



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>15746.720006/2023-55</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3101-004.345 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	9 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ARCOS DOURADOS COMERCIO DE ALIMENTOS SA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

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

ACÓRDÃO RECORRIDO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. PRINCÍPIO DA LIVRE CONVICÇÃO FUNDAMENTADA.

Não há que se falar em nulidade do v. acórdão recorrido, quando as questões decididas pelo r. decisum foram devidamente motivadas, observando o princípio da livre convicção fundamentada.

INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA. LAUDOS E PARECERES. ASPECTOS TÉCNICOS. OBSERVÂNCIA NOS JULGAMENTOS ADMINISTRATIVOS.

Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres, nos termos do artigo 30 do Decreto nº 70.235/72.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

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

SOBREMESAS GELADAS. BENEFÍCIO DE ALÍQUOTA ZERO. ENQUADRAMENTO COMO BEBIDA LÁCTEA. IN MAPA Nº 16/05. POSSIBILIDADE.

Restando comprovado tecnicamente que as sobremesas geladas comercializadas pela contribuinte se enquadram no conceito de bebida láctea previsto no artigo 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925/04, e definido pela IN MAPA nº 16/05, deve ser reconhecido o seu direito ao gozo do benefício fiscal de alíquota zero.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

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

**LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.**

Aplica-se à Contribuição para o PIS o decidido sobre a Cofins, por se tratar de mesma matéria fática.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para cancelar os autos de infração. Vencido o Conselheiro Ramon Silva Cunha que negava provimento ao recurso.

*Assinado Digitalmente*

**Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Gilson Macedo Rosenburg Filho** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Gilson Macedo Rosenburg Filho (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 trata de impugnação apresentada contra os Autos de Infração constantes às fls. 103-120, por meio dos quais foi constituído crédito tributário referente à Contribuição para o PIS e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, relativos aos períodos de apuração dos anos-calendário de 2018 e 2019, com acréscimo de multa de ofício e juros de mora calculados até janeiro de 2023.*

*O crédito tributário ora exigido perfaz o montante de R\$ 324.325.350,66 (códigos de receita: 6656 – PIS; 5477 – COFINS), conforme discriminado nos autos. O lançamento decorre do procedimento fiscal instaurado em face da recusa da contribuinte em atender à intimação para autorregularização das EFD-*

*Contribuições e DCTF, em relação aos períodos de apuração de 2018 e 2019, nos quais classificou as receitas decorrentes da venda de sobremesas geladas como receitas beneficiadas pela alíquota zero de PIS e COFINS, nos termos do art. 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925/2004.*

*A fiscalização apurou que a contribuinte, ao considerar tais produtos — como sundae, casquinha, McFlurry e similares — como bebidas lácteas, aplicou indevidamente o benefício fiscal da alíquota zero. Diante da controvérsia interpretativa e da relevância do tema, a autoridade fiscal formulou consulta interna à Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), resultando na Solução de Consulta Interna nº 03/2020, que pacificou o entendimento de que produtos assemelhados a sorvetes não fazem jus à redução da alíquota prevista no art. 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925/2004.*

*Ainda que a Lei nº 10.925/2004 utilize a expressão “bebida láctea”, não fornece definição técnica do termo, remetendo à “previsão legal específica”. A fiscalização, portanto, adotou como parâmetro a Instrução Normativa MAPA nº 16/2005, que define bebida láctea como produto resultante da mistura de leite e soro de leite, cuja base láctea represente, no mínimo, 51% do total de ingredientes. Ressaltou-se, contudo, que a legislação tributária que disponha sobre qualquer modalidade de outorga de isenção, como é o caso do art. 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925/2004, deve ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN). Isso significa que apenas os produtos que atendam expressamente aos critérios previstos na legislação específica para bebida láctea podem usufruir do benefício da alíquota zero de PIS e COFINS, afastando-se interpretações extensivas ou analógicas que extrapolam os limites legais.*

*A fiscalização concluiu que a contribuinte não comercializa a bebida láctea em si, mas sobremesas geladas elaboradas a partir dela, o que resulta em novo produto, dotado de características e classificação distintas. Os produtos finais são servidos ao consumidor em forma pastosa e com adição de coberturas, complementos e acondicionamento próprios de sobremesas, não sendo oferecidos como líquidos para ingestão direta.*

*Para elucidar a natureza dos produtos, foram solicitados documentos à contribuinte, bem como realizados exames laboratoriais, com amostras coletadas por meio do Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, entidade credenciada pela Receita Federal. Os laudos técnicos resultantes atestaram que os itens analisados se enquadram como gelados comestíveis (sorvete soft), conforme definição prevista na Resolução RDC ANVISA nº 266/2005, e não como bebidas lácteas.*

*Para elucidar a natureza dos produtos comercializados, a fiscalização inicialmente solicitou à contribuinte informações detalhadas sobre a composição das sobremesas geladas, bem como os procedimentos de elaboração dos produtos finais. Em resposta, a contribuinte apresentou declarações emitidas pelos*

fornecedores dos insumos (*Polenghi, Vigor e Lactalis*), atestando que os ingredientes classificados como bebida láctea atendiam aos requisitos técnicos da Instrução Normativa MAPA nº 16/2005. Também foram apresentados laudos elaborados pela empresa “Food Intelligence Laboratório de Análises de Alimentos Ltda.”, que confirmariam a adequação dos produtos às especificações técnicas do MAPA. Paralelamente, com o intuito de verificar a efetiva natureza dos itens ofertados ao consumidor, a fiscalização determinou a coleta de amostras em estabelecimento da contribuinte por meio do Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, entidade credenciada pela Receita Federal do Brasil (RFB), para realização de exames físicoquímicos.

Os laudos técnicos emitidos por esse laboratório apontaram que os produtos analisados — tais como casquinhas, sundaes e shakes — não se caracterizam como bebidas lácteas, mas sim como gelados comestíveis do tipo “sorvete soft”, nos termos da Resolução RDC ANVISA nº 266/2005, a qual regulamenta a identidade e qualidade desses produtos.

Tal conclusão reforça a tese da fiscalização de que a bebida láctea utilizada não corresponde ao produto final comercializado, mas sim a um ingrediente da sobremesa, sendo o item ofertado ao consumidor resultado de um novo processo de transformação e, portanto, com enquadramento fiscal diverso, razão pela qual, pelo princípio da especialidade, a legislação mais adequada aplicável ao presente procedimento fiscal é a referida Resolução RDC ANVISA nº 266/2005 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 pela 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 tem reiterado seu entendimento pela inaplicabilidade da alíquota zero da contribuição para o PIS e a COFINS nos casos em questão. Inicialmente, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 323/2017, elaborada pela Coordenação-Geral de Tributação(COSIT), concluiu-se que a receita proveniente da venda de sorvetes à base de leite não se enquadra na redução a zero da alíquota prevista no inciso XI do artigo 1º da Lei nº 10.925/2004. Isso porque tanto a referida lei quanto a Instrução Normativa MAPA nº 16/2005 mencionam expressamente apenas bebidas lácteas, não abrangendo produtos ou compostos lácteos. Posteriormente, na Solução de Consulta Interna nº 03/2020, também emitida pela COSIT, concluiu-se que as sobremesas geladas comercializadas pela contribuinte não se enquadram no conceito de bebida láctea, por não serem produtos líquidos. A caracterização desses itens como “pasta cremosa” ou “líquido

*de alta viscosidade” foi considerada uma tentativa excessivamente técnica de enquadramento, dissociada do uso comum do termo adotado pela legislação.*

*O exame do processo legislativo de conversão da Medida Provisória nº 351/2007, que resultou na inclusão do inciso XI ao art. 1º da Lei nº 10.925/2004, não evidencia qualquer intenção do legislador de contemplar as sobremesas geladas com o benefício fiscal da alíquota zero da contribuição para o PIS e a COFINS. Ao contrário, durante a tramitação da MP, foi apresentada a Emenda Aditiva nº 47, que propunha, de forma expressa, a inclusão dessas sobremesas no rol de produtos beneficiados. No entanto, tal emenda não foi acolhida pelo relator da medida provisória, o que reforça a conclusão de que não houve, no curso do processo legislativo, qualquer manifestação favorável à extensão do benefício fiscal a esse tipo de produto.*

*Segundo a fiscalização, 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 4<sup>a</sup> 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”.*

*A 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 (fls. 359-384), questionando a exigência tributária consubstanciada nos autos de infração referentes ao PIS e à COFINS dos períodos de janeiro de 2018 a dezembro de 2019, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros.*

*Em síntese, a contribuinte, cuja atividade principal é a exploração e operação de restaurantes sob a marca McDonald's, defende que as sobremesas geladas*

*comercializadas em seus estabelecimentos se enquadram tecnicamente como "bebidas lácteas", conforme definição constante na Instrução Normativa MAPA nº 16/2005, razão pela qual entende aplicável a redução a zero das alíquotas do PIS e da COFINS prevista no art. 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925/2004.*

*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, a contribuinte contesta veementemente os laudos apresentados pela fiscalização, produzidos pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, alegando que tais documentos são superficiais, carecem de fundamentação técnica robusta e apresentam contradições, especialmente quanto à temperatura dos produtos analisados, que não atenderia às exigências regulatórias previstas pela Resolução RDC ANVISA nº 266/2005 para gelados comestíveis.*

*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. Além disso, alega que o conceito técnico adotado pela fiscalização, de que as sobremesas seriam "pasta cremosa" e não líquidos, é tecnicamente incorreto, pois os laudos juntados à impugnação demonstraram cientificamente que as sobremesas são líquidos de alta viscosidade, estando plenamente admitido pela regulamentação da bebida láctea, 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 des caracterize 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. Isso também 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 4<sup>a</sup> 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”.*

*A 5<sup>a</sup> Turma desta DRJ/CTA emitiu o acórdão nº 109-020.370, de 23/11/2023, em que não reconheceu a tese da impugnante e manteve o crédito tributário em litígio (fls. 540-557).*

*A contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 575-605), alegando em preliminar a nulidade do referido acórdão por não ter analisado todas as razões suscitadas, bem como rememorou os argumentos de sua impugnação.*

*Referido recurso foi objeto do Acórdão nº 3102-002.735, de 19/09/2024, pela 2<sup>a</sup> Turma da 1<sup>a</sup> Câmara do CARF. O respectivo voto, seguido pela maioria da turma, analisa, primeiramente, uma preliminar de nulidade do acórdão recorrido, levantada pela recorrente, alegando violação dos princípios constitucionais do devido processo legal, ampla defesa e contraditório. A empresa defendeu que diversos argumentos e documentos técnicos apresentados na impugnação, incluindo laudos laboratoriais e pareceres técnicos que caracterizariam seus produtos como bebidas lácteas (segundo a IN MAPA nº 16/2005), foram ignorados pela primeira instância, que se limitou a adotar a Solução de Consulta Interna COSIT nº 03/2020 para decidir.*

*O Relator acolheu a preliminar, destacando que a DRJ deixou de analisar expressamente as provas e os argumentos relevantes apresentados pela empresa. O voto enfatiza que a fiscalização, mesmo após a publicação da Solução de Consulta Interna COSIT nº 03/2020, continuou realizando investigação técnica específica para determinar se os produtos realmente se enquadravam na definição de bebida láctea. Portanto, o Relator esclarece que o entendimento exarado na Solução de Consulta não pode ser aplicado automaticamente sem análise das circunstâncias específicas e das provas técnicas.*

*Adicionalmente, o voto pontua que a própria Solução de Consulta Interna COSIT nº 03/2020 admite que produtos como "milk shakes" poderiam enquadrar-se como bebidas lácteas e usufruir da alíquota zero, caso atendidos requisitos técnicos específicos. Dessa forma, reforça que há necessidade de verificação técnica individualizada dos produtos envolvidos na autuação.*

*Em conclusão, o Relator entende que houve preterição do direito de defesa pela não apreciação adequada das provas e argumentos técnicos pela primeira instância. Diante disso, foi acordado o acolhimento da preliminar de nulidade e determinada a anulação da decisão recorrida e dos atos subsequentes, com o*

*retorno do processo à DRJ para novo julgamento da impugnação, respeitando-se o contraditório e ampla defesa, evitando-se a supressão de instância.*

*É o relatório.*

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09, por meio do Acórdão nº 109-024.101, de 09 de julho de 2025, 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. SOBREMESAS GELADAS. NÃO CONFIGURAÇÃO COMO BEBIDA LÁCTEA. ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

É inaplicável a alíquota zero prevista no art. 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925/2004 às receitas decorrentes da venda de sobremesas geladas que, embora possuam ingredientes de origem láctea, passam por processos físicos de resfriamento, congelamento e aeração que alteram sua natureza original e as descharacterizam como bebidas lácteas.

BEBIDA LÁCTEA. QUALIFICAÇÃO. IN MAPA nº 16/2005.

Tratando-se de produto que se apresente em estado pastoso e que tenha sido submetido a uma transformação por congelamento, conforme análise constante em laudos técnicos, impede sua qualificação como bebida láctea de acordo com a IN MAPA nº 16/2005, que a define, dentre outras características, como produto líquido, resultante da mistura de leite e soro de leite com predominância da base láctea, sem modificação substancial de seu estado físico.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

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

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. SOBREMESAS GELADAS. NÃO CONFIGURAÇÃO COMO BEBIDA LÁCTEA. ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

É inaplicável a alíquota zero prevista no art. 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925/2004 às receitas decorrentes da venda de sobremesas geladas que, embora possuam ingredientes de origem láctea, passam por processos físicos de resfriamento, congelamento e aeração que alteram sua natureza original e as descharacterizam como bebidas lácteas.

BEBIDA LÁCTEA. QUALIFICAÇÃO. IN MAPA nº 16/2005.

Tratando-se de produto que se apresente em estado pastoso e que tenha sido submetido a uma transformação por congelamento, conforme análise constante em laudos técnicos, impede sua qualificação como bebida láctea de acordo com a IN MAPA nº 16/2005, que a define, dentre outras características, como produto

líquido, resultante da mistura de leite e soro de leite com predominância da base láctea, sem modificação substancial de seu estado físico.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente Arcos Dourados Comercio de Alimentos SA, interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na impugnação e no Recurso Voluntário anteriormente interposto, e alegando, em breve síntese, o seguinte:

(i) o v. Acórdão da DRJ não saneou por completo as nulidades apontadas pelo CARF quanto à (a) falta de análise dos documentos que atestam o preenchimento dos requisitos técnicos para classificação dos produtos comercializados como bebidas lácteas, nos termos da IN 16/05, (b) à imprestabilidade dos laudos do Laboratório Falcão Bauer e a prevalência dos relatórios técnicos do INT, e (c) da inaplicabilidade do precedente judicial citado pela fiscalização, qual seja a Apelação Cível / Remessa Necessária n. 5014727-59.2017.4.04.7201, tendo se baseado exclusivamente nos laudos do Laboratório Falcão Bauer para obter as suas conclusões técnicas e decidir desfavoravelmente à ora Recorrente, sem explicar de forma racionalmente lógica e detalha o motivo pelo qual os laudos do INT, Food Intelligence e demais documentos técnicos apresentados na Impugnação não seriam aplicáveis do ponto de vista técnico-científico;

(ii) os laudos produzidos pelo Laboratório Falcão Bauer são superficiais e não explicam de forma detalhada os argumentos técnicos que suportariam as suas conclusões, diferentemente dos pareceres técnicos produzidos pelo INT e demais documentos acostados aos autos, os quais se mostram muito mais robustos e detalhados tecnicamente e mais convincentes do ponto de vista científico, devendo prevalecer sobre aqueles laudos do Falcão Bauer, conforme a legislação (artigo 30 do Decreto 70.235/1972) e precedentes do CARF;

(iii) os produtos comercializados pela Recorrente atendem os requisitos técnicos previstos na IN 16/05 para se enquadrarem como bebida láctea, ao passo que não atendem todos os requisitos técnicos exigidos pela Resolução 266/05 e que são necessários para configurarem um gelado comestível, especialmente em relação à temperatura, sendo que o próprio v. Acórdão recorrido reconhece que a temperatura aferida pelo Falcão Bauer não atende aos requisitos exigidos pela Resolução 266/05 para a configuração do gelado comestível (pgs. 12/13 do v. Acórdão – fls. 649/650);

(iv) conforme atestado de forma científicamente convincente pelo laboratório Food Intelligence e pelo INT, a bebida láctea está tecnicamente no estado líquido quando é comercializada ao consumidor final, configurando um líquido de alta viscosidade, não podendo se enquadrar no estado gasoso ou sólido. Ademais, não existe, do ponto de vista física, o estado pastoso;

(v) a afirmação do v. Acórdão recorrido de que o simples processo de resfriamento das sobremesas lácteas comercializadas pela Recorrente as transformaria em

*outro produto (sorvetes soft) padece de embasamento técnico, na medida em que não há a criação de um produto novo ou a adição de novas substâncias;*

*(vi) tanto a SCI 03/20 quanto a SC 323/17 não se aplicam ao presente caso, tendo sido elaboradas para produtos diversos daqueles comercializados pela Recorrente ou não analisaram especificamente os produtos autuados, não podendo suas conclusões serem aplicadas à presente discussão de forma vinculativa;*

*(vii) o precedente judicial citado pela fiscalização no auto de infração configura um entendimento isolado, que não se aplica para a Recorrente vez não é parte naquele processo, como também porque a premissa de que o produto seria um gelado comestível, utilizada pelo TRF4 para rever a sentença favorável ao contribuinte naquele caso, contraria as informações técnicas contidas nos laudos e pareceres técnicos juntados ao presente processo administrativo; e*

*(viii) a Recorrente apresentou diversos documentos, inclusive relatório técnico do INT, comprovante que os milk shakes que também foram autuados atendiam aos critérios técnicos do MAPA (IN 16/05) para configurar uma bebida láctea e, segundo a própria conclusão da SCI 03/20, deveriam ter o tratamento de bebida láctea e usufruir da alíquota zero do PIS/Cofins, mas tais documentos não forma expressamente analisados e enfrentados pelo v. Acórdão recorrido, que simplesmente afirmou que não haveriam provas no caso dos milk shakes.*

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 não saneou por completo as nulidades apontadas por este e. CARF quanto à (a) falta de análise dos documentos que atestam o preenchimento dos requisitos técnicos para classificação dos produtos comercializados como bebidas lácteas, nos termos da IN 16/05, (b) imprestabilidade dos laudos do Laboratório Falcão Bauer e a prevalência dos relatórios técnicos do INT, e (c) inaplicabilidade do precedente judicial citado pela fiscalização, qual seja a Apelação Cível / Remessa Necessária n. 5014727-59.2017.4.04.7201, tendo se baseado exclusivamente nos laudos do Laboratório Falcão Bauer para obter as suas conclusões técnicas e decidir desfavoravelmente à ora Recorrente, sem explicar de forma racionalmente lógica e detalhada o motivo pelo qual os laudos do INT, Food

Intelligence e demais documentos técnicos apresentados na Impugnação não seriam aplicáveis do ponto de vista técnico-científico.

Para corroborar suas alegações, apresenta os seguintes argumentos:

26. *O primeiro vício que deixou de ser saneado é a devida análise de toda a prova técnica acostada aos autos, i.e., dos laudos técnicos do INT, Food Intelligence e demais documentos técnicos apresentados na impugnação. A nova decisão da DRJ adota exclusivamente as afirmações contidas nos laudos produzidos pelo Laboratório Falcão Bauer, não tendo sido enfrentada na fundamentação qualquer das provas e documentos trazidos pela ora Recorrente na sua Impugnação, a despeito da ordem expressa do E. CARF nesse sentido.*

27. *Apesar de reconhecer a credibilidade técnica do trabalho desenvolvido pelo INT e o detalhamento contido nos pareceres técnicos, o v. Acórdão recorrido se limita a dizer que os pareceres técnicos do INT e do Laboratório Food Intelligence foram produzidos de forma unilateral pela Recorrente, razão pela qual não poderiam prevalecer sobre os laudos do Laboratório Falcão Bauer. Confira-se (fl. 660):*

*"Por outro lado, embora os pareceres técnicos do INT sejam detalhados, não se pode ignorar que eles não foram produzidos mediante coleta direta e independente de amostras físicas no ambiente dos restaurantes da contribuinte. Pelo contrário, o próprio relatório técnico do INT esclarece que as análises foram efetuadas a partir de visitas técnicas e dos resultados laboratoriais previamente fornecidos pelo laboratório Food Intelligence, contratado diretamente pela contribuinte. Logo, tais relatórios, embora possam gozar de credibilidade técnica em tese, não resultaram de procedimentos analíticos totalmente independentes, mas dependeram substancialmente de informações já produzidas por interesse particular da impugnante. Isso compromete a independência necessária para prevalecer sobre os laudos oficiais obtidos pela fiscalização."* (destaques nossos)

28. *Esse foi o único comentário feito pelo v. Acórdão sobre os laudos do INT e do laboratório Food Intelligence, contido num único parágrafo da pg. 23 do v. Acórdão (fl. 660). Porém, essa afirmação não é nem verdadeira e nem suficiente para sanar o vício de nulidade que justificou a nulidade decretada anteriormente pelo E. CARF.*

29. *A ausência de suficiência na análise das provas trazidas pela ora Recorrente na sua impugnação é demonstrada quando se verifica que toda a fundamentação técnica do v. Acórdão se baseou exclusivamente no que afirmou o Laboratório Falcão Bauer, sem qualquer análise crítica de tais laudos ou mesmo uma explicação racionalmente lógica e pautada em critérios científicos e técnicos para cada ponto de contradição existente entre a conclusão do Falcão Bauer e as conclusões do INT e Food Intelligence ou dos demais documentos apresentados*

*para justificar porque uma afirmação deveria se sobrepor às demais conclusões técnicas.*

*30. O fato da única menção aos laudos do INT e Food Intelligence estarem contidas num único parágrafo ao final do acórdão deixa mais evidente essa insuficiência na análise das provas e prejuízo ao exercício de defesa da Recorrente e aponta, inclusive, que o comentário nesse último parágrafo serviu apenas como tentativa pouco convincente de afirmar que a nova decisão da DRJ estaria cumprindo com a decisão do CARF.*

*31. Some-se a isso, o fato de que a afirmação transcrita acima para tentar tirar a credibilidade dos laudos do INT não condizem com a verdade. O v. Acórdão recorrido afirmou que os laudos do INT não teriam sido produzidos mediante coleta direta e independente de amostras físicas no ambiente dos restaurantes e teriam dependido de informações produzidas previamente pelo Laboratório Food Intelligence, o que supostamente comprometeria a independência do Instituto Nacional de Tecnologia(INT).*

*32. Não obstante, ao examinarmos o relatório técnico do INT constatamos que essa afirmação não é verdadeira. Logo no parágrafo 6 do seu relatório técnico, o INT deixou claro que realizou visitas técnicas tanto aos restaurantes McDonald's quanto ao Laboratório Food Intelligence para acompanhar a obtenção das amostras e realização de testes sob sua supervisão e orientação:*

6. No período de 12 a 16 de setembro de 2016, a Engenheira Mecânica Valéria Said de Barros Pimentel e a Química Silvia Nazaré Ferreira Lucas, da Divisão de Engenharia de Avaliações e de Produção, do Instituto Nacional de Tecnologia, do Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações, realizaram visitas técnicas ao restaurante McDonald's e ao Laboratório Food Intelligence - Laboratório de Análise de Alimentos, a fim de acompanhar os processos de obtenção dos produtos sob análise e as análises das amostras recolhidas no restaurante citado para avaliar o pleito da Consulente.

*33. Ao longo de todo o seu relatório técnico, o INT descreveu de forma pormenorizada todas as etapas de obtenção das amostras e realização de testes, pois acompanhou e realizou esses testes, seja comparecendo diretamente aos restaurantes, seja utilizando as instalações do Laboratório Food Intelligence, não tendo ocorrido qualquer produção prévia de informações pelo Laboratório Food Intelligence, muito menos não supervisionada pelo INT.*

*34. Portanto, não houve qualquer prejuízo à independência técnica do INT que pudesse justificar a não utilização das suas conclusões técnicas no presente caso. Esse fato fica ainda mais claro na leitura dos parágrafos 18 e 20 abaixo:*

18. Foi observado durante a visita técnica que não há adição de novos ingredientes quando ocorre a transferência da bebida láctea da embalagem original para o reservatório da máquina. No momento da sobremesa ser comercializada nos restaurantes McDonald's, a casquinha recebe apenas a sobremesa e no caso do sundae ele é servido no copo acrescentado de outros alimentos a temperatura ambiente (calda, biscoito e amendoim, etc.).

20. Para verificar e comparar as características físico-químicas e microbiológicas da bebida e das sobremesas obtidas na máquina, o responsável técnico do Food Intelligence - Laboratório de Análise de Alimentos, acompanhado da equipe técnica do INT, coletou amostras (bebida láctea e sobremesa), no restaurante McDonald's visitado. Essas amostras foram acondicionadas em caixa térmica como explicitado a seguir e levadas logo após a coleta para o laboratório acima citado, onde a equipe técnica do INT acompanhou todo o processo de análise.

35. Ademais, se foi reconhecido pela própria DRJ que os pareceres técnicos do INT são detalhados e que gozam de credibilidade técnica, deveriam ter sido apontadas razões – também técnicas – para afastar a sua aplicação. A DRJ não poderia presumir que o trabalho desenvolvido por um órgão reconhecidamente idôneo ligado ao Governo Federal é imprestável pelo simples fato desse trabalho decorrer de uma iniciativa do contribuinte e, por outro lado, adotar como premissa que o trabalho do Falcão Bauer deveria prevalecer pelo simples fato de ter sido solicitado pela Receita Federal do Brasil.

36. Frise-se que a atuação da Receita Federal no caso também não foi neutra, pois ela também é parte interessada nesse processo e buscou produzir provas que demonstrassem as alegações da D. Fiscalização.

37. É por essa razão que a definição de qual prova pericial deveria prevalecer no presente processo deveria ser verificada com base exclusivamente na persuasão técnico-científica de cada laudo e prova pericial.

38. O fato de um trabalho técnico ter sido de iniciativa da RFB não garante uma análise livre de falhas, como se pode extrair dos laudos produzidos pelo Laboratório Falcão Bauer. Isso nos leva ao segundo vício que deixou de ser saneado pela nova decisão da DRJ, qual seja a análise da imprestabilidade dos laudos produzidos pelo referido Laboratório a pedido da RFB.

39. Como apontado pela Recorrente nestes autos, além de estarem baseados em afirmações genéricas de preenchimento dos requisitos técnicos previstos na Resolução 266/05, os laudos do Laboratório Falcão Bauer trazem informações técnicas inconsistentes com as suas conclusões, a exemplo da temperatura em que são servidas as sobremesas lácteas comercializadas pela Recorrente.

40. Para combater essas inconsistências técnicas, a nova decisão da DRJ se limitou a afirmar que “[a] temperatura apontada no momento específico da coleta não descaracteriza automaticamente sua natureza técnica essencial como gelado comestível” e que, “ainda que se reconheça imprecisão em relação à referência sobre diferentes faixas transitórias de temperatura, essa questão não altera as conclusões finais da fiscalização, que têm por fundamento técnico central o estado físico e o processo produtivo dos produtos analisados”. Em outras palavras, a DRJ relativizou a inconsistência técnica da prova que suporta sua conclusão, o que não pode ser admitido por este E. CARF.

41. De um lado, há um robusto trabalho técnico do INT, cuja profundidade e validade foram reconhecidas pela própria DRJ conforme trecho transscrito anteriormente. Do outro, um trabalho raso e genérico do Laboratório Falcão Bauer.

42. Não se pode admitir que, pelo simples fato de terem sido produzidos a pedido da fiscalização, as conclusões contidas nos laudos do Laboratório Falcão Bauer deveriam ser automaticamente aplicadas e observadas, em detrimento de outros

*laudos e documentos produzidos com maior rigor técnico-científico e de forma mais precisa como os laudos do Laboratório Food Intelligence e do INT.*

43. A nova decisão da DRJ deveria conter uma explicação racional e suficientemente clara para a não aplicação das conclusões técnicas dos laudos do INT e Food Intelligence, especialmente no que tange ao fato dos produtos autuados continuarem no estado líquido no momento da sua comercialização. Isso, porém, foi observado.

44. É inclusive contraditório rechaçar o primeiro trabalho técnico (INT) pelo simples fato de ter sido produzido de forma unilateral e presumir válido o segundo(Falcão Bauer), também produzido de forma unilateral.

45. Há contradição, ainda, no fato de o v. Acórdão recorrido, de um lado, relativizar a inconsistência da prova técnica suportada no fato de que o estado físico das sobremesas lácteas comercializadas pela Recorrente estaria em desacordo com a norma do MAPA, enquanto, de outro, afirma que “a viscosidade, por si só, não pode ser considerada determinante para enquadramento como bebida láctea”.

46. Ora, no final, na visão da DRJ, o estado físico é determinante ou não? O estado viscoso/pastoso é suficiente para que um produto não seja considerado líquido? A DRJ não responde a essas perguntas, visto a omissão e contradição existentes no v. Acórdão recorrido.

47. Por fim, há um terceiro vício que deixou de ser saneado pelo v. Acórdão recorrido, relacionado à omissão sobre a inaplicabilidade do entendimento do TRF4 a este processo por aquela demanda envolver produtos e contribuintes distintos.

48. A relativização das inconsistências técnicas contidas no laudo do Laboratório Falcão Bauer, aliada à presunção de invalidade da prova técnica produzida pela Recorrente pelo simples fato de ter sido produzida de forma unilateral e à omissão sobre os demais documentos e fundamentos contidos na defesa da Recorrente, viola as garantias constitucionais ao contraditório e à ampla defesa, estampadas nos artigos 3º, inciso III, da Lei nº 9.784, de 29.01.1999 (“Lei 9.784/99”), 59, inciso II, do Decreto 70.235/72 e 490, §1º, inciso IV, do Código de Processo Civil (“CPC”), o qual se aplica subsidiariamente ao processo administrativo e exige a análise de todos os argumentos apresentados pelas partes na decisão.

49. Portanto, em razão dos vícios de fundamentação relacionados à falta de apreciação das provas e fundamentos apresentados pela Recorrente nestes autos e pelo não cumprimento integral do que foi determinado pelo E. CARF no v. Acórdão 3102-002.735, tem-se que a nova decisão da DRJ também é nula, haja vista a persistência dos vícios de julgamento apontados e a consequente violação às garantias constitucionais ao devido processo legal, à ampla defesa e ao contraditório, além dos artigos 31 e 59 do Decreto 70.235/72, 3º da Lei 9.784/99 e 489, §1º, inciso IV, do CPC. (**grifos do original**)

Com a devida vênia, entendo que não assiste razão à recorrente.

Inicialmente, cumpre destacar que, ao apreciar a preliminar de nulidade apresentada pela recorrente quanto da interposição do primeiro Recurso Voluntário, assim se manifestou a C. 2<sup>a</sup> Turma Ordinária, da 1<sup>a</sup> Câmara, da 3<sup>a</sup> Seção, deste e. CARF:

*Incialmente, 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 nº 02.058/211. 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 no artigo 1º, XI, da Lei nº 10.925/04 aos produtos denominados de "casquinha, sundae, massa gelada, sobremesa gelada e shake":

[...]

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:

[...]

Dante 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. (grifos do original)*

No que se refere ao 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, assim se manifestou o v. acórdão recorrido:

*Os documentos técnicos apresentados pela contribuinte sustentam que seus produtos, classificados comercialmente como sobremesas geladas, atendem aos requisitos técnicos definidos pela IN MAPA nº 16/2005, especialmente no tocante à composição mínima obrigatória de 51% massa/massa de base láctea e ao estado de alta viscosidade, considerado tecnicamente pela contribuinte como compatível com a definição de bebida láctea. Segundo os argumentos trazidos na impugnação, uma vez demonstrado que o produto não é sólido nem gasoso, mas sim dotado de viscosidade e fluidez, ele necessariamente se enquadraria como líquido, atendendo assim o requisito essencial para ser classificado como bebida láctea.*

*Entretanto, esse entendimento simplificado não encontra respaldo técnico-jurídico nas normas regulatórias específicas. A Instrução Normativa MAPA nº 16/2005, ao definir bebida láctea, estabelece critérios que vão além da simples fluidez ou da presença de leite e soro de leite em proporções mínimas. Exige-se que o produto final seja o resultado direto dessa mistura, mantido em sua forma líquida, sem que passe por etapas adicionais de processamento que alterem sua natureza física e funcional.*

*No caso das sobremesas geladas, como os sorvetes soft, casquinhas e massas geladas, embora possam ter como base a bebida láctea, elas não são comercializadas nessa forma original. Ao contrário, a bebida láctea, quando*

utilizada, é apenas matéria-prima que passa por processos tecnológicos subsequentes, como congelamento, aeração e emulsificação, que resultam na transformação física da substância líquida em um produto de estrutura espumosa e semissólida. Essa mudança é essencial: o produto final já não possui as características físicas e funcionais que definem uma bebida láctea.

Os sorvetes e sobremesas geladas são classificados em diferentes categorias conforme sua estrutura, ingredientes e métodos de produção. O sorvete soft, por exemplo, é definido como uma emulsão congelada e aerada, com cremosidade elevada e consumo imediato após extração da máquina, sendo armazenado em temperaturas mais elevadas (-6°C a -8°C) que os gelados comestíveis típicos. A forma de apresentação comercial, portanto, revela uma substância que não mais flui como líquido e cuja matriz estrutural impede o enquadramento no conceito de bebida láctea, tal como previsto pela legislação.

Portanto, a análise da natureza do produto não pode se limitar à origem de seus ingredientes, mas deve considerar a substância final que chega ao consumidor. A aplicação do benefício fiscal da alíquota zero, previsto no art. 1º, XI, da Lei nº 10.925/2004, demanda que o produto comercializado se enquadre como bebida láctea, e não que apenas contenha bebida láctea entre seus insumos. A distinção entre insumo e produto final é determinante, pois é este último que constitui o fato gerador da tributação.

Nesse sentido, a própria Resolução RDC ANVISA nº 266/2005, que define os gelados comestíveis, esclarece que estes podem apresentar-se em estados de consistência variável, incluindo alta viscosidade. A definição legal para gelado comestível não impõe que o produto seja sólido em sentido estrito, permitindo um amplo espectro de viscosidade desde que resultante do congelamento e emulsificação de uma base específica. Portanto, a mera alegação de viscosidade não descharacteriza automaticamente a natureza do produto como gelado comestível.

Assim, analisando os critérios regulatórios pertinentes, verifica-se que a viscosidade, por si só, não pode ser considerada determinante para enquadramento como bebida láctea. A natureza final do produto, sua composição, processo produtivo e definição específica regulatória devem ser considerados conjuntamente, afastando-se interpretações isoladas ou simplistas baseadas unicamente no critério físico (líquido, sólido ou gasoso).

Outro ponto relevante apontado pela contribuinte diz respeito à temperatura.

Segundo alegado, os laudos produzidos pelo laboratório Falcão Bauer, contratado pela fiscalização, estariam tecnicamente equivocados por classificar os produtos como gelado comestível mesmo identificando uma temperatura de -7,5°C, enquanto a Resolução RDC ANVISA nº 266/2005 determina expressamente que a temperatura do produto final no momento da venda deve ser igual ou inferior a -12°C, e o armazenamento igual ou inferior a -18°C.

Sobre essa questão, esclarece-se que, de fato, a Resolução RDC ANVISA nº 266/2005 exige que gelados comestíveis sejam comercializados e armazenados em temperaturas específicas justamente para assegurar sua segurança e estabilidade microbiológica durante armazenamento e comercialização prolongada. Contudo, observa-se que o produto examinado pela fiscalização, apesar de coletado à temperatura superior (-7,5°C), possui características de gelado comestível pela composição e processo produtivo. A temperatura apontada no momento específico da coleta não descharacteriza automaticamente sua natureza técnica essencial como gelado comestível, embora possa indicar eventualmente uma falha pontual nas condições de comercialização, sem impactar diretamente a classificação tributária geral do produto.

Quanto à aplicação da Solução de Consulta Interna (SCI) COSIT nº 03/2020 ao presente caso, observa-se que a solução COSIT já estabeleceu entendimento vinculante<sup>1</sup> para os servidores da Receita Federal quanto aos produtos genericamente denominados como sobremesas geladas, tais como "casquinha", "sundae", "massa gelada", explicitando que estes não se enquadram na redução a zero prevista pela Lei nº 10.925/2004. Contudo, a SCI COSIT nº 03/2020 também admite que alguns produtos específicos, como milk shakes, poderiam excepcionalmente atender aos critérios técnicos da IN MAPA nº 16/2005, desde que comprovada concretamente sua composição adequada. Essa SCI, esclarece e conclui o seguinte:

[...]

Com efeito, essa SCI reconhece que, de forma geral, os produtos classificados como sobremesas geladas – a exemplo de casquinhas, sundaes e massas geladas – não se enquadram no conceito de bebida láctea previsto na Instrução Normativa MAPA nº 16/2005, razão pela qual não fazem jus à aplicação da alíquota zero das contribuições ao PIS e à Cofins de que trata o art. 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925/2004. Contudo, o mesmo ato normativo admite, de forma expressa, a possibilidade de que determinados produtos específicos, como o milk shake, possam excepcionalmente preencher os requisitos técnicos exigidos para serem enquadrados como bebida láctea, desde que haja comprovação concreta de sua adequação aos parâmetros estabelecidos pela referida instrução normativa.

Para tanto, é necessário que o milk shake seja efetivamente classificado como bebida láctea, nos termos do item 2.1.1 da IN MAPA nº 16/2005. Isso implica que o produto deve resultar da mistura de leite e soro de leite, podendo conter outros ingredientes autorizados, mas mantendo, obrigatoriamente, uma base láctea (leite + soro) equivalente a, no mínimo, 51% do total em massa dos ingredientes. Além disso, é imprescindível que o produto final se mantenha em estado líquido no momento da comercialização, pois esse é um traço essencial das bebidas lácteas segundo a norma técnica.

A despeito de conter ingredientes lácteos em sua formulação, o produto que passa por transformações tecnológicas que alteram sua natureza original – como

*congelamento, emulsificação ou aerificação – deixa de ser considerado bebida láctea. Essas alterações, que resultam em texturas cremosas, espessas ou em estado semissólido, são próprias dos gelados comestíveis ou das sobremesas geladas e não correspondem ao conceito técnico de bebida láctea.*

*A própria SCI nº 03/2020 alerta para essa distinção, afirmando que apenas a verificação técnico-probatória da conformidade à IN MAPA nº 16/2005 poderá permitir a aplicação da exceção no caso dos milk shakes.*

*Dessa forma, a admissão do enquadramento do milk shake como bebida láctea, para fins da alíquota zero do PIS e da Cofins, depende de demonstração cabal de que o produto atende, de forma cumulativa, aos requisitos de composição e estado físico exigidos pela legislação específica. Ausente essa comprovação, aplica-se a regra geral da SCI nº 03/2020, que afasta o benefício fiscal para sobremesas geladas, independentemente da presença de ingredientes lácteos em sua formulação.*

*O fato de a fiscalização continuar investigando, realizando exames laboratoriais e coletando laudos após a emissão da SCI COSIT nº 03/2020 revela justamente o cumprimento da obrigação legal da Receita Federal de verificar, no caso concreto e específico, se as sobremesas geladas da contribuinte atendem efetivamente os critérios estabelecidos na SCI para enquadramento como bebida láctea. A fiscalização tem o dever funcional de buscar elementos objetivos e concretos para verificar o real cumprimento dos requisitos legais e técnicos, não podendo simplesmente presumir a adequação dos produtos com base em alegações gerais ou laudos unilaterais apresentados pela contribuinte.*

*Nesse contexto, os procedimentos adotados pela fiscalização, consubstanciados no item 4.4.7 do Termo de Verificação Fiscal, representam justamente o esforço técnico de apuração da realidade material dos produtos comercializados pela contribuinte. Por meio da coleta de amostras e da solicitação de análises laboratoriais ao Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer – entidade credenciada pela Receita Federal do Brasil –, buscou-se verificar, de forma concreta, se os produtos objeto do presente lançamento se conformam aos critérios técnicos exigidos para o enquadramento como bebida láctea. Transcrevem-se, a seguir, os principais achados dessa apuração.*

[...]

*Diante dos resultados apresentados pela fiscalização e da análise técnica constante dos laudos emitidos pelo laboratório Falcão Bauer, observa-se que todos os produtos investigados, inclusive o McShake de Ovomaltine, apresentavam-se em estado físico pastoso, com temperatura média de -7,8 °C no momento da coleta, e passaram por processo de transformação física por resfriamento, congelamento e introdução de ar, caracterizando-se como gelados comestíveis, conforme definido na Resolução RDC ANVISA nº 266/2005. Essas características, associadas à ausência do estado líquido e à apresentação final do produto como sobremesa congelada ou semissólida, afastam sua classificação*

*como bebida láctea nos termos da IN MAPA nº 16/2005. As alegações da contribuinte quanto à alta viscosidade e ao conteúdo de base láctea não são suficientes para descharacterizar o processamento tecnológico ao qual os produtos foram submetidos, nem tampouco para afastar a realidade física constatada in loco. Ademais, o § 1º do art. 30 do Decreto nº 70.235/1972 é claro ao afirmar que não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal dos produtos, razão pela qual a análise aqui empreendida está fundada exclusivamente em critérios técnico-regulatórios. Por fim, ainda que a SCI COSIT nº 03/2020 admita, de forma excepcional, que o milk shake possa ser enquadrado como bebida láctea, tal hipótese está condicionada à comprovação concreta e cumulativa dos requisitos técnicos exigidos pela IN MAPA nº 16/2005, o que não se verifica no presente caso. A análise específica da amostra do McShake de Ovomaltine revelou que o produto se apresentava na forma pastosa, sem atender aos critérios de estado físico e processamento exigidos para bebidas lácteas, o que justifica a manutenção do lançamento tributário em relação a todas as sobremesas geladas analisadas.*

Ademais, quanto às 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 - as quais haviam sido consideradas não apreciadas pelo v. acórdão proferido por e. CARF -, assim se manifestou o v. acórdão recorrido:

*Por fim, em atenção à crítica expressa pelo CARF quanto à necessidade de análise aprofundada dos argumentos e documentos técnicos apresentados pela contribuinte, passa-se à análise das alegações feitas pela contribuinte nos itens III.5 e III.6 da impugnação.*

*Primeiramente, quanto às alegações da contribuinte sobre a suposta "imprestabilidade" dos laudos produzidos pelo Laboratório Falcão Bauer e sobre a prevalência dos relatórios técnicos elaborados pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), deve-se destacar que, embora os laudos da Falcão Bauer sejam considerados insuficientes pela contribuinte, eles atenderam adequadamente ao propósito técnico-fiscal a que se destinavam, seguindo procedimentos próprios e aceitos pela Receita Federal para coleta e análise de amostras físicas dos produtos. Diferentemente das afirmações da impugnante, os laudos da Falcão Bauer apresentam explicitamente os elementos analisados e a metodologia adotada, inclusive informando claramente as temperaturas aferidas e a consistência física dos produtos no momento da coleta, detalhando que as sobremesas se apresentavam em estado pastoso com temperatura média de -7,8 ºC, esclarecendo inclusive o processo mecânico específico pelo qual a bebida láctea passa, ou seja, resfriamento, congelamento e introdução de ar para obtenção de uma consistência pastosa final.*

*Por outro lado, embora os pareceres técnicos do INT sejam detalhados, não se pode ignorar que eles não foram produzidos mediante coleta direta e independente de amostras físicas no ambiente dos restaurantes da contribuinte. Pelo contrário, o próprio relatório técnico do INT esclarece que as análises foram efetuadas a partir de visitas técnicas e dos resultados laboratoriais previamente fornecidos pelo laboratório Food Intelligence, contratado diretamente pela contribuinte. Logo, tais relatórios, embora possam gozar de credibilidade técnica em tese, não resultaram de procedimentos analíticos totalmente independentes, mas dependeram substancialmente de informações já produzidas por interesse particular da impugnante. Isso compromete a independência necessária para prevalecer sobre os laudos oficiais obtidos pela fiscalização.*

*Os laudos técnicos produzidos pelo Laboratório Falcão Bauer decorreram de exame direto das amostras efetivamente comercializadas nos estabelecimentos da impugnante, com a coleta realizada sob metodologia padronizada, proporcionando uma avaliação objetiva, direta e concreta dos produtos no seu estado final de consumo. Esses laudos concluíram que as sobremesas geladas não eram comercializadas em estado líquido, e sim pastoso, resultante de um processo específico de resfriamento, congelamento e introdução de ar. Essas constatações técnicas são congruentes com a definição da RDC ANVISA nº 266/2005, que classifica claramente tais produtos como gelados comestíveis, independentemente de eventual diferença pontual na temperatura de comercialização ou armazenamento final.*

*Desta forma, ainda que se reconheça imprecisão em relação à referência sobre diferentes faixas transitórias de temperatura, essa questão não altera as conclusões finais da fiscalização, que têm por fundamento técnico central o estado físico e o processo produtivo dos produtos analisados. Portanto, mantém-se plenamente válido o lançamento tributário, haja vista que o parâmetro determinante para fins fiscais e regulatórios tributários é o enquadramento ou não como bebida láctea nos exatos termos da IN MAPA nº 16/2005, aspecto no qual resta clara e definitivamente afastada a pretensão da contribuinte.*

*No item III.6, a contribuinte sustenta a inaplicabilidade da Solução de Consulta COSIT nº 323/2017 e do precedente judicial citado pela fiscalização, alegando que o produto discutido nessa consulta seria tecnicamente diverso dos comercializados pela impugnante. De fato, a Solução de Consulta COSIT nº 323/2017 analisou especificamente sorvetes à base de leite sob o ponto de vista de "compostos lácteos", concluindo pela inaplicabilidade da alíquota zero. Embora realmente trate de um produto distinto em termos regulatórios, os fundamentos dessa consulta são relevantes, por analogia, quanto à interpretação estrita da legislação tributária em benefícios fiscais, conforme art. 111 do CTN, reforçando a impossibilidade de aplicação extensiva do benefício para produtos que não se enquadram integralmente nas definições específicas previstas em legislação técnica competente.*

Quanto à Solução de Consulta Interna COSIT nº 03/2020, ela possui um caráter técnico e regulatório muito mais aderente ao caso concreto em discussão. Ela estabeleceu expressamente que sobremesas geladas como casquinha, sundae e massa gelada não se qualificam tecnicamente como bebidas lácteas, sendo necessário o preenchimento cumulativo e comprovado dos requisitos da IN MAPA nº 16/2005 - estado líquido e composição mínima de 51% de base láctea - para o excepcional enquadramento nessa categoria. Tal condição, contudo, não foi evidenciada nas análises técnicas conduzidas pelo Laboratório Falcão Bauer. Por essa razão, a fiscalização adotou, de forma legítima, os parâmetros técnicos e legais definidos na SCI nº 03/2020.

Assim, fica devidamente esclarecido que todas as provas e argumentos apresentados pela contribuinte foram adequadamente analisados e considerados nesta decisão, suprindo integralmente as questões levantadas pelo CARF e garantindo a plena observância dos princípios constitucionais do contraditório, ampla defesa e devido processo legal.

Desta forma, verifica-se que as questões apontadas por este e. CARF foram devidamente enfrentadas pelo v. acórdão recorrido, sendo sanadas as nulidades anteriormente sinalizadas.

Ademais, sem adentrar no mérito do posicionamento adotado, as questões decididas pelo r. *decisum* foram devidamente motivadas, observando o princípio da livre convicção fundamentada, que estabelece que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

Frise-se que o mero inconformismo da recorrente com o entendimento exarado no v. acórdão recorrido não gera por si só a sua nulidade, quando houve a devida motivação e fundamentação do posicionamento adotado, devendo as suas razões de insurgência serem apreciadas quando do julgamento do mérito do presente recurso.

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do v. acórdão recorrido.

## 2 DO BENEFÍCIO DE ALÍQUOTA ZERO PREVISTO NO ARTIGO 1º, INCISO XI, DA LEI Nº 10.925/04

A controvérsia se resume à subsunção (ou não) da receita decorrente da venda de “sobremesas geladas” pela recorrente ao benefício de alíquota zero previsto no artigo 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925/04, ora transcrito:

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; (Grifamos)

Para permitir um adequado exame da matéria controvertida, a autoridade fiscal pleiteou análise físico-química de amostras das principais sobremesas lácteas oferecidas pela recorrente em seus estabelecimentos, pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer.

Os resultados apurados, respostas aos quesitos e conclusões dos laudos, por produto, foram assim resumidos no Termo de Verificação Fiscal:

1. **Top Sundae Chocolate:** contém 5 ingredientes (pasta branca, copo plástico, calda castanho-escura, paçoca e wafer bege em formato cilíndrico). Quesitos: produto final não está na forma líquida, não se trata de bebida láctea de acordo com IN MAPA 16, pode ser classificado como gelado comestível de acordo com RDC ANVISA 266. O produto encontra-se na forma de pasta no momento da coleta, com uma temperatura de -7,8 °C. O produto sofre apenas modificação física: a mistura (mix de baunilha) é introduzida em uma máquina que realizará resfriamento, congelamento e introdução de ar, e desta forma o produto muda do estado líquido para o estado sólido após a passagem pela máquina. **Conclusão:** Trata-se de sorvete soft à base de proteínas do leite, gordura, água e açúcares, na forma pastosa acondicionado em copo plástico, contendo calda de chocolate à base de cacau, lactose e sacarose, paçoca à base de amendoim triturado e sacarose, e wafer à base de polissacarídeo e matéria proteica em forma cilíndrica, pronto para consumo direto. O produto final não se trata de bebida láctea.

2. **Sundae Morango:** contém 4 ingredientes (pasta branca, copo plástico, calda com pedaços de morango e grãos triturados). Quesitos: produto final não está na forma líquida, não se trata de bebida láctea de acordo com IN MAPA 16, pode ser classificado como gelado comestível de acordo com RDC ANVISA 266. O produto encontra-se na forma de pasta no momento da coleta, com uma temperatura de -7,8 °C. O produto sofre apenas modificação física: a mistura (mix de baunilha) é introduzida em uma máquina que realizará resfriamento, congelamento e introdução de ar, e desta forma o produto muda do estado líquido para o estado sólido após a passagem pela máquina. **Conclusão:** Trata-se de sorvete soft à base de proteínas do leite, gordura, água e açúcares, na forma pastosa acondicionado em copo plástico, contendo calda de morango à base de morango, sacarose, glicose, frutose, maltodextrina e amendoim triturado, pronto para consumo direto. O produto final não se trata de bebida láctea.

3. **McFlurry Ovomaltine:** contém 5 ingredientes (pasta branca, copo de papel, calda castanho-escura, pó marrom com flocos e sólidos castanho-escuro irregulares). Quesitos: produto final não está na forma líquida, não se trata de

bebida láctea de acordo com IN MAPA 16, pode ser classificado como gelado comestível de acordo com RDC ANVISA 266. O produto encontra-se na forma de pasta no momento da coleta, com uma temperatura de -7,8 °C. O produto sofre apenas modificação física: a mistura (mix de baunilha) é introduzida em uma máquina que realizará resfriamento, congelamento e introdução de ar, e desta forma o produto muda do estado líquido para o estado sólido após a passagem pela máquina. **Conclusão:** Trata-se de sorvete soft à base de proteínas do leite, gordura, água e açúcares, na forma pastosa acondicionado em copo de papel, contendo calda de chocolate à base de cacau, lactose e sacarose, pó de Ovomaltine à base de cacau, canela, matéria proteica, maltose, sacarose e glicose, e sólidos à base de cacau, canela, lactose, sacarose e glicose, pronto para consumo direto. O produto final não se trata de bebida láctea.

4. **McColosso Caramelo:** contém 4 ingredientes (pasta branca, wafer bege em formato de cone, calda castanho-clara e wafer bege em formato cilíndrico). Quesitos: produto final não está na forma líquida, não se trata de bebida láctea de acordo com IN MAPA 16, pode ser classificado como gelado comestível de acordo com RDC ANVISA 266. O produto encontra-se na forma de pasta no momento da coleta, com uma temperatura de -7,8 °C. O produto sofre apenas modificação física: a mistura (mix de baunilha) é introduzida em uma máquina que realizará resfriamento, congelamento e introdução de ar, e desta forma o produto muda do estado líquido para o estado sólido após a passagem pela máquina. **Conclusão:** Trata-se de sorvete soft à base de proteínas do leite, gordura, água e açúcares, na forma pastosa acondicionado em cone de wafer à base de polissacarídeo e matéria proteica, contendo calda à base de lactose, sacarose e glicose, e wafer à base de polissacarídeo e matéria proteica em formato cilíndrico, pronto para consumo direto. O produto final não se trata de bebida láctea.

5. **Casquinha de Baunilha:** contém 2 ingredientes (pasta branca e wafer bege em formato de cone). Quesitos: produto final não está na forma líquida, não se trata de bebida láctea de acordo com IN MAPA 16, pode ser classificado como gelado comestível de acordo com RDC ANVISA 266. O produto encontra-se na forma de pasta no momento da coleta, com uma temperatura de -7,8 °C. O produto sofre apenas modificação física: a mistura (mix de baunilha) é introduzida em uma máquina que realizará resfriamento, congelamento e introdução de ar, e desta forma o produto muda do estado líquido para o estado sólido após a passagem pela máquina. **Conclusão:** Trata-se de sorvete soft à base de proteínas do leite, gordura, água e açúcares, na forma pastosa acondicionado em cone de wafer à base de polissacarídeo e matéria proteica, pronto para consumo direto. O produto final não se trata de bebida láctea.

6. **McShake de Ovomaltine:** contém 5 ingredientes (pasta branca, copo plástico, calda castanho-escura, pó marrom com flocos e leite líquido). Quesitos: produto final não está na forma líquida, não se trata de bebida láctea de acordo com IN MAPA 16, pode ser classificado como gelado comestível de acordo com RDC ANVISA 266. O produto encontra-se na forma de pasta no momento da coleta,

com uma temperatura de -7,8 ºC. O produto sofre apenas modificação física: a mistura (mix de baunilha) é introduzida em uma máquina que realizará resfriamento, congelamento e introdução de ar, e desta forma o produto muda do estado líquido para o estado sólido após a passagem pela máquina. **Conclusão:** Trata-se de sorvete soft à base de proteínas do leite, gordura, água e açúcares, na forma pastosa acondicionado em copo de plástico, contendo cobertura de chocolate à base de cacau, lactose e sacarose, pó de Ovomaltine à base de cacau, canela, matéria proteica, maltose, sacarose e glicose, e leite, misturado em agitador tipo “batedor”, pronto para consumo direto. O produto final não se trata de bebida láctea.

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal concluiu 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 juz [sic] 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”.

Para fundamentar a sua conclusão, apresenta os fundamentos abaixo sintetizados:

(i) as sobremesas geladas comercializadas pelo contribuinte se enquadram, mais clara e estritamente, no conceito de gelados comestíveis, segundo a Resolução ANVISA RDC nº 266, de 22/09/2005. Sendo assim, pelo princípio da especialidade, a legislação mais adequada aplicável ao presente procedimento fiscal é a Resolução ANVISA RDC nº 266, por ser norma “*lex specialis derogat legi generali*”, para a definição do correto enquadramento do produto sobremesa gelada/gelado comestível;

(ii) o gelado comestível comercializado pelo contribuinte é do subtipo sorvete soft, o qual, segundo a Cartilha do SEBRAE, também pode ser chamado de sorvete expresso. Ainda segundo a Cartilha, o sorvete soft é servido diretamente da máquina de congelamento, sendo que o sorvete soft é servido a temperaturas entre -4ºC e -6ºC. Na máquina de sorvete soft, a calda (base láctea) entra em um tanque de estocagem ou reservatório e alimenta automaticamente um cilindro de um fluido refrigerante. A base láctea é batida, enquanto o produto final (sobremesa gelada) vai sendo congelado e aerado ao mesmo tempo;

(iii) a Solução de Consulta Nº. 323 de 20/06/2017, elaborada pela COSIT, relata 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/Pasep e a COFINS prevista no inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004”;

(iv) Solução de Consulta Interna Nº. 03 de 04/08/2020, também elaborada pela COSIT, estabelece uma análise mais detalhada e alongada sobre alguns aspectos relevantes da questão, entre eles, o de que a bebida se define como líquido bebível, sendo líquido um estado físico característico da matéria, do que não é sólido nem gasoso. Por essas definições simples e diretas, 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 pretenso enquadramento, mas que certamente não está em conformidade com a utilização do termo de emprego comum adotado na sua elaboração legal;

(v) as sobremesas geladas não foram expressamente contempladas pela redução de alíquota zero abarcada pelo inciso XI da Lei 10.925/2004, apesar da tentativa apresentada na Emenda Aditiva nº. 47, que foi apresentada à época das discussões deliberativas da MP nº. 351/2007. Este fato, por si só, mostra que não houve intenção do legislador em contemplar essa classe de produtos, e seria suficiente para tributação das sobremesas geladas comercializadas pelo contribuinte;

(vi) a questão do não reconhecimento ao direito de sujeição à alíquota zero para as receitas de vendas das sobremesas geladas (casquinhas, sundaes e milk shakes) tem sido objeto de decisões judiciais, como é o caso da Apelação/Remessa Necessária nº 5014727 - 59.2017.4.04.7201-SC – TRF 4<sup>a</sup> Região, na qual a União (Fazenda Nacional) é a Apelante da ação, tendo obtido decisão favorável;

Por sua vez, a recorrente sustenta que obteve e juntou ao presente processo administrativo 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 aos requisitos da IN MAPA 16/2005 e se enquadram como bebida láctea, o que reforça a inaplicabilidade das conclusões da Solução de Consulta Interna Cosit 03/2020 para este caso.

Ressalta também que tanto o laudo produzido pelo Instituto Nacional de Tecnologia -INT (fls. 432 a 463 do processo administrativo) quanto o laudo emitido pelo Laboratório Food Intelligence (fls. 425 a 431 do processo administrativo) são categóricos em afirmar que os produtos comercializados por ela estão no estado líquido e, também por esse motivo, se caracterizam como bebida láctea e não como sorvete.

Quanto à Solução de Consulta COSIT nº 323/2017, destaca que (i) a consulta analisou uma fábrica de sorvetes de massa e picolés que saem prontos da fábrica para venda em estabelecimentos comerciais, tratando, portanto, de tipo de empresa e produtos distintos do presente; (ii) o questionamento formulado foi se um sorvete à base de leite configuraria um composto lácteo, não tendo sido abordados os requisitos para a configuração de uma bebida láctea; (iii) o próprio contribuinte reconheceu se tratar de gelado comestível no referido caso; e (iv) a conclusão adotada foi de que sorvetes à base de leite não se enquadram como composto lácteo, sendo de todo inaplicável ao presente caso.

Ademais, a recorrente sustenta que a previsão legal específica mencionada na redação da Lei 10.925/2004 para a caracterização da bebida láctea é a IN 16/2005 do MAPA, como

já reconhecido pela própria Receita Federal, e não a Resolução ANVISA RDC nº 266/2005 mencionada no relatório que acompanha os autos de infração, que trata de gelados comestíveis. Ressalta que a figura do sorvete soft é distinta do gelado comestível e não foi regulamentada pelas autoridades regulatórias no Brasil.

Por fim, aponta erros e fragilidades técnicas que demonstrariam a imprestabilidade dos laudos produzidos pelo Laboratório Falcão Bauer, e defende que o precedente judicial mencionado na autuação não seria fundamento hábil, por se tratar de processo do qual a recorrente não é parte, não foram produzidas as mesmas provas técnicas, e foi utilizado como fundamento a Solução de Consulta COSIT nº 323/2017, que não é aplicável ao presente caso.

É o que passo a apreciar.

Conforme supra relatado, a controvérsia se resume ao enquadramento (ou não) das “sobremesas geladas” vendidas pela recorrente ao conceito legal de bebida láctea, definido conforme previsão legal específica. Apesar da inexistência de previsão legal específica, as partes concordam que a definição de bebida láctea a ser observada é aquela trazida pela Instrução Normativa MAPA nº 16/2005.

Para solucionar a presente controvérsia, cumpre analisar especificamente a definição de bebida láctea e os requisitos de características sensoriais relativos à consistência, que assim estão disciplinados na referida instrução normativa:

#### 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.

(...)

#### 4. COMPOSIÇÃO E REQUISITOS

##### 4.1. Composição:

(...)

##### 4.2. Requisitos:

###### 4.2.1. Características Sensoriais:

4.2.1.1. Consistência: líquida com diferentes graus de viscosidade, segundo sua composição.

**(Grifamos)**

A fim de analisarmos o ponto realmente controverso da presente lide, cumpre elencar as questões fáticas que envolvem a demanda e não foram objeto de controvérsia.

Conforme restou demonstrado nos autos, a recorrente adquire de seus fornecedores “Bebida Láctea UHT”, devidamente registrada quanto ao seu processo de fabricação, composição e rotulagem, perante o Ministério da Agricultura e Abastecimento (“MAPA”) como “bebida láctea”, nos termos da Instrução Normativa MAPA nº 16/05.

A composição das referidas bebidas lácteas e o atendimento aos requisitos da IN MAPA nº 16/05 restou devidamente comprovada pela declaração dos fornecedores, bem como, pelos dois laudos periciais juntados pela recorrente, dos quais extraímos os seguintes excertos:

**Laudo Food Intelligence****COMPOSIÇÃO QUALITATIVA DA BEBIDA LÁCTEA USADA POR ARCOS DOURADOS****1. Fórmula qualitativa do fornecedor POLENGHI (P)**

Ingredientes: leite pasteurizado e/ou leite reconstituído, açúcar, soro de leite concentrado e/ou soro de leite em pó, creme de leite e/ou manteiga e/ou butter oil, glicose de milho, leite em pó, maltodextrina, estabilizantes mono e diglicerídeos de ácidos graxos comestíveis, espessantes goma guar, carragena e carboximetilcelulose sódica e aroma artificial de baunilha.

**2. Fórmula Qualitativa do fornecedor VIGOR (V)**

Ingredientes: leite desnatado e/ou leite desnatado reconstituído, açúcar, creme de leite, leite em pó integral, xarope de glicose, soro de leite em pó, maltodextrina, emulsificante mono e diglicerídeos de ácidos graxos, espessante goma guar, carragena e carboximetilcelulose sódica, aroma artificial de baunilha e estabilizantes fosfato dissódico e citrato trissódico. Não contém glúten.

(...)

**COMPOSIÇÃO QUANTITATIVA DA BEBIDA LÁCTEA USADA POR ARCOS DOURADOS****1. Resultados analíticos da bebida láctea (sacos plásticos com 10 litros – amostras retiradas em loja McDonalds)**

Item	Análise / Critério	Unidade	IN 16 PIQ	Especificação		Análise Food Intelligence	
				Polenghi	Vigor	Polenghi	Vigor
1	Definição	-	Min 51% leite e derivados	Atende	Atende	Atende	Atende
2	Ingredientes obrigatórios	-	Leite/derivados soro de leite	Atende	Atende	Atende	Atende
3	Ingredientes opcionais lácteos	-	Creme de leite + outros	Atende	Atende	Atende	Atende
4	Ingredientes opcionais não lácteos		Açúcares maltodextrina	Atende	Atende	Atende	Atende
5	Consistência	Visual Sensorial	Líquida Atende	Líquida Atende	Líquida Atende	Líquida Atende	Líquida Atende

**Laudo Instituto Nacional de Tecnologia (INT)**

2. Qual a composição qualitativa e quantitativa exata da bebida láctea adquirida da Vigor?

R: De acordo com o rótulo da bebida láctea adquirida da Vigor e também segundo laudo emitido pelo laboratório Food Intelligence - Laboratório de Análise de Alimentos, a bebida láctea tem em sua composição qualitativa os seguintes ingredientes:

- ✓ Leite pasteurizado, açúcar, leite em pó, glicose de milho, creme de leite, soro de leite, maltodextrina, espessante goma guar, carrageno e carboximetilcelulose sódica.

A composição quantitativa da bebida láctea corresponde as seguintes determinações das características físico-químicas, que serão apresentadas na Tabela 1 abaixo extraída do mesmo laudo citado anteriormente e que poderão ser verificadas na Tabela II do Anexo deste Parecer:

Tabela 1: Composição Quantitativa da Bebida Láctea

Análise	Unidade	Especificação Vigor	Análise Laboratório Vigor
Leite e derivados	--	Mín. 51%	Atende
Consistência	V/ S	Líquida	Líquida
Cor	Visual	Branco amareulado	Branco amareulado
Odor e sabor	Sensorial	Característico	Característico
Proteína	g/100g	2,70 – 3,00	2,78
Gordura	g/100g	4,70 – 5,30	4,92
Extrato Seco Total	g/100g	30,50 – 34,00	31,98
pH	--	6,40 – 7,00	6,74
Acidez	°D	13 – 19	19
Densidade	g/cm <sup>3</sup>	1,055 – 1,150	1,110
Viscosidade (25°C)	cP	47 – 60	60

Onde: V/ S – Visual/ Sensorial; °D – graus Dornic; cP – Centipoise

\*O Laudo do Laboratório Falcão Bauer não analisou o atendimento dos requisitos da IN MAPA nº 16/05 no que se refere à composição das bebidas lácteas adquiridas dos fornecedores.

#### (Grifamos)

As “sobremesas geladas” comercializadas pela recorrente são produzidas pela passagem da bebida láctea por máquina resfriadora, não sendo introduzido nenhum novo ingrediente, de modo que as “sobremesas geladas” apresentam a mesma composição quantitativa (relação massa/massa) das bebidas lácteas adquiridas de seus fornecedores. Veja-se:

#### Laudo Food Intelligence

COMPOSIÇÃO QUALITATIVA E QUANTITATIVA DA SOBREMESA GELADA, COMERCIALIZADA POR ARCOS DOURADOS APÓS SAIR DA MÁQUINA, PRONTA PARA CONSUMO

#### 1. COMPOSIÇÃO QUALITATIVA

Bebida láctea adicionada na máquina é aquela descrita e analisada (Tabelas I e II).

#### 2. COMPOSIÇÃO QUANTITATIVA DO PRODUTO SERVIDO AO CONSUMIDOR

Item	Análise/Critério	Unidade	IN 16 PIQ	Análise Food Intelligence	
				Polenghi	Vigor
1	Definição	-	Mín. 51% leite e derivados	Atende	Atende
2	Ingredientes obrigatórios	-	Leite/derivados soro de leite	Atende	Atende
3	Ingredientes opcionais lácteos	-	Creme de leite + outros	Atende	Atende
4	Ingredientes opcionais não lácteos	-	Açúcares maltodextrina	Atende	Atende
5	Consistência	Visual Sensorial	Líquida Atende	Pasta cremosa	Pasta cremosa

(...)

#### NOTA INTERPRETAÇÃO TÉCNICA

2. A sobremesa gelada é produzida pela passagem da bebida láctea por máquina resfriadora (resfria e agita). Agitação e resfriamento rápido congelam parcialmente a bebida láctea, alterando fortemente a viscosidade do produto final e também a densidade devido ao batimento e incorporação de ar durante o processo de resfriamento.

A sobremesa gelada sai da máquina pronta para consumo em temperatura de -4°C até -8°C.

(...)

#### VERIFICAÇÃO REALIZADA EM RESTAURANTES DE ARCOS DOURADOS

(...)

#### 2. USO DA BEBIDA LÁCTEA

(...)

Nada além da bebida láctea é adicionado na máquina. Durante o processo de resfriamento, quantidade significativa de ar do ambiente é incorporada no produto, não alterando sua composição quantitativa (relação massa/massa). O processo de resfriamento da bebida láctea até -5°C e a incorporação de ar provocam a alteração da consistência para pasta cremosa e a densidade do produto é reduzida para valores de 0,700 g/cm<sup>3</sup>.

#### Laudo Instituto Nacional de Tecnologia (INT)

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, mantém a mesma composição qualitativa da bebida láctea citada na resposta do quesito 2 deste Parecer.

A composição quantitativa da sobremesa, segundo a análise realizada pelo laboratório Food Intelligence e acompanhada pela equipe técnica do INT corresponde as seguintes determinações: características microbiológicas, características físico-químicas, que serão apresentadas na Tabela 2 abaixo e poderão ser verificadas na Tabela III do Anexo deste Parecer.

Tabela 2: Composição Quantitativa da Sobremesa Láctea

Análise	Unidade	Análise Laboratório
Leite e derivados	--	Mín. 51%
Consistência	V/ S	Líquida
Cor	Visual	Branco amareulado
Odor e sabor	Sensorial	Característico
Proteína	g/100g	2,72
Gordura	g/100g	4,86
Extrato Seco Total	g/100g	32,18
pH	--	6,70
Acidez	°D	20
Densidade	g/cm <sup>3</sup>	1,111
Viscosidade	cP	800x10 <sup>3</sup>

Onde: V/ S – Visual/ Sensorial; °D – graus Dornic; cP – Centipoise

### Laudo Falcão Bauer

4.2 – Na passagem pela máquina de refrigeração ocorre algum fenômeno químico ou apenas resfriamento com agitação e incorporação de ar? Caso positivo, especifique quais as consequências desse fenômeno para o estado físico do produto final.

(...) Este tipo de produto sofre apenas modificação física. A mistura (Mix de Baunilha) é introduzida em uma máquina que realizará resfriamento, congelamento e introdução de ar. Desta forma o produto muda do estado líquido para o estado sólido após a passagem pela máquina.

Restando incontrovertido que tanto a bebida láctea adquirida dos fornecedores quanto as “sobremesas geladas” comercializadas pela recorrente apresentam a mesma composição quantitativa e ambas atendem aos requisitos de composição estabelecidos na IN MAPA nº 16/05, cumpre analisar o único real ponto controvertido, que se refere à consistência das “sobremesas geladas”.

Ao analisar as amostras fornecidas pela recorrente, o laboratório Falcão Bauer concluiu que todos os produtos analisados (Top Sundae Chocolate, Sundae Morango, McFlury Ovomaltine, McColosso Caramelo, Casquinha Baunilha e McShake Ovomaltine) não se encontram na forma líquida, mas na forma de pasta, a uma temperatura de -7,8°C. Diante disto, observou que não se trata de bebida láctea, mas de sorvete soft, o que se enquadraria no conceito de gelado comestível, nos termos da Resolução RDC Anvisa nº 266/05.

Quanto aos gelados comestíveis, merece transcrição as seguintes disposições preliminares da Resolução – RDC ANVISA nº 713/22 (que revogou a RDC nº 266/05, mas manteve a mesma redação no que é pertinente a presente lide):

Art. 2º Para fins desta Resolução, aplicam-se as seguintes definições:

I - gelados comestíveis: produtos congelados obtidos a partir de uma emulsão de gorduras e proteínas, ou de uma mistura de água e açúcares; e

II - preparados para gelados comestíveis: produtos que, após serem submetidos ao congelamento, resultam em gelados comestíveis, sem necessidade de adição de outros ingredientes.

**(Grifamos)**

Diante disto, a autoridade fiscal concluiu que, pelo princípio da especialidade, a legislação mais adequada aplicável ao presente caso seria a Resolução ANVISA RDC nº 266, “*por ser norma “lex specialis derogat legi generali”, para a definição do correto enquadramento do produto sobremesa gelada/gelado comestível!*”.

De antemão, cumpre destacar que o presente caso não trata de classificação fiscal de mercadoria, de modo que, com a devida vênia, o argumento de que a norma especial derogaria a norma geral é de todo impertinente. A controvérsia se resume ao enquadramento das “sobremesas geladas” ao conceito técnico de bebida láctea estabelecido pela IN MAPA nº 16/05, e a consequente subsunção ao benefício de alíquota zero previsto no artigo 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925/04. Assim, ou as “sobremesas geladas” se subsumem ao benefício fiscal ou não se subsumem, não há terceira alternativa.

Neste cenário, cumpre averiguar o estado físico das “sobremesas geladas” e o consequente enquadramento na condição de bebida láctea, a qual, nos termos da IN MAPA nº 16/05, deve apresentar consistência “líquida com diferentes graus de viscosidade, segundo sua composição”.

No que se refere à consistência das “sobremesas geladas”, cumpre destacar os seguintes excertos do laudo elaborado pelo Laboratório Falcão Bauer, que são repetidos em relação a todos os produtos:

**Respostas aos Quesitos**

1 - O produto final [...] não está na forma líquida.

2- Não. O produto final não se trata de Bebida Láctea.

Trata-se de Sorvete soft [...], pronto para o consumo direto.

3- [...]

Segundo a Resolução RDC Anvisa nº266 de 22 de setembro de 2005 e Portaria da Secretaria da Vigilância Sanitária nº 379 de 1999, Gelados Comestíveis são os produtos congelados obtidos a partir de uma emulsão de gorduras e proteínas; ou de uma mistura de água e açúcar(es). Podem ser adicionados de outro(s) ingrediente(s) desde que não descharacterize(m) o produto.

4- O Produto final não se encontra na forma líquida.

O Produto final encontra-se na forma de pasta, no momento de sua coleta, com uma temperatura de -7,8 °C.

[...]

5- O Produto final encontra-se na forma de pasta, sendo o Ingrediente 1 na forma de pasta, Ingrediente 2 na forma sólida, Ingrediente 3 na forma de líquido viscoso e Ingrediente 4 na forma sólida.

4.1- A temperatura medida na hora da coleta foi de -7,8 °C. O produto final estava na forma de pasta.

4.2- Não. Este tipo de produto sofre apenas modificação física. A mistura (Mix de Baunilha) é introduzida em uma máquina que realizará resfriamento, congelamento e introdução de ar. Desta forma o produto muda do estado líquido para o estado sólido após a passagem pela máquina.

6- O produto final não se trata de Bebida Láctea.

Trata-se de Sorvete soft à base de Proteínas do Leite, Gordura, Água e Açúcares, Outro Sorvete, na forma pastosa [...], pronto para o consumo direto.

Em breve síntese, o Laudo do Laboratório Falcão Bauer avalia que o produto final não se encontra na forma líquida, pois se encontra na forma de pasta, destacando que a mistura (Mix de Baunilha) é introduzida em uma máquina que realiza resfriamento, congelamento e introdução de ar, de modo que o produto muda do estado líquido para o estado sólido após a passagem pela máquina. Apesar de apontar a Resolução RDC Anvisa nº266 de 22 de setembro de 2005, o laudo não confirma que o produto está congelado.

Ainda, para fins comparativos, verifica-se que, ao analisar as caldas de chocolate, morango e caramelo, que integram as “sobremesas geladas”, o *expert* classificou tais ingredientes como “líquido muito viscoso” ou “líquido viscoso”.

Por sua vez, o laudo da Food Intelligence assim analisou a consistência das “sobremesas geladas”:

COMPOSIÇÃO QUALITATIVA E QUANTITATIVA DA SOBREMESA GELADA,  
COMERCIALIZADA POR ARCOS DOURADOS APÓS SAIR DA MÁQUINA, PRONTA  
PARA CONSUMO

(...)

5	Consistência	Visual Sensorial	Líquida Atende	Pasta cremosa	Pasta cremosa
---	--------------	------------------	----------------	---------------	---------------

(...)

14	Viscosidade	cP	-	$1200 \times 10^3$	$800 \times 10^3$
----	-------------	----	---	--------------------	-------------------

(...)

Nota – Interpretação técnica

#### 01. Item de número 5 – Consistência

- Consistência é definida como solidez ou qualidade de consistente, espessura no sentido de espesso; estabilidade, constância ou firmeza. IN 16 define consistência como : líquido com diferentes graus de viscosidade, segundo sua composição.

02. A sobremesa gelada é produzida pela passagem da bebida láctea por máquina resfriadora (resfria e agita). Agitação e resfriamento rápido congelam

DOCUMENTO VALIDADO

parcialmente a bebida láctea, alterando fortemente a viscosidade do produto final e também a densidade devido ao batimento e incorporação de ar durante o processo de resfriamento.

A sobremesa gelada sai da máquina pronta para consumo em temperatura de -4°C até -8°C.

(...)

RESULTADOS DO TESTE SENSORIAL PARA IDENTIFICAR SE A SOBREMESA GELADA, NO MOMENTO DA COMERCIALIZAÇÃO PERMANECE LÍQUIDA.

(...)

## 2. RESULTADO DO TESTE SENSORIAL

Consistência: Massa cremosa. Pasta cremosa de alta viscosidade que se molda facilmente à embalagem (copo ou casquinha)

(...)

## 3. OBSERVAÇÕES:

- No momento da comercialização a sobremesa gelada tem consistência de massa cremosa.
- Tecnicamente, a massa cremosa é um líquido pastoso de alta viscosidade que fluiu pelo tubo de saída da máquina.
- Após algum tempo (entre 10 e 30 minutos) a sobremesa gelada, se exposta à temperatura ambiente, muda de pasta cremosa para líquido.

(...)

RESULTADOS DE TESTES DE MEDAÇÃO DE VISCOSIDADE COM OBJETIVO DE CONFIRMAR SE A SOBREMESA GELADA PERMANECE LÍQUIDA, AINDA QUE COM ALTA VISCOSIDADE.

## 1. DESCRIÇÃO DO TESTE

- Viscosidade – medida da resistência que todo fluido ou líquido real oferece ao momento relativo de qualquer de suas partes. Utilizamos viscosímetro Brookfield que expressa resultados de viscosidade em centipoises (cP).
- Medições feitas em temperatura de -5°C/-8°C. Amostras da sobremesa gelada foram retiradas da máquina e as medições iniciadas imediatamente após chegada ao laboratório.

## 2. RESULTADO

Descrição Amostra	Viscosidade (cP)
01 – Sobremesa gelada	800 x 103
02 – Sobremesa gelada	800 x 103

03 – Sobremesa gelada	1150 x 103
04 – Sobremesa gelada	1250 x 103
Valor Médio	1000 x 103

### 3. OBSERVAÇÕES:

- Pasta cremosa ou líquido de alta viscosidade.
- A sobremesa gelada de Arcos Dourados atende os quesitos de pasta cremosa ou líquido de alta viscosidade.

Quanto aos McShakes, a Food Intelligence apresentou laudo específico que reitera as informações já colhidas no laudo supratranscrito, adicionando as seguintes considerações técnicas específicas:

- McShakes sabor Ovomaltine, chocolate, morango e flocos são produzidos a partir de bebida láctea que quando resfriada abaixo de -5°C se transforma em bebida láctea resfriada. Esta sobremesa adicionada e batida com Ovomaltine, chocolate, morango ou Flocos se converte em McShakes, que são consumidos com canudo.
- Todos os McShakes avaliados possuem em sua composição preponderância de bebida láctea e leite (relação massa/massa).

Durante a fiscalização, a autoridade fiscal pleiteou esclarecimentos ao laboratório Food Intelligence, dos quais destaco os seguintes questionamentos:

2. A IN MAPA Nº. 16/2005 traz em seu tópico 2 do Anexo a definição de bebida láctea como sendo a resultante da mistura de leite e soro de leite, podendo ou não haver a adição de outros produtos, de estar na fase líquida e a base láctea representar pelo menos 51% do total de ingredientes do produto final. Quanto à composição química do produto final, obtido majoritariamente a partir da bebida láctea fornecida pela Polenghi, não resta dúvida de sua aderência à norma. A questão é se a totalidade dos produtos oferecidos pela Arcos Dourados após o processo produtivo atende à definição de consistência líquida prevista na norma. O Novo Dicionário Eletrônico Aurélio (versão 5.11) traz como definição de “bebida” (substantivo feminino) 1. Qualquer líquido bebível (...); e como definição de “líquido” (adjetivo) 1. Que flui ou corre ou como substantivo masculino 6. Substância líquida, não sólida nem gasosa. Esclarecer se:

a) a bebida láctea resfriada e aerada após o processo produtivo de agitação e resfriamento rápido, com viscosidade alterada (“massa cremosa”), mantém a propriedade de liquidez, passível de ser bebida? Por que razão a Arcos Dourados oferece colher ou pazinha para seu consumo? O produto fluiria naturalmente pela saída da máquina, mesmo sem a pressão exercida pelo equipamento? O líquido de alta viscosidade possibilita a fluidez necessária para ser bebido diretamente?

b) ou o Laudo nesse item abrange apenas os produtos derivados oferecidos como “milk shake”, que efetivamente permitem a sua bebida diretamente ou através de canudos?

c) Seria possível afirmar que efetivamente todos os produtos finais oferecidos pela Arcos Dourados (“Sobremesas geladas”) atendem à classificação de bebidas lácteas prevista na IN MAPA Nº. 16/2005.

Estes foram os esclarecimentos fornecidos pelo Laboratório Food Intelligence:

## 2. A IN MAPA nº 16/2005:

### 2.1 Geral

- De forma simples, é muito fácil classificar água, leite, cerveja como líquidos e classificar açúcar ou farinha como sólidos.
- Bebida láctea mantida em temperaturas acima de 0°C mantém-se como líquido.
- Sobremesa gelada e batida na temperatura de -5°C continua sendo um líquido de alta viscosidade, que pode ser chamada como pasta cremosa. Esta alteração de consistência se dá pelo congelamento parcial da água contida na bebida láctea e de alguma incorporação de ar ambiente.

### 2.2 a

- A sobremesa gelada, após resfriamento e agitação, mesmo com viscosidade alterada (massa cremosa) mantém propriedade de liquidez passível de ser ingerida. Independente da embalagem (cone de biscoito, copo, etc) o consumidor lambe (derrete até liquefação total) ou morde (derrete até liquefação total). A razão de se oferecer colher, canudo ou pazinha é higiênica e sanitária.
- Do ponto de vista técnico e prático o grau de fluidez da sobremesa gelada ao sair da máquina depende de sua formulação e da temperatura aplicada. Assim:

- Sobremesa gelada a 0°C – líquido de baixa viscosidade
- Sobremesa gelada a -2°C – líquido de média viscosidade
- Sobremesa gelada a -5°C – líquido de alta viscosidade (pasta cremosa)
- Sobremesa gelada a -10°C – Semi-sólido, difícil de bombear.

- Se a máquina for desligada totalmente durante o processo produtivo da sobremesa gelada, em questão de minutos a sobremesa gelada começa a sair de forma natural pelo tubo de saída.
- O líquido de alta viscosidade (pasta cremosa) poderá apresentar alguma dificuldade ou perda de fluidez para alguns consumidores, para ser bebido diretamente. Importante notar que a sobremesa gelada, ao ser ingerida (porções de 5 a 10mL), em 2 a 3 segundos muda de pasta cremosa para líquido pronto para ser ingerido.

### 2.3 b

- O laudo no item citado contemplou somente a sobremesa gelada pronta para consumo, sem entrar em produtos alternativos ou derivados como milk-shakes ou outras inclusões.

#### 2.4 c

- As sobremesas geladas, sabor baunilha, morango e chocolate, oferecidas por Arcos Dourados atendem a classificação de bebida láctea MAPA.

Em sua impugnação, a recorrente colacionou também laudo do Instituto Nacional de Tecnologia (INT), que, após analisar o processo de obtenção da sobremesa e realizar amplo processo de caracterização dos produtos, assim concluiu acerca da consistência das “sobremesas geladas”:

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°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 °C (sete graus Centígrados e meio negativos), mantinha a consistência cremosa e sua viscosidade medida foi de  $800 \times 10^3$ 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.

7. As sobremesas lácteas (casquinhas e sundaes) preparadas e comercializadas nos restaurantes McDonald's atendem aos requisitos regulatórios exigidos pela Instrução Normativa nº 16 de 23.8.2015 do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento ("MAPA" - Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Bebida Láctea) para a identificação da bebida láctea?

(...)

A base Láctea representa pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) do total de ingredientes do produto. Conforme verificado ao longo desse Parecer observou-se que a sobremesa consiste em ser exatamente o

mesmo produto que a bebida láctea com consistência diferente, ou seja, a sobremesa apresenta consistência de massa cremosa.

8. Diante de todo o exposto e das conclusões obtidas nas respostas aos quesitos anteriores, queira esse Instituto Nacional de Tecnologia esclarecer se as sobremesas lácteas (casquinhas e sundaes) preparadas e comercializadas nos restaurantes McDonald's atendem aos seguintes requisitos:

- (i) a bebida é destinada ao consumo humano ou a preparação de um produto destinado ao consumo humano;
- (ii) ao menos 51% da massa (m/m) da composição total da bebida é relativa a leite ou derivados do leite; e
- (iii) todas as regras previstas na regulamentação do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) para a identificação da bebida láctea são observadas pelos produtos, especialmente aquelas previstas na Instrução Normativa MAPA nº 16/2005.

R: 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 cumpre as regras previstas na regulamentação do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) para a identificação da bebida láctea são observadas pelos produtos, especialmente aquelas previstas na Instrução Normativa MAPA nº 16/2005, visto que segundo laudo do laboratório Food Intelligence, a sobremesa atende à citada Instrução Normativa e tem em sua composição os mesmos ingredientes que compõe a bebida láctea da qual ela é produzida.

Conforme se verifica, os três laudos produzidos concordam que as “sobremesas geladas” se encontram na forma de pasta, subsistindo a divergência técnica apenas em relação ao estado físico da pasta. Segundo o laudo do Laboratório Falcão Bauer, a pasta estaria no estado sólido. Por sua vez, os laudos do Laboratório Food Intelligence e do Instituto Nacional de Tecnologia (INT) concluem que a pasta permanece no estado líquido, configurando um líquido de alta viscosidade.

Inegavelmente, a solução da presente lide envolve questões controvertidas, até mesmo, no âmbito técnico.

A alteração de nome das sobremesas vendidas pela recorrente de “sorvetes” para “sobremesas geladas” foi amplamente divulgada pelas mídias sociais e portais de notícias, trazendo como justificativa (por terceiros e não pela própria empresa) justamente o enquadramento das sobremesas no benefício de alíquota zero ora em análise. Apesar da alteração da denominação, a empresa esclareceu que “o produto não sofreu alterações nos últimos anos e

continua com a mesma composição, seguindo as características e os padrões mundiais de qualidade da rede". Ou seja, o produto é o mesmo, só foi alterada a denominação.

Para além da alteração da denominação, também foi alterado o enquadramento das receitas decorrentes das vendas das "sobremesas geladas", as quais, como vimos, passaram a ser enquadradas pela empresa no benefício fiscal de alíquota zero previsto no artigo 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925/04.

No presente caso, a fiscalização apontou que “[a] 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 certamente não está em conformidade com a utilização do termo de emprego comum adotado na sua elaboração legal”.

Com a devida vênia ao entendimento exarado pela fiscalização, as normas técnicas servem justamente para garantir que o enquadramento de determinado produto se dê com base em critérios técnicos, e não pura e simplesmente pela sua denominação ou pelo “senso comum”. Assim, caso reste demonstrando, com base em critérios técnicos, o enquadramento de determinado produto às normas que regulam a matéria, devem ser produzidos os efeitos tributários correspondentes.

Portanto, é perfeitamente possível que a recorrente sempre tenha vendido produtos que denominava de “sorvetes”, mas que tecnicamente seriam enquadráveis como “bebidas lácteas”, ainda que, de acordo com o “senso comum”, todos se dirijam ao McDonald’s para tomar sorvetes ou *milk shakes*.

E, analisando o presente caso, verificamos que a recorrente adquire – e isto é incontrovertido – bebida láctea de seus fornecedores, sendo que esta bebida láctea – sem adição de qualquer novo ingrediente na sua composição -, passa apenas por um processo de resfriamento e agitação que altera a consistência da bebida, para a consistência de pasta cremosa.

Conforme atestado pelos laudos do Laboratório Food Intelligence e do Instituto Nacional de Tecnologia (INT), esta alteração de consistência se dá pelo congelamento parcial da água contida na bebida láctea e de alguma incorporação de ar ambiente, sendo que, mesmo com a viscosidade alterada, a sobremesa mantém propriedade de liquidez passível de ser ingerida.

Considerando a divergência técnica entre o laudo que embasa a autuação e aqueles trazidos pelo contribuinte, parece-me que, para solução da presente controvérsia, os laudos elaborados pelo Laboratório Food Intelligence e pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT) são aqueles que analisaram mais profundamente a matéria e permitem um melhor suporte técnico para o presente julgamento.

Isto porque, enquanto o Laudo do Laboratório Falcão Bauer se limita a afirmar que os produtos analisados não estão na forma líquida, mas na forma de pasta, e esta seria um estado sólido, sem apresentar qualquer metodologia de análise ou critérios técnicos que embasem a sua conclusão, os laudos do Laboratório Food Intelligence e do INT apresentam ampla investigação e

fundamentação técnica, com a realização de teste sensorial, teste de medição de viscosidade, teste de densidade, teste com viscosímetro, para concluir que as “sobremesas geladas” configuram líquidos de alta viscosidade.

Conforme supratranscrito, no Laudo do Laboratório Food Intelligence, como resultado do teste sensorial, observou-se que a massa cremosa é um líquido pastoso de alta viscosidade que flui pelo tubo de saída da máquina. No teste de medição de viscosidade – definida como medida de resistência que todo fluido ou líquido oferece ao momento relativo de qualquer de suas partes -, confirmou-se também que, pelos resultados de viscosidade em centipoises (cP), a sobremesa gelada atende os quesitos de pasta cremosa ou líquido de alta viscosidade. Em sede de esclarecimento, ponderou-se que a sobremesa gelada, após resfriamento e agitação, mesmo com viscosidade alterada (massa cremosa) mantém propriedade de liquidez passível de ser ingerida.

No laudo do Instituto Nacional de Tecnologia, foi apresentada a realização de visita técnica com análise da consistência e viscosidade – definida como uma das características reológicas de um fluido e como a taxa de fluxo por unidade de força, ou seja, é a resistência interna, o atrito, de um fluido ao fluxo – das sobremesas geladas, em que se concluiu que, no momento efetivo da sua comercialização, após saírem da máquina na qual foram preparadas, elas permanecem no estado líquido. Por fim, ressalta-se também a afirmação peremptória de que o *“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”*.

No que se refere à credibilidade do Instituto Nacional de Tecnologia e o acolhimento dos aspectos técnicos analisados em seus laudos ou pareceres, no julgamento dos processos administrativos, merece transcrição o disposto no artigo 30 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

Neste sentido, cito os seguintes precedentes deste e. Tribunal Administrativo:

LAUDOS OU PARECERES. ASPECTOS TÉCNICOS. OBSERVAÇÃO OBRIGATÓRIA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DA AUTORIDADE FISCAL.

Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos. A interpretação da legislação tributária aplicável na classificação fiscal de mercadorias, assim como a decisão sobre sua correta classificação, são de competência exclusiva do Auditor-Fiscal da Receita Federal.

(Processo nº 10830.727851/2016-50; Acórdão nº 9303-015.183; Relatora Conselheira Liziane Angelotti Meira; sessão de 15/05/2024)

PROVA. LAUDO TÉCNICO ELABORADO PELO INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA.

Nos termos do art. 30 do Decreto 70.235/72 cabe ao Instituto Nacional de Tecnologia, do Ministério da Ciência e Tecnologia, a elaboração de laudo visando ao esclarecimento de questões de natureza técnica postas ao deslinde dos órgãos julgadores administrativos, cujas conclusões sobre tais questões técnicas, devem ser acatadas pelas instâncias julgadoras.

(Processo nº 10830.725456/2012-17; Acórdão nº 3301-004.179; Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 30/01/2018)

Desta forma, não tendo sido apontada qualquer improcedência dos laudos colacionados pela recorrente, especialmente, o laudo elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia, entendo que deve ser acolhida a conclusão técnica de que as “sobremesas geladas” configuram líquidos de alta viscosidade, que, no momento efetivo da sua comercialização, após saírem da máquina na qual foram preparadas, permanecem no estado líquido.

Firmada tal premissa técnica, parece-me restar incontestável o enquadramento das receitas decorrentes da venda de “sobremesas geladas” ao benefício de alíquota zero previsto no artigo 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925/04, uma vez que atendido o requisito de consistência estabelecido pela IN MAPA nº 16/05, qual seja, consistência “líquida com diferentes graus de viscosidade, segundo sua composição”.

Vejam que é justamente este grau ampliativo da norma técnica – que admite produtos de consistência líquida com diferentes graus de viscosidade – que permite o enquadramento das “sobremesas geladas” ao conceito legal de bebida láctea. Por sua vez, o enquadramento das “sobremesas geladas” como gelados comestíveis, nos termos da RDC ANVISA nº 713/22, além de ser de todo impertinente ao julgamento da presente controvérsia, resta obstado justamente por tratar de produtos congelados (estado sólido), situação não comprovada nos presentes autos.

Neste sentido, cumpre ressaltar que a lei concedeu benefício fiscal às bebidas lácteas destinadas ao consumo humano ou utilizadas na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano. Neste caso, o objetivo da lei é plenamente alcançado quando se verifica que a mesma bebida láctea, que é adquirida pela recorrente, é também aquela posteriormente comercializada para consumo humano, tendo apenas a sua viscosidade alterada (para massa cremosa), mantendo propriedade de liquidez passível de ser ingerida.

Por fim, deve-se ressaltar que, quanto aos *milk shakes*, o atendimento aos requisitos da norma técnica fica ainda mais incontestável, quando demonstrado tecnicamente que se trata de bebida láctea resfriada, batida com outros componentes, que é consumida com canudo, e que observa o percentual de base láctea superior a 51% massa/massa (m/m) do total de ingredientes do produto, o que impõe a aplicação do benefício da alíquota zero disposto no art. 1º, XI, da Lei nº 10.925, de 2004, até mesmo, com base na Solução de Consulta Interna COSIT nº 03/2020.

Neste sentido, 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 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. sorpetto, 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. (Grifamos)**

Diante do exposto, voto por dar integral provimento ao Recurso Voluntário.

## CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade do v. acórdão recorrido, e, no mérito, para dar-lhe integral provimento, a fim de cancelar os autos de infração combatidos.

*Assinado Digitalmente*

**Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues**