "sundae", massa gelada e sobremesa gelada não se aplica o benefício de redução da alíquota a zero da COFINS prevista no art. 1º, XI, da Lei nº 10.925, de 2004, por não serem produtos caracterizados como bebidas lácteas ou compostos lácteos, nos termos da IN Mapa nº 16, de 2005, e da IN Mapa nº 28, de 2007, respectivamente.

Diferentemente, por ser o "milk shake" uma bebida líquida composta de leite, soro, açúcar, podendo conter ou não cacau e aromatizantes, nos casos em que forem respeitadas as especificações dispostas na IN Mapa nº 16, de 2005, em relação à adição de leite e soro de leite, e que o produto final esteja na fase líquida e a base láctea represente pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) do total de ingredientes do produto, aplica-se o benefício da alíquota zero disposto no art. 1º, XI da Lei nº 10.925, de 2004. Dispositivos Legais: Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, XI; IN Mapa nº 16, de 2005 e IN Mapa nº 28, de 2007. (Grifei)

Consoante se observa, três seriam os requisitos exigidos para que o produto fosse considerado “bebida láctea”: (1) destinar-se ao consumo humano ou ser utilizada na

industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano; (2) a base láctea do produto deve representar pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) do total de ingredientes da bebida; e (3) deverão ser respeitados todos os regulamentos emanados pelo MAPA para a identificação de bebidas lácteas, notadamente aqueles previstos atualmente na IN 16/2005.

C) Da comprovação de existência de critérios da legislação específica

A questão é posta da seguinte forma: Pela inexistência de conceituação legal expressa sobre o produto “mistura láctea”, que somente veio a ocorrer em 2017 (o auto de infração compreende os anos de 2016 e 2017), qual é a consequência do registro efetuado pela Recorrente junto ao MAPA? Ou seja, se o contribuinte efetuou o registro de um produto junto ao Órgão regulador, qual é o efeito jurídico para fins de tratamento tributário?

Atente-se que a Legislação que trouxe o benefício da alíquota “zero” para as Contribuição ao PIS e COFINS, utiliza-se da expressão: **bebidas e compostos lácteos**. Tem-se que a regra geral aplicável ao NCM/TIPI define que a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas, além de que a classificação das mercadorias deve ser feita pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial.

VIII) O fator que determina a característica essencial varia conforme o tipo de mercadorias. Pode, por exemplo, ser determinado pela natureza da matéria constitutiva ou dos componentes, pelo volume, quantidade, peso ou valor, pela importância de uma das matérias constitutivas tendo em vista a utilização das mercadorias. (Grifei)

A Recorrente enfatizou que durante a fiscalização apresentou laudos técnicos, ainda que o ônus da prova fosse do Fisco. Os três LAUDOS TECNICOS fundamentados, firmados por profissionais habilitados e de credibilidade, de maneira unânime, concluem que o produto elaborado pela Recorrente (“denominado de mistura láctea”), seria uma bebida láctea.

Conforme destacado pela Recorrente, o Decreto nº 7.574/2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, dispõe, em uniforme confirmação do ônus da prova da Fazenda Pública e o dever de observar a presunção de inocência (salvo as exceções previstas em lei), a saber:

“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25). (...)”

Art. 28. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e sem prejuízo do disposto no art. 29 (Lei nº 9.784, de 1999, art. 36).”

Analisando os autos, verifico que os documentos anexados **pela Recorrente, à princípio**, parecem comprovar as suas razões, em especial, os detalhes específicos considerados nos laudos técnicos. Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material, vota-se para CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, para que a Unidade Preparadora providencie o seguinte:

- (1) Intimar a Recorrente para apresentar documentos e informações que comprovem o exato estado do produto comercializado denominado “Mistura Láctea” e “Creme Culinário” incluindo-se normativos específicos a que deve obediência (ex.: Secretaria de Defesa Agropecuária do MAPA, Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento) confrontando-os com a definição previstas na NESH;
- (2) Destacar, caso exista, a diferença entre o produto da Recorrente “Mistura Láctea Condensada” e “bebida láctea”, com os fins de aplicação do disposto no inciso XI, do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004. Em relação ao produto “Creme Culinário”, por inexistir uma normatização específica, verificar se a sua composição se aproxima da composição da bebida láctea. Na sequência, estabelecer a relação entre as regras especializadas dos produtos, nos termos da previsão legal específica (acima citada) e a respectiva aplicação da legislação tributária;
- (3) Esclarecer se possui alguma formação técnica que permita, sem nenhuma dúvida, estabelecer a distinção dos produtos sob análise em seus aspectos de composição, sem a necessidade de avaliação específica por profissionais habilitados, a fim de reconhecer ou não um produto como bebida láctea. Caso o auditor fiscal não possua a competência técnica necessária para tal análise, oficiar um órgão auxiliar da Receita Federal, como o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia (INMETRO), Instituto Nacional de Tecnologia - INT ou outro órgão especializado, solicitando a elaboração de um laudo técnico que contraponha ou confirme os laudos apresentados pelo contribuinte, garantindo assim a precisão e imparcialidade da classificação fiscal do produto;
- (4) Pela inexistência de conceituação legal expressa sobre o produto “mistura láctea”, que somente veio a ocorrer em 2017 (o auto de infração compreende os anos de 2016 e 2017), qual é a consequência do registro efetuado pela Recorrente, antes da definição legal, junto ao MAPA? Ou seja, se o contribuinte efetuou o registro de um produto junto ao Órgão regulador, caracterizando-o como similar a produto beneficiado com alíquota zero, qual é o efeito jurídico para fins de tratamento tributário?
- (5) Elaborar relatório de análise dos documentos e informações apresentados pela Recorrente, inclusive dos laudos técnicos elaborados por especialistas, em sua íntegra, bem como demais informações técnicas (incluindo aquelas mencionadas no item 3), devendo tomar as providências que julgar necessárias para o efetivo cumprimento da diligência;
- (6) após cumpridas essas etapas, cientificar o contribuinte dos resultados da diligência para se manifestar no prazo de 30 dias, retornando-se os autos a este Conselho para a continuidade do julgamento.

Francisca das Chagas Lemos

RESOLUÇÃO 3302-002.873 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13136.720610/2020-91

DOCUMENTO VALIDADO