



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720006/2023-55
ACÓRDÃO	3102-002.735 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ARCOS DOURADOS COMERCIO DE ALIMENTOS SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

IMPUGNAÇÃO. ARGUMENTOS E PROVAS NÃO APRECIADOS. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA.

Sendo constatado que a decisão recorrida deixou de apreciar argumentos e provas capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada, há de ser reconhecida a nulidade da referida decisão e dos atos subsequentes, nos termos do art. 59, inciso II, do Decreto 70.235/1972, determinando-se o retorno dos autos para que a DRJ profira nova decisão, sob pena de supressão de instância e preterição do direito de defesa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em acolher a preliminar de nulidade, para o fim de anular o acórdão recorrido e todos os atos posteriores à referida decisão, sendo determinado o retorno dos autos à DRJ para proceder ao devido julgamento da impugnação apresentada. Vencidos os conselheiros Pedro Sousa Bispo e Fábio Kirzner Ejchel que entendiam pela rejeição da nulidade acolhida pelo relator e pronto julgamento do mérito.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fabio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Luiz Carlos de Barros Pereira, Keli Campos de Lima (substituto[a] integral), Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09:

O presente processo tem por objeto impugnação apresentada em face dos autos de infração de f. 103-120, por meio dos quais foi constituído crédito tributário da Contribuição para o PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS referentes aos períodos de apuração dos anos-calendário 2018 e 2019, multa de ofício e juros de mora calculados até 01/2023.

Da fiscalização

O crédito tributário lançado perfaz o montante de R\$ 324.325.350,66, conforme valores abaixo discriminados (códigos de receita: 6656 – PIS; 5477 – COFINS):

(...)

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (TVF) de f. 122-147, parte integrante dos lançamentos, o procedimento fiscal que culminou na lavratura desses AI originou ante a negativa do contribuinte em atender à intimação da Receita Federal do Brasil (RFB) para que realizasse a autorregularização das EFD-Contribuições e das DCTF dos períodos nos quais enquadrou as sobremesas geladas vendidas em suas lanchonetes como bebidas lácteas, beneficiadas, assim, pela alíquota zero de PIS e COFINS, conforme previsão do art. 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925/2004, pois entende que faz jus a tal benefício.

Além disso, nas “argumentações apresentadas pelo contribuinte, considerando produtos assemelhados a sorvetes (sobremesas geladas) como bebida láctea sujeita à alíquota zero, foi formulada consulta interna à Coordenação-Geral de Tributação - COSIT para esclarecer a questão. Foi então expedida a Solução de Consulta Interna nº. 03, de 04/08/2020, estabelecendo que os produtos assemelhados a sorvetes não fazem jus ao benefício previsto pelo artigo 1º, inciso XI da Lei nº 10.925/2004”.

Considerando que a Lei nº 10.925/2004 não define o conceito de bebida láctea para fins de aplicação da referida alíquota zero do PIS e da COFINS, determinando apenas que o produto siga “previsão legal específica” e seja “destinado ao consumo humano ou utilizado na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano”, pontua a fiscalização que um produto será considerado bebida láctea, neste caso, quando observar as normas estabelecidas pelo órgão disciplinador, no caso o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA, especificamente nas regras contidas na Instrução Normativa MAPA nº 16/2005. Mas, por outro lado, a legislação tributária que disponha sobre qualquer modalidade de outorga de isenção, tal como o artigo 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925/2004, deve ser interpretada literalmente nos termos do artigo 111 do CTN, o que significa que somente os produtos que atendam expressamente aos critérios

previstos em legislação específica para bebida láctea, podem usufruir da alíquota zero do PIS/COFINS.

É esclarecido que, durante o procedimento fiscal, foram solicitados e apresentados documentos e informações relativos aos ingredientes das sobremesas, inclusive declarações dos fornecedores das bebidas lácteas utilizadas (Polenghi, Vigor e Lactalis), bem como laudo técnico da empresa “Food Intelligence Laboratório de Análises de Alimentos Ltda.”. A seu turno, a fiscalização solicitou ao Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, que é credenciado pela Receita Federal do Brasil, a obtenção de amostras das sobremesas e a realização de testes laboratoriais para verificar a natureza dos produtos.

Os laudos produzidos pela Falcão Bauer foram no sentido de apontar que as sobremesas geladas não corresponderiam a bebida láctea, mas sim gelado comestível (sorvete soft) de acordo com a Resolução RDC ANVISA 266/2005.

A fiscalização entende que a bebida láctea comercializada pelo contribuinte nada mais é do que um ingrediente utilizado no preparo das sobremesas geladas e não a própria sobremesa, de modo que a empresa não comercializa bebida láctea propriamente dita, mas sim sobremesas geladas ou sorvete do tipo soft que se enquadram no conceito de gelado comestível previsto na Resolução ANVISA RDC nº 266/2005, razão pela qual, pelo princípio da especialidade, a legislação mais adequada aplicável ao presente procedimento fiscal é a referida resolução e não a IN MAPA nº 16/2005.

É citado pela fiscalização que segundo a Cartilha de boas práticas de fabricação na indústria de gelados comestíveis elaborada pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) onde consta que sorvete soft, comercializado pelo contribuinte, também pode ser chamado de sorvete expresso, que é aquele servido ao consumidor diretamente da máquina de congelamento, onde a base láctea é batida, enquanto o produto final (sobremesa gelada) vai sendo congelado e aerado ao mesmo tempo.

É esclarecido que a RFB vem manifestando seu posicionamento pela não aplicação do benefício de redução à alíquota zero da contribuição para o PIS e para a COFINS. Inicialmente, foi elaborada pela Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil (COSIT) a Solução de Consulta COSIT nº 323/2017, onde se concluiu que não é aplicável à receita de venda de sorvetes à base de leite a redução a zero da alíquota da contribuição para o PIS e a COFINS prevista no inciso XI do artigo 1º da Lei nº 10.925/2004, porque tanto essa lei como a IN MAPA nº 16/2005 não fazem referência a produtos/compostos lácteos, mas somente a bebidas lácteas. Posteriormente, na Solução de Consulta Interna nº 03/2020, também elaborada pela COSIT, concluiu-se que as sobremesas geladas comercializadas pelo contribuinte não estariam enquadradas no conceito de bebida láctea, uma vez que não são produtos líquidos e que a sua caracterização como “pasta cremosa” ou “líquido de alta viscosidade” se revela como uma tentativa elaborada para, ao extremo da tecnicidade, contemplar o pretenso

enquadramento, mas que não está em conformidade com a utilização do termo de emprego comum que foi adotado pela legislação.

Não houve a intenção do legislador que aprovou a inclusão do inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925/2004, resultante do processo de conversão da Medida Provisória nº 351/2007, de contemplar as sobremesas geladas no benefício de alíquota zero das alíquotas da contribuição para o PIS e a COFINS, pois a Emenda Aditiva nº 47, que tratava expressamente desses produtos, não foi acatada pelo Relator da MP.

Realça que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu no julgamento da Apelação/Remessa Necessária nº 5014727-59.2017.4.04.7201 envolvendo a União Federal e a empresa Realce Comércio de Alimentos Ltda. que produtos semelhantes àqueles comercializados pela autuada não se enquadram como bebida láctea, mas sim como gelado comestível, motivo pela qual não estariam sujeitos à alíquota zero do PIS e da COFINS. Referida decisão foi mantida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Foi determinada a base de cálculo das contribuições de acordo com os valores das receitas com as vendas de sobremesas geladas que foram lançados nas contas contábeis: “086.060.421010.421013 – Venda Produto Alíquota Zero P/C” durante o ano de 2018 e “1043086.060.421010.421013 - Venda Produto Alíquota Zero P/C” durante o ano de 2019 e de acordo com as receitas que foram extraídas dos blocos M410 (PIS) / M810 (COFINS) das EFDContribuições desses anos, com a natureza da receita de “leite fluido pasteurizado ou industrializado, ..., bebidas e compostos lácteos, destinados ao consumo humano ou utilizados na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano”.

Da impugnação

O contribuinte tomou ciência dos autos de infração, bem como do TVF e anexos, por meio do seu domicílio tributário eletrônico em 11/01/2023 (f. 352) e apresentou impugnação tempestiva em 10/02/2023 (f. 359-384), alegando, em suma, o que se relata a seguir.

Informa que possui como objeto social, entre outras atividades, a exploração e operação de restaurantes na modalidade “fast food”, cafés, tortas, doces, sobremesas em geral, por sua conta ou de terceiros, ou uma combinação de ambos, inclusive por meio de franquias. Essa exploração e operação faz-se sob a marca McDonald’s.

Defende a manutenção da alíquota de 0% de PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes da venda de sobremesas geladas porque após a realização de testes laboratoriais e laudos técnicos combinados com a análise da regulamentação emitida pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), por meio da Instrução Normativa nº 16/2005, para definir o que é considerado uma bebida láctea, a Impugnante verificou que essas sobremesas geladas que comercializa nos seus restaurantes se caracterizam tecnicamente como bebida

láctea, estando abrangidas pelo artigo 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925/2004 e sujeitas à alíquota zero do PIS e da COFINS no período fiscalizado.

A impugnante alega que o conceito técnico de bebida láctea ao qual faz referência o inciso XI do artigo 1º da Lei nº 10.925/2004 foi estabelecido pelo MAPA por meio da IN 16/2005, a qual deve ser observada na presente discussão, sob pena de violação da própria redação da Lei nº 10.925/2004, dos artigos 110 e 111 do CTN e de precedente do STJ sobre o assunto pois, ao contrário da Resolução ANVISA RDC nº 266/2005, todos os requisitos técnicos previstos naquela IN que regula a bebida láctea foram devidamente cumpridos pelos produtos autuados. Mesmo que se busque aplicar o princípio da especialidade, a Resolução ANVISA RDC nº 266/2005 não é a mais adequada ao presente caso, pois nela é tratada a figura do gelado comestível, que é um tipo de produto diferente do sorvete soft, o qual não há no Brasil, ao contrário de outros países (como os EUA, Inglaterra, Japão e Itália), do ponto de vista regulatório, o referido sorvete soft. Além disso, o órgão regulatório competente para regular o que é uma bebida láctea é o Ministério da Agricultura (MAPA), como a própria Receita Federal já reconheceu em diversas soluções de consulta.

Aduz que obteve laudos laboratoriais produzidos pelo Food Intelligence – Laboratório de Análises de Alimentos, o qual é credenciado pelo Ministério da Agricultura, bem como parecer técnico produzido pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), vinculado ao Ministério da Ciência e Tecnologia, atestando que os produtos sob discussão atendem os requisitos da IN MAPA 16/2005 e se enquadram como bebida láctea. Por outro lado, defende que os laudos produzidos pela Falcão Bauer são imprestáveis para o fim a que se destinam, uma vez que se limitaram a fazer afirmações sem a demonstração técnica das suas conclusões e, inclusive, contêm erros técnicos, como a consideração de que o produto seria um gelado comestível mesmo sendo apresentado numa temperatura de -7,5°C, quando a legislação regulatória exige que esse tipo de produto tenha temperatura igual ou menor que -12°C.

Além dessa questão da temperatura, a impugnante destaca outros requisitos da Resolução RDC ANVISA 266/2005 que também não são observados pelas sobremesas comercializadas: (i) sobremesa não passa pelo processo de homogeneização; (ii) a sobremesa não é submetida à maturação nos restaurantes; (iii) a sobremesa não é armazenada na forma congelada; e (iv) a sobremesa não é submetida ao processo de congelamento, mas apenas de resfriamento.

Segundo a impugnante, naqueles laudos é atestado que esses produtos após saírem da máquina, pronto para consumo, tem posição qualitativa (relação massa/massa) igual à bebida láctea adquirida do fornecedor, havendo somente uma mudança de temperatura e aspecto da bebida láctea, isto é, trata-se, efetivamente, da mesma bebida láctea que foi adquirida dos fornecedores e que está cadastrada no MAPA como tal. Conforme atestado pelo laboratório Food

Intelligence e pelo Instituto Nacional de Tecnologia, a bebida láctea está tecnicamente no estado líquido no momento em que é comercializada ao consumidor final por ser uma massa cremosa, configurando um líquido de alta viscosidade, não podendo se enquadrar no estado gasoso ou sólido, de modo que não é aplicável ao presente caso o entendimento contido na Solução de Consulta Interna COSIT nº 03/2020.

A própria IN MAPA nº 16/2005 admite o acréscimo de ingredientes opcionais não lácteos após a sua industrialização, sem que isso descaracterize a bebida láctea, de modo que os adicionais colocados em algumas sobremesas geladas no momento da entrega do produto ao consumidor final não são suficientes para afastar a caracterização técnica desses produtos como bebida láctea.

É alegado que apesar de a autuação contemplar o produto milk shake (denominado comercialmente de McShake), por entender que tal produto também não se enquadraria como bebida láctea, não explica de forma expressa o motivo desse não enquadramento. Por isso, também são anexados à presente impugnação laudo produzido pelo Laboratório Food Intelligence (doc. nº 9) e o Relatório Técnico nº 0776/17 elaborado por Instituto Nacional de Tecnologia (INT) (doc. nº 10), os quais atestam também que o milk shake comercializado pela Impugnante atende os requisitos técnicos previstos na IN MAPA nº 16/2005 e se enquadra como bebida láctea. Diz que a regulamentação atualmente em vigor não define os critérios que devem ser considerados para determinar os graus de viscosidade de um produto líquido. Nesse laudo preparado pelo Laboratório Food Intelligence, a consistência de “pasta cremosa” corresponde à líquido de alta viscosidade, razão pela qual o McShake também é um líquido de alta viscosidade, atendendo assim às características sensoriais previstas na IN MAPA nº 16/2005 para bebida láctea.

A Impugnante frisa que de acordo com o artigo 30 do Decreto nº 70.235/72 os laudos do Instituto Nacional de Tecnologia (INT) devem ser observados no processo administrativo federal para esclarecer aspectos técnicos dos produtos sob discussão.

Defende a inaplicabilidade da Solução de Consulta COSIT nº 323/2017 porque ela foi elaborada para um produto diverso daquele comercializado pela Impugnante e envolve a discussão acerca da caracterização do produto como composto lácteo e não como bebida láctea, razão pela qual suas conclusões também não se aplicam ao presente caso. O mesmo é defendido quanto ao precedente judicial citado pela Fiscalização por ser um entendimento isolado e não se aplica para a Impugnante, a qual não é parte naquele processo.

Ainda, a premissa de que o produto seria um gelado comestível utilizada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região para rever a sentença favorável ao contribuinte naquele caso contraria as informações técnicas contidas nos laudos e parecer técnico que acompanham a presente impugnação.

Por fim, “a Impugnante pleiteia seja acolhida e integralmente provida a presente Impugnação para que sejam julgados improcedentes os Autos de Infração objeto do Processo Administrativo nº 15746-720.006/2023-55, cancelando-se integralmente os débitos de PIS e COFINS, multa e juros cobrados pelos autos de infração”.

É o relatório.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09, por meio do Acórdão nº 109-020.370, de 23 de novembro de 2023, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. BENEFÍCIO FISCAL.

A redução a zero da alíquota da contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS, prevista no art. 1º, XI, da Lei nº 10.925, de 2004, não alcança a receita auferida com a comercialização de sobremesas geladas, independentemente de terem entre os seus ingredientes "bebidas lácteas".

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. BENEFÍCIO FISCAL.

A redução a zero da alíquota da contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS, prevista no art. 1º, XI, da Lei nº 10.925, de 2004, não alcança a receita auferida com a comercialização de sobremesas geladas, independentemente de terem entre os seus ingredientes "bebidas lácteas".

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA. COSIT. EFEITO VINCULANTE NO ÂMBITO DA RFB.

A Solução de Consulta Interna exarada pela COSIT tem efeito vinculante no âmbito da RFB, devendo o entendimento nela constante ser observado por todas as unidades da RFB, sendo por essas aplicado, indistintamente, a todos os contribuintes que estejam na mesma situação de fato nela analisada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente Arcos Dourados Comercio de Alimentos SA, interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na impugnação e alegando, em breve síntese, o seguinte:

(i) o v. Acórdão recorrido é nulo por ter deixado de analisar e enfrentar de forma expressa os argumentos e documentos, inclusive os laudos periciais, apresentados pela ora Recorrente na sua impugnação, conforme reconhecido por diversos precedentes do próprio CARF;

(ii) tanto a Solução de Consulta Interna COSIT 03/2020 quanto a Solução de Consulta COSIT nº 323/2017 não se aplicam ao presente caso, tendo sido elaboradas para produto diverso daquele comercializado pela Recorrente, não podendo suas conclusões serem aplicadas a presente discussão, muito menos de forma automática como fez o v. Acórdão recorrido;

(iii) o conceito técnico de bebida láctea ao qual faz referência o inciso XI do artigo 1º da Lei nº 10.925/2004 foi estabelecido pelo MAPA por meio da IN 16/2005, o qual deve ser observado na presente discussão, sob pena de violação da própria redação da Lei 10.925/2004, dos artigos 110 e 111 do CTN e de precedente do STJ sobre o assunto;

(iv) com já apontado, a Recorrente obteve laudos laboratoriais produzidos pelo Food Intelligence – Laboratório de Análises de Alimentos, o qual é credenciado pelo Ministério da Agricultura, bem como parecer técnico produzido pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), vinculado ao Ministério da Ciência e Tecnologia, atestando que os produtos sob discussão atendem os requisitos da IN MAPA 16/2005 e se enquadram como bebida láctea;

(v) os produtos comercializados pela Recorrente atendem aos requisitos técnicos previstos na IN MAPA 16/2005 para se enquadrarem como bebida láctea, ao passo que não atendem todos os requisitos técnicos exigidos pela Resolução ANVISA RDC nº 266/2005 e que são necessários para configurarem um gelado comestível, especialmente em relação a temperatura;

(vi) conforme atestado pelo laboratório Food Intelligence e pelo Instituto Nacional de Tecnologia, a bebida láctea está tecnicamente no estado líquido no momento em que é comercializada ao consumidor final, configurando um líquido de alta viscosidade, não podendo se enquadrar no estado gasoso ou sólido, o que reforça que não é aplicável ao presente caso o entendimento contido na Solução de Consulta Interna COSIT nº 3/2020;

(vii) a própria IN MAPA 16/2005 admite o acréscimo de ingredientes opcionais não lácteos após a sua industrialização, sem que isso descaracterize a bebida láctea, de modo que os adicionais colocados em algumas sobremesas geladas no momento da entrega do produto ao consumidor final não são suficientes para afastar a caracterização técnica desses produtos como bebida láctea;

(viii) os laudos produzidos pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer a pedido da D. Fiscalização são superficiais e não explicam de forma detalhada os argumentos técnicos que suportariam as suas conclusões, diferentemente do parecer técnico produzido pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT) que acompanha esta impugnação e corrobora a caracterização

dos produtos como bebida láctea, o qual se mostra muito mais robusto e detalhado tecnicamente e deve prevalecer sobre aqueles laudos, conforme a legislação e precedentes do CARF; e

(ix) o precedente judicial citado pela D. Fiscalização configura um entendimento isolado e não se aplica para a Recorrente, a qual não é parte naquele processo. Ademais, a premissa de que o produto seria um gelado comestível utilizada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região para rever a sentença favorável ao contribuinte naquele caso contraria as informações técnicas contidas nos laudos e parecer técnico juntados ao presente processo administrativo.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

1 DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que o v. acórdão recorrido é nulo, por violação aos princípios do devido processo legal, ampla defesa e contraditório, previstos no artigo 5.º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal, e ao disposto no artigo 31 do Decreto nº 70.235/72, artigo 3º da Lei nº 9.784/99 e artigo 489 do Código de Processo Civil, em razão da falta de apreciação dos argumentos e documentos apresentados na impugnação.

Para corroborar suas alegações, apresenta os seguintes argumentos:

23.Em sua Impugnação, a Recorrente demonstrou detalhadamente que os produtos autuados correspondiam a bebida láctea nos termos da regulamentação emitida pelo Ministério da Agricultura (MAPA), o qual tem competência regulatória para tratar do assunto, e que não atendiam a regulamentação da Anvisa na sua totalidade para configurar um gelado comestível, razão pela qual a receita de venda desses produtos estaria sujeita a alíquota zero do PIS/COFINS prevista no artigo 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925/2004.

24.Para corroborar suas conclusões, a Recorrente trouxe inúmeros documentos e informações técnicas, especialmente os laudos técnicos do Laboratório Food Intelligence, que é credenciado pelo MAPA, e relatórios técnicos produzidos pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), vinculado ao Ministério da Ciência e Tecnologia, além de ter demonstrado a fragilidade técnica do laudo produzido pelo Laboratório Falcão Bauer a pedido da D. Fiscalização.

25. Também foram rebatidos outros argumentos trazidos nos autos de infração sob discussão e demonstrada a inaplicabilidade aos produtos autuados das conclusões contidas nas Soluções de Consulta COSIT 03/2020 e 323/2017, bem como do precedente do TRF da Quarta Região citado pela fiscalização.

26. Contudo, nenhum desses argumentos ou documentos foi devidamente analisado e enfrentado de forma expressa no v. Acórdão recorrido, tendo a Delegacia de Julgamento da Receita Federal se limitado a reproduzir os termos da Solução de Consulta COSIT 03/2020 e argumentar que estaria vinculada à suas conclusões, razão pela qual os autos de infração deveriam ser mantidos.

27. A simples leitura do v. Acórdão recorrido basta para verificar que o julgador de primeira instância administrativa se omitiu sobre todos os pontos e documentos relevantes trazidos na Impugnação e até mesmo sobre a maioria dos pontos que a própria D. Fiscalização utilizou para fundamentar os autos de infração, os quais não foram sequer considerados pelo v. Acórdão recorrido.

É o que passo a apreciar.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 122 a 147), a autoridade fiscal relata os procedimentos adotados durante a fiscalização, entre eles: ampla participação do contribuinte para descrever as mercadorias objeto de investigação e justificar o seu posicionamento; juntada de declarações dos fornecedores e laudos técnicos laboratoriais; análise da legislação específica, especialmente, Lei nº 10.925/2004, IN MAPA nº 16/2005 e Resolução ANVISA RDC nº 266/2005; análise do posicionamento da Receita Federal na Solução de Consulta COSIT Nº. 323/2017; formulação de consulta interna à Coordenação-Geral de Tributação – COSIT, questionando se “determinados produtos produzidos e comercializados em larga escala por grandes redes de lanchonetes - sob a designação de “casquinha, sundae, massa gelada, sobremesa gelada e shake” - fazem jus ou não ao benefício fiscal da alíquota zero”, o que foi respondido com a emissão da Solução de Consulta Interna COSIT Nº. 03/2020; análise de decisões judiciais; obtenção de esclarecimentos mais específicos sobre as questões envolvendo as matérias-primas fornecidas e os produtos finais comercializados pela contribuinte; coleta de amostras e elaboração de laudo técnico dos produtos declarados como sujeitos à alíquota zero.

Diante disto, assim concluiu a autoridade fiscal:

4.5. Da Conclusão sobre as Verificações Realizadas

4.5.1. Assim, conforme discorrido e comprovado ao longo do presente Termo de Verificação de Infração Fiscal, da análise da legislação específica aplicada em definição dos gelados comestíveis (Resolução RDC ANVISA nº 266) e das evidências constatadas nos laudos técnicos emitidos pelo Laboratório Falcão Bauer, tem-se convicção de que os elementos apresentados são plenamente suficientes para demonstrar que não é possível tratar as sobremesas geladas como se fossem bebidas lácteas.

4.5.2. Por tudo que foi apurado e analisado durante o procedimento fiscal, considerando o entendimento da Receita Federal exarado nas Soluções de Consulta relativas à questão (Solução de Consulta COSIT Nº. 323/2017 e Solução de Consulta Interna COSIT Nº. 03/2020) e nos Acórdãos prolatados pelas DRJs em processos semelhantes; considerando o entendimento jurisprudencial demonstrado nas decisões relatadas nos Tribunais Superiores; considerando as prescrições legislativas restritivas e de especificidade trazidas pelas leis, portarias e instruções normativas correlatas; considerando o resultado das tratativas legislativas na conversão da MP 351/2007 na Lei 11.488/2007, que alterou o art. 1º, inciso XI da Lei 10.925/2004, afastando a inclusão das sobremesas geladas no rol dos produtos sujeitos à alíquota zero de PIS/COFINS; e considerando os resultados indicados, após a elaboração dos laudos técnicos conduzidos pelo Laboratório Falcão Bauer, de que os produtos finais não estão no estado líquido e de que se tratam de sorvetes soft e não de bebida láctea; concluímos que as sobremesas geladas oferecidas pelo contribuinte aos seus consumidores não se enquadram no conceito de bebida láctea estabelecida pela IN MAPA nº. 16/2005, mas sim gelados comestíveis conforme Resolução RDC ANVISA nº 266, e dessa forma as receitas advindas da comercialização desses produtos não fazem jus ao benefício fiscal da aplicação de alíquota zero para as contribuições para o PIS e Cofins, conforme previsto no art. 1º, inciso XI da Lei nº. 10.925/2004.

Conforme se verifica, de forma clara, a Solução de Consulta Interna COSIT nº 03/2020 foi apenas um dos fundamentos para embasar o entendimento exarado no Auto de Infração, sendo inegável que os principais fundamentos e provas que envolvem a autuação foram obtidos no laudo técnico conduzido pelo Laboratório Falcão Bauer, por se tratar de análise técnica das amostras fornecidas pela própria contribuinte dos produtos que foram declarados como sujeitos à alíquota zero, assim como, pela interpretação realizada pela autoridade fiscal das normas aplicáveis ao caso concreto.

Em sua impugnação, a recorrente colacionou provas e argumentos que contestam as conclusões adotadas pela autoridade fiscal, tanto no que se refere à análise técnica das mercadorias objeto de investigação, quanto em relação ao enquadramento dos fatos às normas que disciplinam a matéria, além de impugnar expressamente a aplicação do entendimento exarado na Solução de Consulta COSIT Nº. 323/2017 e na Solução de Consulta Interna COSIT Nº. 03/2020 ao presente caso, conforme se verifica da síntese das alegações apresentadas:

(i) o conceito técnico de bebida láctea ao qual faz referência o inciso XI do artigo 1º da Lei nº 10.925/2004 foi estabelecido pelo MAPA por meio da IN 16/2005, a qual deve ser observada na presente discussão, sob pena de violação da própria redação da Lei 10.925/2004, dos artigos 110 e 111 do CTN e de precedente do STJ sobre o assunto;

(ii) com já apontado, a Impugnante obteve laudos laboratoriais produzidos pelo Food Intelligence – Laboratório de Análises de Alimentos, o qual é credenciado pelo Ministério da Agricultura, bem como parecer técnico produzido pelo Instituto

Nacional de Tecnologia (INT), vinculado ao Ministério da Ciência e Tecnologia, atestando que os produtos sob discussão atendem os requisitos da IN MAPA 16/2005 e se enquadram como bebida láctea;

(iii) os produtos comercializados pela Impugnante atendem aos requisitos técnicos previstos na IN MAPA 16/2005 para se enquadrarem como bebida láctea, ao passo que não atendem todos os requisitos técnicos exigidos pela Resolução ANVISA RDC nº 266/2005 e que são necessários para configurarem um gelado comestível, especialmente em relação a temperatura;

(iv) conforme atestado pelo laboratório Food Intelligence e pelo Instituto Nacional de Tecnologia, a bebida láctea está tecnicamente no estado líquido no momento em que é comercializada ao consumidor final, configurando um líquido de alta viscosidade, não podendo se enquadrar no estado gasoso ou sólido, de modo que não é aplicável ao presente caso o entendimento contido na Solução de Consulta Interna COSIT nº 3/2020;

(v) a própria IN MAPA 16/2005 admite o acréscimo de ingredientes opcionais não lácteos após a sua industrialização, sem que isso descaracterize a bebida láctea, de modo que os adicionais colocados em algumas sobremesas geladas no momento da entrega do produto ao consumidor final não são suficientes para afastar a caracterização técnica desses produtos como bebida láctea;

(vi) os laudos produzidos pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer a pedido da D. Fiscalização são superficiais e não explicam de forma detalhada os argumentos técnicos que suportariam as suas conclusões, diferentemente do parecer técnico produzido pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT) que acompanha esta impugnação e corrobora a caracterização dos produtos como bebida láctea, o qual se mostra muito mais robusto e detalhado tecnicamente e deve prevalecer sobre aqueles laudos, conforme a legislação e precedentes do CARF;

(vii) a Solução de Consulta COSIT nº 323/2017 foi elaborada para um produto diverso daquele comercializado pela Impugnante e envolve a discussão acerca da caracterização do produto como composto lácteo e não como bebida láctea, razão pela qual suas conclusões também não se aplicam ao presente caso; e

(viii) o precedente judicial citado pela D. Fiscalização configura um entendimento isolado e não se aplica para a Impugnante, a qual não é parte naquele processo. Ademais, a premissa de que o produto seria um gelado comestível utilizada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região para rever a sentença favorável ao contribuinte naquele caso contraria as informações técnicas contidas nos laudos e parecer técnico que acompanham a presente impugnação.

Ao apreciar a impugnação apresentada, assim se manifestou o v. acórdão recorrido:

[...] a lide limita-se em definir se aquelas sobremesas geladas podem ser consideradas como bebidas lácteas e, conseqüentemente, fazer jus ao benefício da alíquota zero das referidas contribuições.

Essa questão, acerca da aplicação do benefício fiscal da alíquota zero a essas contribuições, foi submetida à Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) por meio de consulta interna formulada pela Divisão de Tributação da Superintendência da Receita Federal do Brasil da 8ª Região Fiscal (SRRF08/Disit), em 08/03/2019. Foi então exarada a Solução de Consulta Interna (SCI) nº 03/2020, estabelecendo que 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 previsto no art. 1º, XI, da Lei nº 10.925/2004.

Destaca-se que não cabe a este órgão de julgamento a análise de legalidade da Solução de Consulta exarada pela COSIT, há que se observar a regra de vinculação do entendimento expresso no referido normativo, estando os servidores da Receita Federal do Brasil submetidos ao entendimento nela previsto, nos termos do art. 33 da IN RFB nº 2058/2021:

(...)

Destarte adoto, como razão de decidir, os fundamentos dessa SCI e que são reproduzidos a seguir:

(...)

Assim, em que pesem os argumentos apresentados pela interessada, mostra-se correto o procedimento da autoridade a quo no sentido de considerar que a receita bruta decorrente da venda de sobremesas geladas (gelado comestível/sorvete soft/massa gelada) não se aplica o benefício de redução da alíquota a zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, prevista no art. 1º, XI, da Lei nº 10.925/2004, por não serem produtos caracterizados como bebidas lácteas, pois este é o entendimento de caráter vinculante no âmbito da RFB, inclusive de observância obrigatória por este órgão julgador.

Havendo, pois, entendimento de observância obrigatória neste momento processual, entendo por despiciendo analisar se é a Instrução Normativa nº 16/2005 do MAPA ou a Resolução RDC nº 266/2005 da ANVISA que se aplica ao caso concreto. Porque a definição, para fins tributários no âmbito da RFB, do que sejam bebidas e compostos lácteos nos termos trazidos pelo art. 1º, XI, da Lei nº 10.925/2004, não contempla sorvetes de "casquinha", "sundae", massa gelada e sobremesa gelada conforme entendimento exarado pela COSIT por meio daquela SCI nº 03/2020.

Por fim, quanto à pretensão de adotar as conclusões do Laudos e Pareceres juntados pela Impugnante à sua defesa em detrimento dessa SCI e dos laudos produzidos por determinação da autoridade fiscal no decorrer do procedimento fiscal, ante ao previsto no artigo 30 do Decreto nº 70.235/72, entendo que a exegese desejada pela defendente não se mostra a mais correta. Neste ponto, também há entendimento de caráter vinculante a ser observado por este órgão julgador.

(...)

Não tem a Impugnante, por conseguinte, o direito de ter a sua receita auferida com a venda de sobremesas geladas sujeita à redução a zero da alíquota da contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS, na forma do art. 1º, XI, da Lei nº 10.925/2004.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Inicialmente, é oportuno ressaltar que, mesmo após a formulação da consulta interna à Coordenação-Geral de Tributação – COSIT, questionando se “*determinados produtos produzidos e comercializados em larga escala por grandes redes de lanchonetes - sob a designação de "casquinha, sundae, massa gelada, sobremesa gelada e shake" - fazem jus ou não ao benefício fiscal da alíquota zero*”, e a emissão da Solução de Consulta Interna COSIT Nº. 03/2020, a fiscalização continuou a investigação da subsunção das mercadorias objeto da autuação ao artigo 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925/04, realizando ampla análise da legislação aplicável ao caso, pleiteando esclarecimentos mais específicos sobre as questões envolvendo as matérias-primas fornecidas e os produtos finais comercializados pela contribuinte; coletando amostras, e pleiteando a elaboração de laudo técnico pelo Laboratório Falcão Bauer.

A continuidade do procedimento de fiscalização, mesmo após a edição da Solução de Consulta Interna COSIT nº 03/2020, corrobora a argumentação da recorrente de que a referida solução de consulta não possui efetivo vinculante de forma automática e incontestável, no sentido de que, em se tratando de produtos denominados de "casquinha, sundae, massa gelada, sobremesa gelada e shake", não haveria necessidade de análise das circunstâncias e provas do caso em concreto, em razão do entendimento de caráter vinculante no âmbito da RFB de que não seria aplicável o benefício de redução de alíquota zero previsto no artigo 1º, XI, da Lei nº 10.925/04.

Não se está a afastar a vinculação prevista no artigo 33, inciso I, da IN RFB nº2.058/21¹. Entretanto, é certo que, tendo a Solução de Consulta Interna COSIT nº 03/2020 analisado o questionamento em tese formulado pela própria fiscalização acerca de “determinados produtos produzidos e comercializados em larga escala por grandes redes de lanchonetes - sob a designação de "casquinha, sundae, massa gelada, sobremesa gelada e shake", sem qualquer exame prévio técnico de produto específico, muito menos de produto específico da contribuinte ora em questão, o entendimento exarado pela COSIT só se torna vinculante quando demonstrada a total subsunção do caso concreto aos fundamentos ali expostos.

Frise-se que se trata de Solução de Consulta Interna, sem qualquer participação do contribuinte, o que, por óbvio, não pode afastar o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório no processo administrativo fiscal.

Assim, cumpre reproduzir os fundamentos expostos na Solução de Consulta Interna COSIT nº 03/2020 a respeito da aplicabilidade do benefício de redução de alíquota zero previsto

¹ Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação: I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB

no artigo 1º, XI, da Lei nº 10.925/04 aos produtos denominados de "casquinha, sundae, massa gelada, sobremesa gelada e shake":

15 Assim, cabe destacar que para fins de fruição do benefício da alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, o produto vendido deve corresponder a uma bebida láctea ou composto lácteo. De pronto, afirma-se não se tratarem os produtos mencionados na inicial de compostos lácteos, uma vez que não são produtos em pó. Além disso, deve-se repisar, conforme se depreende dos dispositivos supratranscritos, que, nos termos da Instrução Normativa MAPA nº 28, de 12 de junho de 2007, **no composto lácteo os ingredientes lácteos devem representar no mínimo 51% (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) do total de ingredientes (obrigatórios ou matéria-prima) do produto.**

16 Torna-se oportuno reproduzir a definição para bebida, líquido e sorvete encontrada no Novo Dicionário Eletrônico Aurélio versão 5.11:

bebida

[F. subst. de bebido.]

Substantivo feminino.

1. Qualquer líquido bebível.

(...)

líquido

[Do lat. liquidu.]

Adjetivo.

1. Que flui ou corre, tomando sempre a forma dos recipientes em que se encontra: alimento líquido. [Opõe-se a sólido (2).]

(...)

Substantivo masculino.

6. Substância líquida.

7. Alimento líquido; bebida.

(...)

sorvete

(ê) [Do turco xorbet, pelo fr. sorbet e pelo it. sorbetto, com infl. de sorver, poss.]

Substantivo masculino. 1. Designação comum a várias iguarias doces, feitas de suco de frutas ou de leite (com ovos, chocolate, etc.) e congeladas até adquirirem consistência semelhante à da neve.

17 Assim, define-se bebida como um líquido bebível, e líquido é um estado físico da matéria, sendo tudo aquilo que não é sólido, nem gasoso. Nesse sentido, pode-se concluir que a massa gelada, a sobremesa gelada, a "casquinha" e o "sundae" não se enquadram no conceito de bebida láctea, por não serem produtos líquidos.

A “casquinha” e o “sundae” são sorvetes vendidos de diferentes formas, apresentações e acompanhamentos.

18 Em relação ao produto chamado “milk shake”, cabe mencionar que a primeira ideia que surge é a de que ele é uma bebida láctea, tendo em vista ser um líquido bebível. No entanto, deve-se atentar que não é qualquer produto lácteo de fase líquida que deve ser considerado uma bebida láctea.

19 A IN Mapa nº 16, de 2005, em seu item 2.1.1, reproduzido a seguir, define bebida láctea como um produto lácteo resultante da mistura do leite, em várias de suas formas, e soro de leite, podendo ou não ser adicionado de outros produtos ou substâncias alimentícias, nos termos descritos na citada Instrução Normativa, devendo a base láctea representar pelo menos 51% dos ingredientes do produto.

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. (Grifo nosso)

20 Por conseguinte, a bebida láctea deve necessariamente resultar da mistura do leite e do soro de leite e representar 51% ou mais da sua composição, podendo ou não receber adições de outros produtos.

21 Já a definição de produto lácteo, também encontrada na IN Mapa nº 16, de 2005, em seu item 2.1.1.10, é a seguinte:

2.1.1.10. **Produtos Lácteos: entende-se por produto lácteo o produto obtido mediante qualquer elaboração do leite que pode conter aditivos alimentícios e outros ingredientes funcionalmente necessários para sua elaboração.**

(Grifo nosso)

22 Dessa forma, tem-se que o “milk shake” é uma bebida líquida composta de leite, soro, açúcar, podendo conter ou não cacau e aromatizantes. Contudo, deve-se ressaltar que 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% (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) do total de ingredientes do produto, atendendo ao disposto na IN Mapa nº 16, de 2005.

23 Conclui-se, portanto, que não se aplica o benefício fiscal da alíquota zero a que se refere a Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, XI, à receita bruta decorrente da venda

de sorvetes de "casquinha", "sundae", massa gelada e sobremesa gelada, por não serem caracterizados como bebidas lácteas ou compostos lácteos nos termos da IN Mapa nº 16, de 2005, e da IN Mapa nº 28, de 2007.

24 Diferentemente, em relação aos "milk shakes", 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. (Grifos do original)

Em breve síntese, o entendimento de caráter vinculante manifestado pela COSIT foi no sentido de que o produto só será caracterizado como bebida láctea se *"estiver na fase líquida e a base láctea representar pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) do total de ingredientes do produto, atendendo ao disposto na IN Mapa nº 16, de 2005"*. Neste sentido, a massa gelada, a sobremesa gelada, a "casquinha" e o "sundae" - analisados em tese - não se enquadrariam no conceito de bebida láctea, por não serem produtos líquidos. Por outro lado, em relação aos "milk shakes", a COSIT admite o benefício da alíquota zero, desde que atendidos os requisitos previstos na IN Mapa nº 16, de 2005.

De antemão, já se verifica, com a devida vênia, um claro equívoco no v. acórdão recorrido, ao utilizar a Solução de Consulta Interna COSIT nº 03/2020 como razão para decidir, para julgar integralmente improcedente a impugnação, sendo que a autuação também contempla produtos denominados de "milk shakes". Tamanha a necessidade de análise do caso concreto, em cada situação específica, que a própria Solução de Consulta ressalta que *"[...] em relação aos "milk shakes", **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"** (Grifamos).*

Da mesma forma, quanto à massa gelada, à sobremesa gelada, à "casquinha" e ao "sundae", o entendimento exarado na Solução de Consulta Interna COSIT nº 03/2020 só é vinculante e aplicável ao caso concreto quando a base láctea não representar pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) do total de ingredientes do produto, e não se tratar de produto líquido.

Sem adentrar no mérito da controvérsia, o cumprimento (ou não) de ambos os requisitos no caso concreto restou devidamente controvertido nos autos.

Por pertinente, reproduzo os seguintes excertos da impugnação:

III.3 O preenchimento dos requisitos regulatórios estabelecidos pelo MAPA para a bebida láctea e o não atendimento de todos os requisitos da Resolução RDC ANVISA 266/2005 para configurar gelado comestível

37. Como a caracterização da bebida láctea demanda uma análise estritamente técnica para verificar se as características físico-químicas do produto atendem os valores, percentuais e demais condições previstas na IN MAPA 16/2005, a Impugnante procurou o Laboratório Food Intelligence, credenciado pelo MAPA para a realização desse tipo de teste laboratorial, bem como o laboratório de análises do Instituto Nacional de Tecnologia (INT), órgão vinculado ao Ministério da Ciência e Tecnologia.

38. A esse respeito é relevante destacar que a Impugnante submeteu à análise técnica a bebida láctea fabricada pela Vigor e Polenghi que eram comercializados no período autuado, sendo que ambos estão registrados no Serviço de Inspeção Federal (S.I.F) do MAPA como "Bebida Láctea Pasteurizada", conforme atestam as anexas fotos das embalagens das bebidas lácteas adquiridas pela Impugnante junto aos fornecedores (**doc. n° 4**). Ou seja, tais produtos são inequivocadamente enquadrados como bebida láctea pela autoridade competente.

39. O laudo técnico produzido pelo Laboratório Food Intelligence concluiu que tanto a bebida láctea fabricada pelos fornecedores quanto as sobremesas comercializadas pela Impugnante a partir dessa bebida láctea satisfazem os requisitos estabelecidos na regulamentação do MAPA para sua caracterização como bebida láctea (**doc. n° 5**).

40. No laudo técnico produzido pelo Laboratório Food Intelligence foi atestado de forma pormenorizada (vide Tabela II que compõe o laudo) que a composição qualitativa e quantitativa do produto comercializado pela Impugnante atende os requisitos objetivos estabelecidos pela IN MAPA 16/2005.

41. Outro ponto importante atestado pelo Laboratório Food Intelligence na nota 02 à Tabela II é que o produto comercializado pelos restaurantes da Arcos Dourados após sair da máquina, pronta para consumo, tem posição qualitativa (relação massa/massa) igual à bebida láctea adquirida do fornecedor.

42. Ou seja, a mesma bebida láctea que é adquirida do fornecedor e que está cadastrada no Ministério da Agricultura como bebida láctea é resfriada e comercializada ao cliente, havendo somente uma mudança de temperatura e aspecto da bebida láctea.

43. O Instituto Nacional de Tecnologia (INT) também atestou por meio do anexo Relatório Técnico n° 045/17 (**doc. n° 6**) que as sobremesas que foram objeto da autuação preparadas e comercializadas pela Impugnante também atendem os requisitos regulatórios da IN MAPA 16/2005 e se enquadram como bebida láctea, conforme pode ser observado pela resposta aos quesitos 7 e 8 do referido relatório técnico. A seguir transcrevemos a resposta ao quesito 8 do relatório técnico do INT nesse sentido:

"Este Instituto entende que as sobremesas lácteas (casquinhas e sundaes) preparadas e comercializadas nos restaurantes McDonald's são uma bebida destinada ao consumo humano ou a preparação de um produto destinado ao consumo humano, e que tem ao menos 51% da massa (m/m) da composição total

*da bebida sendo relativa a leite ou derivados do leite, conforme análise realizada pelo laboratório Food Intelligence, e **cumprir as regras previstas na regulamentação do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) para a identificação da bebida láctea que são observadas pelos produtos, especialmente aquelas previstas na Instrução Normativa MAPA nº 16/2005.***

44. A equipe técnica do INT também confirmou que não foi observada a adição de nenhum outro ingrediente na máquina que processa a bebida láctea, de modo que as sobremesas comercializadas nos restaurantes mantêm a mesma composição qualitativa da bebida láctea adquirida do fornecedor. Confirma-se nesse sentido a resposta ao quesito 4 do relatório técnico do Instituto Nacional de Tecnologia:

4. Qual a composição qualitativa e quantitativa exata das sobremesas lácteas (casquinhas e sundaes) comercializadas nos restaurantes McDonald's após sair da máquina pronta para consumo?

R: Considerando que não foi observado pela equipe técnica do INT a adição de nenhum outro ingrediente na máquina que processa a bebida láctea, **as sobremesas comercializadas nos restaurantes McDonald's, mantêm a mesma composição qualitativa da bebida láctea citada na resposta do quesito 2 deste Parecer.**

45. Esses esclarecimentos técnicos feitos tanto pelo Laboratório Food Intelligence quanto pelo Instituto Nacional de Tecnologia são importantes, pois, **além de confirmarem que a Impugnante comercializa efetivamente a mesma bebida láctea que foi adquirida dos fornecedores e que está cadastrada no MAPA como bebida láctea**, alterando apenas a sua temperatura e o aspecto em que é apresentada, também demonstram o equívoco da afirmação feita pela D. Fiscalização de que a bebida láctea seria apenas um ingrediente utilizado no preparo das sobremesas.

46. Na verdade, ao contrário do que afirmou a D. Fiscalização para fundamentar a autuação, a bebida láctea não é um mero ingrediente utilizado na preparação da sobremesa gelada, mas sim a própria sobremesa gelada, **uma vez que não há alterações na composição da bebida láctea que é colocada na máquina de preparação da sobremesa, mas apenas o seu resfriamento.**

47. Outro aspecto importante é que, dentre as características certificadas pelo laudo técnico do Laboratório Food Intelligence, cabe destacar o trecho em que o laboratório atesta que as sobremesas possuem consistência de **uma massa cremosa, a qual, do ponto de vista técnico, constitui líquido com alto grau de viscosidade.** Veja-se:

NOTA	INTERPRETAÇÃO TÉCNICA
01	Item 5 – - Consistência é igual a solidez, espessura, estabilidade, constância, firmeza; ou líquida com diferentes graus de viscosidade segundo sua composição. - Pasta cremosa ou líquido de alta viscosidade é a melhor definição encontrada para o item consistência.

48. A conclusão acima é de extrema relevância para a presente discussão, pois foi também com base no estado físico da sobremesa comercializada pela Impugnante que a fiscalização defendeu não se tratar de uma bebida láctea e, consequentemente, afastou o direito à isenção do PIS e da COFINS.

49. Tendo por base a Solução de Consulta Interna COSIT 3/2020, que concluiu que os sorvetes não poderiam ser enquadrados como bebida láctea por não estarem no estado líquido, a D. Fiscalização alegou à fl. 132 do processo administrativo que "as sobremesas geladas comercializadas pelo contribuinte não estariam enquadradas no conceito de bebida láctea, uma vez que não são produtos líquidos. A caracterização como pasta cremosa ou líquido de alta viscosidade se revela como uma tentativa elaborada para, ao extremo da tecnicidade, contemplar o pretense enquadramento, mas que certamente não está em conformidade com a utilização do termo de emprego comum adotado na sua elaboração legal, como se verá em maiores detalhes a seguir.

50. Contudo, como se pode extrair do documento técnico mencionado, **a bebida láctea comercializada pela Impugnante possui estado líquido com alto grau de viscosidade**. A esse respeito, conforme indicado anteriormente, nos termos da IN 16/2005 do MAPA, a bebida láctea em seu estado líquido pode apresentar diferentes graus de viscosidade.

51. O parecer técnico elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia também dedicou várias páginas para analisar o estado físico da bebida láctea no momento da sua comercialização ao consumidor final, também tendo concluído que ela está no estado líquido, configurando um líquido de alta viscosidade, tendo chegado nessa conclusão após a realização de testes de viscosidade e explicações técnicas sobre o assunto. Essa conclusão está bastante clara na resposta ao quesito 6 do parecer técnico transcrita a seguir:

6. É possível afirmar que no momento efetivo da sua comercialização, após saírem da máquina na qual foram preparadas, as sobremesas lácteas (casquinhas e sundaes) comercializadas nos restaurantes McDonald's permanecem no estado líquido?

R: **Sim**. Durante a realização da visita técnica observou-se que as sobremesas servidas em casquinha ou no copo como o sundae, apresentavam consistência cremosa, apesar da temperatura de $-8,5^{\circ}\text{C}$ (oito graus centígrados e meio negativos) imediatamente após a retirada da máquina e depois de sua chegada ao laboratório apesar de a temperatura ter subido aproximadamente 1°C passando para $-7,5^{\circ}\text{C}$ (sete graus centígrados e meio negativos), mantinha a consistência cremosa e sua viscosidade medida foi de 800×10 cP. A medição destas temperaturas e a constatação pela equipe técnica do INT estão descritas nos parágrafos 23, 25 e 26 deste Parecer. Como foi relatado anteriormente, a viscosidade é uma das características reológicas de um fluido e é definida como a taxa de fluxo por unidade de força, ou seja, é a resistência interna, o atrito, de um fluido ao fluxo. **Sendo assim, com o resultado obtido na medida da viscosidade, é possível afirmar que no momento efetivo da sua comercialização, após saírem da máquina na qual foram preparadas, as sobremesas lácteas (casquinhas e**

sundaes) comercializadas nos restaurantes Mcdonald's permanecem no estado líquido.

52. É preciso esclarecer, ainda, que o a bebida láctea não é comercializada congelada, situação que poderia caracterizar que o produto estaria no estado sólido. Nesse sentido, a legislação regulatória define produtos congelados como sendo aqueles que têm a partir de -8°C ou temperatura inferior. Os produtos que têm temperatura maior que -8°C , mas estão dentro de temperaturas baixas, se enquadram na situação de produtos gelados (e não congelados), conforme estabelecido pela Resolução da Comissão Interministerial de Saúde e Agricultura (CISA) n° 10, de 31 de julho de 1984, a qual segue em vigor e cuja cópia acompanha esta impugnação (**doc. n° 7**).

53. Conforme o laudo produzido pela Food Intelligence e o relatório técnico preparado pelo INT que acompanham a presente impugnação, a bebida láctea comercializada pela Impugnante é entregue ao consumidor final em temperatura que varia entre -4°C e -6°C . Portanto, sendo a legislação regulatória citada acima, estão dentro da categoria de produto gelado, que é compatível com o estado líquido, e não se enquadram na categoria de congelado, razão pela qual não estão no estado sólido.

54. Ademais, basta uma visualização do produto a partir das fotos que acompanham os laudos anexos a esta impugnação para se verificar que a bebida láctea comercializada pela Impugnante não está no estado gasoso ou sólido, mas sim no estado líquido, com um nível de liquidez de alta viscosidade, razão pela qual ela tem o aspecto de massa cremosa.

55. Portanto, o argumento da D. Fiscalização de a caracterização da sobremesa gelada como um líquido de alta viscosidade seria uma tentativa elaborada para, ao extremo da tecnicidade, contemplar o enquadramento como bebida láctea não procede e não é respaldado pelos laudos técnicos que acompanham esta impugnação.

56. O equívoco da D. Fiscalização está em não aplicar de forma tecnicamente correta o próprio conceito que trouxe no relatório que acompanha o auto de infração sobre o que configura um líquido. Na fl. 132, a D. Fiscalização afirmou que o termo bebida encontrado no dicionário corresponderia a qualquer líquido bebível, de modo que o conceito de líquido corresponde ao que flui ou corre.

57. O INT explicou no seu parecer técnico que a viscosidade é uma das características de um fluido e permite medir a taxa de fluxo desse fluido. Ao medir tecnicamente a viscosidade da sobremesa comercializada pela Impugnante os técnicos do INT verificaram que a bebida láctea nesse caso está de fato fluindo, mas numa taxa de fluxo menor, daí porque concluíram que o produto configura um líquido de alta viscosidade e não estaria enquadrado nos estados sólido ou gasoso. Não se trata de uma tecnicidade no sentido pejorativo utilizado pela D. Fiscalização, mas sim de uma conclusão baseada em dados científicos e que deve ser observada, sob pena de violação do artigo 110 do CTN.

[...]

66. Dessa forma, diante das conclusões técnicas do Laboratório Food Intelligence, do Instituto Nacional de Tecnologia (INT), do atendimento pelo produto comercializado pela Impugnante dos requisitos previstos na legislação regulatória do MAPA (IN 16/2005) para a caracterização da bebida láctea, resta claro que o óbice trazido pela fiscalização para que o produto comercializado pela Impugnante não fosse considerado uma bebida láctea deve ser afastado. Assim, deve ser reconhecida a sujeição da bebida láctea comercializada pela Impugnante à alíquota zero de PIS/COFINS prevista no artigo 1º, inciso XI, da Lei 10.925/04 e, por consequência, cancelada a cobrança lançada contra a Impugnante.

III.4 O atendimento pelo produto milk shake (McShake) dos requisitos previstos na IN MAPA 16/2005 para configurar uma bebida láctea

67. Muito embora a D. Fiscalização tenha concentrado a sua argumentação nas sobremesas geladas comercializadas pela Impugnante, ela também menciona no termo de verificação fiscal de fls. 121/147 que a autuação também contempla o produto milk shake (denominado comercial de McShake) por entender que tal produto também não enquadraria como bebida láctea, embora não explique de forma expressa o motivo desse não enquadramento.

68. Diante dessa situação, a Impugnante também anexa à presente impugnação laudo produzido pelo Laboratório Food Intelligence (**doc. n° 9**) e o Relatório Técnico n° 0776/17 elaborado por Instituto Nacional de Tecnologia (INT) (**doc. n° 10**), os quais atestam que também o milk shake comercializado pela Impugnante atende os requisitos técnicos previstos na IN MAPA 16/2005 e se enquadra como bebida láctea.

69. De acordo com os laudo e relatório técnico mencionados acima, as características de identidade e qualidade da bebida láctea adquiridas do fornecedor se mantêm inalteradas após submetido ao processo de resfriamento e aeração na Máquina de Resfriamento, ou seja, a Bebida Láctea Resfriada utilizada na preparação do McShake é o mesmo produto adquirido junto ao fabricante, só que em temperatura distinta.

70. A temperatura de conservação e manutenção da Bebida Láctea Resfriada na Máquina de Resfriamento está de acordo com o disposto na IN16 para bebida láctea pasteurizada, posto que não supera 10°C.

71. A preparação do McShake é realizada nos restaurantes imediatamente antes de o produto ser comercializado e entregue ao consumidor. Uma vez definido o sabor, o restaurante manipula os produtos adicionais e insere em um recipiente, seguindo uma proporção previamente definida. Em seguida, extrai e adiciona a Bebida Láctea Resfriada no referido recipiente e submete o conjunto de matérias-primas alimentares a uma agitação por 18 (dezoito) segundos.

72. Conforme é possível constatar no laudo técnico produzido pelo Laboratório Food Intelligence e do relatório técnico produzido pelo INT, o McShake atende

todos os critérios de identidade e qualidade previstos na IN MAPA 16/2005 para seu enquadramento como bebida láctea pasteurizada com adição, uma vez que:

(i) a Bebida Láctea Resfriada, utilizada no preparo do McShake corresponde a bebida láctea adquirida do fabricante, resfriada e aerada, os quais são certificados pelo MAPA como bebida láctea;

(ii) a base láctea do McShake, após a adição dos Produtos Adicionais, se mantém sempre em nível superior a 51%, conforme exigido pela IN MAPA 16/2005, ainda que com uma variação no percentual total nos diferentes sabores comercializados, conforme abaixo:

- *Ovomaltine: base láctea de 70,7%;*
- *Chocolate: base láctea de 64,3%;*
- *Morango: base láctea de 70,5%; e*
- *Flocos: base láctea de 73,1%.*

(iii) o McShake apresenta as características sensoriais previstas na IN MAPA 16/2005, conforme laudo técnico anexo à presente opinião legal, quais sejam:

- *cor:* *de acordo com o ingrediente adicionado:*
 - *Ovomaltine: Marrom*
 - *Chocolate: Marrom*
 - *Morango: Rosa*
 - *Flocos: Marrom Claro*
- *odor e sabor:* *característicos*
- *consistência:* *pasta cremosa.*

(iv) o McShake é servido em temperatura que varia de -4°C a -6°C, ou seja, inferior a 10°C, conforme exigido pela IN MAPA 16/2005.

73. É importante mencionar que a regulamentação atualmente em vigor não define os critérios que devem ser considerados para determinar os graus de viscosidade de um produto líquido. Conforme os itens 4.3, 5.3, 6.3 e 7.3 do laudo técnico preparado pelo Laboratório Food Intelligence, a consistência de "pasta cremosa" corresponde à líquido de alta viscosidade, razão pela qual o McShake também é um líquido de alta viscosidade, atendendo assim às características sensoriais previstas na IN MAPA 16/2005 para bebida láctea.

74. Ademais, o fato de o McShake ser entregue ao consumidor em temperatura de -4 a -6°C faz com que o produto não se caracterize como gelado comestível, conforme a regulamentação própria do MAPA.

75. Dessa forma, as receitas decorrentes da comercialização do milk shake (McShake) nos anos de 2018 e 2019 também estavam abrangidas pela alíquota zero do PIS e da COFINS prevista no artigo 1º, inciso XI, da Lei 10.925/04, devendo

a cobrança dessas contribuições sobre a receita de tais produtos ser integralmente cancelada. (Grifos do original)

Diante disto, restando controvertido nos autos o atendimento (ou não) dos requisitos legais para enquadramento no benefício de alíquota zero disposto no art. 1º, XI, da Lei nº 10.925/04, assim como, a própria subsunção dos fatos autuados ao entendimento exarado na Solução de Consulta Interna COSIT nº 03/2020, e não tendo sido enfrentados os argumentos e provas apresentados pela recorrente na sua impugnação, entendo estar configurada a preterição do direito de defesa que enseja a nulidade do v. acórdão recorrido, nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72².

Ressalte-se que, nos termos do artigo 489, §1º, inciso IV, do CPC, não se considera fundamentada qualquer decisão que não enfrente todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador.

Além dos argumentos já supra transcritos, o v. acórdão recorrido também deixou de se pronunciar sobre as alegações deduzidas nos tópicos “III.5 A imprestabilidade dos laudos produzidos pelo Laboratório Falcão Bauer e a prevalência dos relatórios técnicos elaborados pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT)” e “III.6 A inaplicabilidade ao presente caso da Solução de Consulta COSIT nº 323/2017 e do precedente judicial citado pela fiscalização” da impugnação, o que reforça a nulidade do v. acórdão recorrido, por violação aos princípios do devido processo legal, ampla defesa e contraditório.

Diante do exposto, voto por acolher a preliminar de nulidade, para o fim de anular o v. acórdão recorrido e todos os atos posteriores à referida decisão, sendo determinado o retorno dos autos à DRJ para proceder ao devido julgamento da impugnação apresentada.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para acolher a preliminar de nulidade, no sentido de anular o v. acórdão recorrido e todos os atos posteriores à referida decisão, sendo determinado o retorno dos autos à DRJ para proceder ao devido julgamento da impugnação apresentada.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues

² Art. 59. São nulos: [...] II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.