

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 20.620/12/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000172486-29  
Impugnação: 40.010131185-28  
Impugnante: Organização Verdemar Ltda  
IE: 062705396.00-55  
Proc. S. Passivo: Natália Lo Buono Botelho/Outro(s)  
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

***EMENTA***

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – CRÉDITO PRESUMIDO.** Constatado aproveitamento indevido de crédito presumido de ICMS, referente à saída de “pão do dia”, sem a estrita observância das normas do art. 32-B, inciso III da Lei nº 6.763/75 e do art. 75, inciso XXV, Parte Geral do RICMS/02. Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada do inciso XXVI do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75. Excluídas as exigências relativas a todos os biscoitos, cookies, torradas, roscas, rosquinhas, broas, bolos, mini bolos, muffins, brioches, croissants e todos os pães (inclusive pão de forma, panetones e pão de queijo assado) considerados produtos de panificação feitos a partir de farináceos especificados na legislação. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

***RELATÓRIO***

**Da Autuação**

A autuação versa sobre a constatação, mediante conferência de documentos e livros fiscais, de recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/06 a 31/12/06, em razão de apropriação indevida de crédito presumido, relativamente às saídas de “pão do dia”, sem a estrita observância das normas do art. 32-B, inciso III da Lei nº 6.763/75 e o art. 75, inciso XXV, Parte Geral do RICMS/02.

O Autuado, ao fazer a apuração mensal do ICMS, incluiu, indevidamente, para apropriação do crédito presumido, diversos produtos que não se enquadrariam no conceito de “pão do dia”, tais como: empadas, coxinhas, pastéis, pizzas, lasanhas, massas para macarrão, calzones, caçarolas, sanduíches, etc., inclusive congelados, produzidos na padaria e no restaurante do seu estabelecimento.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

O processo encontra-se instruído com Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF (fls. 03/04); Termo de Intimação para estorno de crédito (fl. 02); - Auto de Infração - AI (fls. 05/06); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM (fl. 07); Relatório Fiscal com demonstrativo do crédito tributário e relação de anexos (fls.

08/10); Conta Corrente Fiscal (fl. 11); Anexo I - planilhas fornecidas pelo Contribuinte com a relação dos itens que ele considera “pão do dia”, incluindo respectivos valores de venda, alíquota e ICMS, por mês (fls. 12/144); Anexo II - planilha analítica indicando os produtos que o Fisco, com base na legislação, considera incluídos no conceito de “pão do dia” (fls. 146/170); Anexo III - demonstrativo do crédito tributário com saldos mensais creditados pelo Contribuinte, apuração do ICMS efetuada pelo Fisco e valores de ICMS a serem estornados (fls. 172/174) e Cópia do livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 175/188).

### **Da Impugnação**

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 191/202, alegando resumidamente que:

- dedica-se à atividade de panificação desde o início de suas atividades;
- as normas da legislação tributária mineira e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) asseguram o crédito presumido a todos os produtos incluídos na autuação;
- os produtos congelados não poderiam ser excluídos do alcance do crédito presumido;
- todos os produtos, objeto do estorno de crédito, se enquadram na posição 19.05 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM (que sucedeu a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – NBM em janeiro/96);
- a interpretação do Fisco viola os arts. 110 e 112, inciso II do Código Tributário Nacional (CTN);
- não se apropriou do crédito de ICMS decorrente da entrada dos insumos utilizados na fabricação das mercadorias objeto da autuação, o que feriria o princípio da não cumulatividade.

Requer, ao final, a procedência da impugnação com conseqüente cancelamento do lançamento. Alternativamente, caso seja julgado procedente o lançamento, requer seja determinada a recomposição da conta gráfica, levando-se a crédito o valor do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de insumos.

Requer, ainda, a produção de prova pericial, indicando quesitos.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em bem fundamentada manifestação de fls. 217/236, cujos argumentos, pela qualidade e clareza, foram utilizados, em parte, para a decisão, refuta as alegações da Defesa, argumentando, em apertada síntese, que a infração está adequadamente comprovada nos autos, que o aproveitamento de crédito deve ser realizado à época da entrada das mercadorias no estabelecimento e que a prova pericial é desnecessária, pois não há matéria técnica a ser discutida, apenas legislação a ser interpretada.

Requer a procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

A 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em sessão no dia 16/05/12, determina a realização da Diligência de fl. 240, para que o Fisco elabore uma planilha contendo os produtos produzidos pelo Impugnante e considerados como não passíveis de se sujeitarem à utilização do crédito presumido do art. 75, inciso XXV do RICMS/02. Exara, também, Despacho Interlocutório, para que, em função da diligência determinada ao Fisco, o Impugnante apresente relação dos insumos e produtos intermediários em relação aos quais teria direito a crédito, juntando cópia de seus livros fiscais onde os documentos fiscais a eles relativos foram escriturados. O Impugnante deveria destacar claramente a proporção do crédito pelas entradas considerando que este seria correspondente aos produtos sobre os quais não teria direito à utilização do crédito presumido.

O Fisco, cumprindo a diligência determinada pelo CC/MG, junta planilha analítica com a discriminação dos produtos que não se enquadrariam no conceito de “pão do dia”, fls. 243/331.

O Impugnante, em manifestação de fls. 336/338, se recusa a cumprir a medida alegando que tem direito ao crédito presumido de todos os produtos incluídos na autuação e que opta por manter intactos os argumentos apresentados em sua impugnação, reiterando o pedido de improcedência do lançamento.

O Fisco volta a se manifestar às fls. 339/341, enfatizando que, com a negativa formalizada pelo Impugnante em atender o despacho interlocutório exarado pela Assessoria do CC/MG, não há nos autos os valores de crédito de ICMS incidentes sobre os insumos de forma detalhada para cada item por ela produzido e revendido, mês a mês, o que inviabilizaria qualquer procedimento para compensação desses valores. Reitera seu pedido de que seja julgado procedente o lançamento.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos na Manifestação Fiscal de fls. 217/236 foram utilizados, em parte, para a decisão, salvo pequenas alterações e adaptações de estilo.

### **Do Pedido de Prova Pericial**

O Impugnante pleiteia a produção de prova pericial e formula quesitos às fls. 201/202, entendendo ser a perícia necessária ao exercício de sua defesa e à sustentação de seus argumentos.

São os seguintes os quesitos apresentados:

1º) queira o *expert* indicar, um a um, quais os produtos produzidos pelo Impugnante que o Fisco considerou como não passíveis de se sujeitarem ao aproveitamento de crédito presumido instituído pelo art. 75, inciso XXV do RICMS/02, bem assim sua classificação na NBM/SH;

2º) na hipótese de um ou mais desses produtos não se classificarem na posição 19.05 (e suas subposições), justifique o porquê, levando em consideração os critérios estabelecidos pela NESH;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3º) tomando-se por base apenas os produtos não classificados na posição 19.05 (e suas subposições), promova o estorno de crédito presumido e apure eventual crédito tributário existente a favor do Fisco, nos mesmos moldes feitos no Auto de Infração;

4º) abata do eventual crédito tributário apurado no quesito anterior, o ICMS destacado nas notas fiscais de entrada dos insumos, apontando eventual crédito tributário remanescente.

A discussão relacionada à classificação dos produtos envolvidos na NBM/SH e à quantificação do crédito tributário porventura devido pelo Impugnante são matérias de natureza tributária, tendo sido as mesmas enfrentadas e esclarecidas na impugnação e na manifestação fiscal.

É de se notar que a prova pericial suscitado pelo Impugnante não envolve questões que requeiram conhecimento técnico especializado acerca do assunto, razão pela qual, é desnecessária à elucidação dos fatos.

Nesse sentido, como já visto em provimento judicial anterior:

CONVENCENDO-SE O MAGISTRADO, DA DESNECESSIDADE DA PROVA PERICIAL REQUERIDA, PARA A FORMAÇÃO DE SUA CONVICÇÃO PESSOAL ACERCA DA LIDE, DEVE INDEFERIR A SUA REALIZAÇÃO, PRINCIPALMENTE QUANDO A FINALIDADE DA PRETENSÃO É MERAMENTE PROTELATÓRIA (PROCESSO NÚMERO: 2.0000.00.425505-4/000(1) RELATOR: ANTÔNIO SÉRVULO”, TJMG)

O indeferimento é assegurado nos termos do art. 142, § 1º, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03/03/08.

Segundo a doutrina de Alexandre Freitas Câmara em Lições de Direito Processual Civil:

(...) em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondendo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação.

Significa dizer que somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e, essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Entretanto, verifica-se que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pelo próprio Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Cite-se, a propósito, decisão já proferida abordando a questão anteriormente:

SE A MATÉRIA TRATADA NOS AUTOS VERSAR SOBRE QUESTÃO EMINENTEMENTE DE DIREITO, QUANTO AO RECONHECIMENTO OU

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NÃO DA PERCEPÇÃO DE DIFERENÇA SALARIAL, DECORRENTE DA CONVERSÃO DE URV, DESNECESSÁRIA A REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL, A QUAL PODERÁ SER REALIZADA, ACASO NECESSÁRIO, EM SEDE DE EXECUÇÃO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DA OPINIÃO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA QUE ESCAPA DO UNIVERSO DE CONHECIMENTO DO JULGADOR, HIPÓTESE ESSA NÃO CARACTERIZADA NO CASO VERTIDO. ASSIM, INDEFERE-SE O PEDIDO (PROCESSO NÚMERO 1.0024.05.661742-6/001(1), RELATOR: CÉLIO CÉSAR PADUANI, TJMG).

Menciona-se, por oportuno, trecho extraído do Acórdão nº 984880-TO STJ.

O DEBATE RECURSAL, IN CASU, É ESTRITAMENTE DE DIREITO, POIS BASTA INTERPRETAR A DEFINIÇÃO LEGAL DA ATIVIDADE INDUSTRIAL PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO E VERIFICAR SE NELA SE ABARCAM AS EMPRESAS DE TELECOMUNICAÇÃO.

Por todo o exposto, o pedido de produção de prova pericial deve ser indeferido com fundamento no art. 142, § 1º, inciso II, alíneas “a” e “c” do RPTA.

### **Do Mérito**

Versa o presente contencioso sobre a constatação de recolhimento a menor de ICMS em razão de apropriação indevida de crédito presumido, relativamente às saídas de “pão do dia”, sem a estrita observância das normas do art. 32-B, inciso III da Lei nº 6.763/75 e o art. 75, inciso XXV, Parte Geral do RICMS/02, pelo que se exigiu ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

O Impugnante, ao fazer a apuração mensal do ICMS, incluiu, indevidamente, para apropriação do crédito presumido, diversos produtos que não se enquadrariam no conceito de “pão do dia”, tais como empadas, coxinhas, pastéis, pizzas, lasanhas, massas para macarrão, calzones, caçarolas, sanduíches, etc., inclusive congelados, produzidos na padaria e no restaurante do seu estabelecimento.

Veja-se as duas normas de legislação tributária aplicáveis ao presente caso. Primeiramente, a Lei nº 6.763/75:

Art. 32-B. Fica o Poder Executivo autorizado a conceder crédito presumido do ICMS:

(...)

III - de até 100% (cem por cento) do imposto devido nas operações de saída de pão-do-dia promovidas por estabelecimento fabricante;

(...)

Parágrafo único - A forma, o prazo e as condições para a fruição dos benefícios a que se refere o caput deste artigo, inclusive a definição de pão-do-dia, serão estabelecidos em regulamento. (grifou-se)

Por conseguinte, o texto do RICMS/02 preceitua:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parte Geral

(...)

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

(...)

XXV - até 31 de dezembro de 2011, ao estabelecimento fabricante, nas saídas de pão-do-dia, assim entendido os pães, panhocas, broas e demais produtos de panificação feitos a partir de farináceos, inclusive fubá, polvilho e similares, comercializados no próprio local de produção diretamente a consumidor final, de valor equivalente ao imposto devido, vedado o aproveitamento de outros créditos relacionados com a operação; (grifou-se)

O ponto controvertido aqui colocado, que ocasionou o presente contencioso, é definir o sentido e o alcance da expressão “**pão do dia**”, posta pela Lei nº 6.763/75 e pelo RICMS/02, com a finalidade de se definir a extensão do crédito presumido concedido, uma vez que o Fisco e o Impugnante tem interpretações diversas.

Por se tratar de interpretação de um termo posto em uma norma jurídica, deve-se buscar auxílio nas técnicas da hermenêutica e, portanto, relacionar o signo e os respectivos significados.

Do Acórdão nº 18.541/07/1ª, da lavra do Conselheiro Roberto Nogueira, extrai-se uma ótima e didática aula de hermenêutica jurídica:

PARA SE DIRIMIR A QUESTÃO DA APLICAÇÃO DA NORMA AO CASO CONCRETO, NECESSÁRIO SE FAZ UMA CURTA REGRESSÃO PELAS REGRAS DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A HERMENÊUTICA NO BRASIL GANHOU ESPAÇO SURPREENDENTE, ATÉ MESMO EM DETRIMENTO DE ASSUNTOS RELEVANTES. É GRANDE O NÚMERO DE MILITANTES DO DIREITO QUE SE APROFUNDAM NA DISCUSSÃO DA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO, QUE SE APLICA, POR EXCEÇÃO, AO TEXTO TRIBUTÁRIO.

O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN TRATA DA QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NOS ARTIGOS 107 A 112. NESTE CONTEXTO, A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA SERÁ INTERPRETADA NOS MOLDES DESCRITOS NOS ARTIGOS 108 A 112. EM SEGUIDA, PERSISTINDO DÚVIDAS, APLICAM-SE AS REGRAS GERAIS DO DIREITO.

(...)

DE INÍCIO CABE DIFERENCIAR O SENTIDO DE INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. O ART. 108 DO CTN CUIDA DE REGRAS DE INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, OU SEJA, DIANTE DA AUSÊNCIA DE DISPOSITIVO LEGAL, BUSCA-SE, NA ORDEM INDICADA NO ARTIGO, PRINCÍPIOS QUE POSSAM SER APLICADOS NA CORRELAÇÃO ENTRE O FATO E A NORMA DE DIREITO. QUER DIZER, UTILIZA-SE DE OUTROS CONCEITOS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

JURÍDICOS PARA APLICAÇÃO DA REGRA (NORMALMENTE DENTRO DO TEXTO TRIBUTÁRIO).

JÁ A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO É DIFERENTE. NESTE CASO, EXISTE O TEXTO LEGAL. O QUE FAZ O INTÉRPRETE É ENXERGAR IGUAL, MAIS OU MENOS DAQUILO QUE ESTÁ DISPOSTO NO TEXTO LEGAL.

PARA ISSO, SÃO CONSAGRADAS ALGUMAS REGRAS DE INTERPRETAÇÃO, CONSIDERADAS AUTÊNTICAS, EXTENSIVAS OU RESTRITIVAS. DENTRE ELAS DESTACAM-SE: A) LITERAL OU GRAMATICAL; B) LÓGICA; C) SISTEMÁTICA; D) HISTÓRICA E E) FINALÍSTICA OU TELEOLÓGICA.

À PRIMEIRA DELAS, A LITERAL OU GRAMATICAL, DIZ RESPEITO À INTERPRETAÇÃO DO TEXTO NA FORMA EM QUE SE ENCONTRA, OU SEJA, NADA PODE SER SUPRIMIDO NEM INCLUÍDO. E ESTA É A PRIMEIRA REGRA DE INTERPRETAÇÃO NA HIPÓTESE PREVISTA NO ART. 111 DO CTN.

AQUI, O QUE SE PRETENDE É PERQUIRIR O SIGNIFICADO GRAMATICAL DAS PALAVRAS USADAS NO TEXTO, TENDO COMO PARÂMETRO O DICIONÁRIO.

NECESSÁRIO SE FAZ DISTINGUIR OS SIGNIFICADOS DAS TERMINOLOGIAS EMPREGADAS, QUE PODEM ENCERRAR CONCEITOS TÉCNICOS OU VULGARES.

CONTRA ESTE SISTEMA DE INTERPRETAÇÃO INSURGEM AQUELES QUE ENTENDEM QUE NEM SEMPRE O LEGISLADOR É FELIZ NA ELABORAÇÃO DO TEXTO LEGAL.

A OUTRA MODALIDADE, A INTERPRETAÇÃO LÓGICA, É DERIVADA DA INTERPRETAÇÃO GRAMATICAL OU LITERAL. NELA, O QUE SE BUSCA, NOS DIZERES DE LUCIANO AMARO, É A INTELIGÊNCIA DO TEXTO, DE FORMA QUE NÃO DESCAMBE PARA O ABSURDO, DANDO À NORMA UM SENTIDO COERENTE.

POR SUA VEZ, A INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA PROCURA O SENTIDO DA REGRA JURÍDICA VERIFICANDO A POSIÇÃO EM QUE A MESMA SE ENCARTELA NO DIPLOMA LEGAL E A RELAÇÃO DESTA COM AS DEMAIS DISPOSIÇÕES LEGAIS, VISANDO INTERPRETAR A NORMA DENTRO DE TODO O SEU CONTEXTO. NESTE ASPECTO, DEVE-SE OBSERVAR O ITEM, A ALÍNEA, O INCISO, O ARTIGO, A SEÇÃO E O CAPÍTULO. NÃO SE PODE DAR SENTIDO AO TEXTO DE FORMA FRAGMENTADA, SEM SE ATER AO CONTEÚDO GERAL.

POR OUTRO LADO, A INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA CONSISTE NO EXAME DO SENTIDO DA NORMA ATRAVÉS DOS TEMPOS, COMPARANDO O DIREITO ANTERIOR E O ATUAL, DE FORMA A BUSCAR O SEU SENTIDO, SE A FINALIDADE É AMPLIAR OU RESTRINGIR DIREITOS. ATÉM-SE, TAMBÉM, AO CONTEXTO GERAL DA APROVAÇÃO DA LEI, VERIFICANDO O ANTEPROJETO, AS EMENDAS E O PROCESSO LEGISLATIVO.

POR FIM, A FINALÍSTICA OU TELEOLÓGICA. NESTE PONTO, PROCURA-SE A INTENÇÃO DO LEGISLADOR, O QUE ELE (LEGISLADOR) BUSCAVA COM A EDIÇÃO DO ATO NORMATIVO, E

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PARA QUAL FIM ELA (A NORMA) SE DESTINAVA. CABE OBSERVAR QUE AS REGRAS HISTÓRICA E TELEOLÓGICA PODEM SE INTERAGIR, OU MESMO RESULTAR EM UM SÓ PROCESSO DE INTERPRETAÇÃO.

Neste contexto, cabe examinar a legislação acima transcrita que definiu, para os fins de concessão do crédito presumido, a definição de “pão do dia”.

Repetindo, a Lei nº 6.763/75, autoriza o Poder Executivo, em seu art. 32-B, a conceder crédito presumido de até 100% (cem por cento) do imposto devido nas operações de saída de “pão do dia” promovidas por estabelecimento fabricante, deixando para o regulamento a definição de “pão do dia”.

O RICMS/02, atendendo ao comando da lei, em seu art. 75, inciso XXV, assegura crédito presumido, ao estabelecimento fabricante, nas saídas de “pão do dia”, de valor equivalente ao imposto devido, vedado o aproveitamento de outros créditos relacionados com a operação e definiu “**pão do dia**” como os “**pães, panhocas, broas e demais produtos de panificação feitos a partir de farináceos, inclusive fubá, polvilho e similares, comercializados no próprio local de produção diretamente a consumidor final**”.

Para reconstruir esse sentido, as seguintes técnicas de interpretação podem ser utilizadas: literal ou gramatical, histórica e teleológica.

Adiantando o entendimento do Fisco sobre o tema, pode ser resumida a tese que será desenvolvida: a defesa do contribuinte, voltada para a correlação da expressão “pão do dia” com a classificação da NBM/SH, não se sustenta, pois a norma jurídica referente ao crédito presumido utiliza-se da expressão “pão do dia” sem relacioná-la com qualquer tipo de classificação, nem mesmo a NBM/SH. Todas as técnicas de interpretação acima mencionadas demonstrarão essa posição.

Considerando-se o acima exposto, a análise da norma jurídica em discussão e do alcance da expressão “pão do dia” será desenvolvida nos seguintes tópicos:

1. Interpretação literal ou gramatical
  - 1.1– Sentido dos Conceitos Pão, Broa, Panhota e Panificação na Língua Portuguesa
  - 1.2– Sentido do Conceito na Norma Jurídica de Classificação de Mercadorias
  - 1.3 – Sentido do Conceito atribuído pelas Entidades de Classe
  - 1.4 – Definições dadas pelo Governo Federal e pelo órgão de vigilância sanitária
  - 1.5 – Sentido do Conceito atribuído pelo Fisco Estadual
2. Interpretação histórica – como evoluiu a tributação do pão e das padarias.
3. Interpretação Teleológica: finalidade da norma dada pelo próprio legislador estadual.

Por fim far-se-á considerações sobre os seguintes assuntos:

4. produtos congelados
5. aspectos envolvendo os arts. 110 e 112, CTN
6. recomposição da conta gráfica
7. considerações finais

Analisando por qualquer ponto de vista que se queira, nunca se chegaria ao resultado tão abrangente como pretendido pelo Impugnante e nem tão restrito como defendido pelo Fisco: não está ao abrigo do crédito presumido toda a gama de produtos por ela incluídos em seu cálculo (doces, rocamboles, tortas doces e salgadas, quiches, empadas, coxinhas, pastéis, pizzas, lasanhas, massas para macarrão, calzones, caçarolas, sanduíches, etc., inclusive em estado congelado), nem somente broas, pães, roscas e torradas como quer o Fisco, mas todos os biscoitos, torradas, cookies, roscas, rosquinhas, broas, bolos, mini bolos, muffins, brioques, croissants e todos os pães (inclusive pão de forma, panetones e pão de queijo assado), desde que produzidos e comercializados no próprio local de produção, diretamente a consumidor final.

A interpretação adequada do texto demonstrará que o crédito presumido abrange número considerável de produtos, mas não qualquer produto feito a partir de farináceos, como alega a Impugnante.

Pizzas, massas e salgados, por exemplo, produzidos no restaurante do Impugnante, não poderiam ser considerados como “pão do dia”, principalmente os que são vendidos na forma congelada. Do mesmo modo doces e tortas.

## **1 – Interpretação Literal ou Gramatical**

### **1.1 - Sentido dos Conceitos Pão, Broa, Panhoca e Panificação na Língua Portuguesa**

Os sentidos da literalidade dos termos **pão**, **broa** e **panificação** são identificados pelos seguintes conceitos extraídos de dicionários da Língua Portuguesa:

Pão: substantivo masculino. 1. Alimento feito com farinha, especialmente de trigo, amassada com água e fermento e assada ao forno (Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa. 2ª. Reimpressão com alterações. Editora Objetiva: Rio de Janeiro, 2007)

Pão francês: pequeno pão de trigo de forma oblonga, a que o padeiro dá um talho na parte de cima antes de ir ao forno (Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa. 2ª. Reimpressão com alterações. Editora Objetiva: Rio de Janeiro, 2007)

Broa – s.f.: pão de milho. Para Meyer Lübke vem do gótico \*brauth, pão. Coromina propõe o celta \*boruna, mais aceitável foneticamente. Pão. (Grande Dicionário Etimológico – Prosódico da Língua Portuguesa. Francisco da Silveira Bueno. Ed. Lisa S/A: 1988).

Broa: s.f. (cul.). Pão arredondado feito, geralmente de farinha de milho (Dicionário Escolar da Língua Portuguesa. 2ª. edição. Academia Brasileira de Letras. Companhia Ed. Nacional: São Paulo, 2008).

Panificação: substantivo feminino. 1. Produção de pão (Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa. 2ª. Reimpressão com alterações. Editora Objetiva: Rio de Janeiro, 2007)

O termo panhoca não está nos dicionários mais difundidos, mas seu significado em sítios da internet o apresenta como sendo pão italiano redondo: pão de aparência e textura **semelhante ao pão francês**. A principal diferença é que ele tem uma casca mais dura que a do francês, pelo fato de lhe ser adicionado iogurte na massa; diferentemente do francês, que só leva água, farinha e fermento (disponível em <http://elisianemacedo.wordpress.com/2009/07/05/pao-panhoca-pao-italiano/>).

Há, sim, somente a antiga expressão panhota, similar:

*Panhota*: substantivo feminino (Alentejo). Pão pequeno, pada (Diccionario Encyclopedico da Lingua Portuguesa. Simões da Fonseca. Livraria Garnier, 1926).

Nesta primeira análise, percebe-se que não há propriamente uma definição posta pela Lei nº 6.763/75, mas no RICMS/02, que definiu “**pão do dia**” como os “*pães, panhocas, broas e demais produtos de panificação feitos a partir de farináceos, inclusive fubá, polvilho e similares, ...*”.

Defende o Fisco que o texto do decreto ao mencionar “demais produtos da panificação”, utilizou-se de interpretação analógica, que é uma das formas de interpretação admitidas em direito.

Completa o Fisco relatando que, a doutrina entende, nos casos em que há cláusula genérica (... demais produtos de panificação...) conjuntamente com fórmulas casuísticas/exemplificativas (... pães, panhocas, broas...), o termo genérico deve compreender somente os análogos ao destacado pelos exemplos (presentes na própria norma), caso contrário, a exemplificação seria vazia e a cláusula genérica se tornaria extremamente aberta.

Contudo, quando o texto do RICMS/02 menciona “*demais produtos de panificação feitos a partir de farináceos, inclusive fubá, polvilho e similares*”, não ficou apenas na expressão “demais produtos de panificação”, mas estendeu a cláusula genérica a “*demais produtos de panificação feitos a partir de farináceos, inclusive fubá, polvilho e similares*”. Ao ampliar para demais produtos de panificação feitos a partir de farináceos, inclusive fubá, polvilho e similares, estendeu a todos os produtos de panificação feitos, além de farinha de trigo (o mais comum nas padarias), com fubá (broas, bolos de milho), polvilho (biscoito de polvilho, pão de queijo) e similares como produtos de centeio, cevada ou outros farináceos utilizados na panificação.

Assim, dentre os itens produzidos pelo Impugnante e que são objeto da presente atuação, somente poderiam ser considerados na expressão “demais produtos de panificação” para fins do crédito presumido os produtos que guardam semelhança a

pão, broa e panhoca e demais produtos de panificação feitos a partir de farináceos, inclusive fubá, polvilho e similares como biscoitos, cookies, roscas, rosquinhas, broas, bolos, mini bolos, muffins, brioques, croissants e todos os pães (inclusive pão de forma, panetones e pão de queijo assado), mas nunca, doces, rocamboles, tortas doces e salgadas, quiches, empadas, coxinhas, pastéis, pizzas, lasanhas, massas para macarrão, calzones, caçarolas, sanduíches, etc., inclusive em estado congelado.

Quisesse o legislador restringir o conceito de “pão do dia” a apenas ao pão tipo francês de 50 (cinquenta) gramas, por exemplo, poderia perfeitamente tê-lo feito. Contudo, como se verá adiante, quando se fizer uma interpretação histórica e teleológica ficará claro que o legislador não quis restringir demasiadamente o conceito.

### **1.2 – Sentido do Conceito na Norma Jurídica de Classificação de Mercadorias**

Caso se desejasse esclarecer se o termo “pão do dia” possui definição na classificação de mercadorias instituída pelo Sistema Harmonizado de Designação e Classificação de Mercadorias (NBM/SH, aprovada no Brasil pelo Decreto nº 97.409/88), não se encontraria resposta conclusiva, pois tanto a expressão “pão comum” quanto “pão do dia” ou “pão francês” não estão ali classificadas como itens autônomos.

Veja-se o que consta na parte que trata dos produtos de padaria, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH e da Nomenclatura do Sistema Harmonizado de Designação e Classificação de Mercadorias - SH (Instrução Normativa RFB nº 1.072, de 30 de setembro de 2010):

19.05 - PRODUTOS DE PADARIA, PASTELARIA OU DA INDÚSTRIA DE BOLACHAS E BISCOITOS, MESMO ADICIONADOS DE CACAU; HÓSTIAS, CÁPSULAS VAZIAS PARA MEDICAMENTOS, OBREIAS, PASTAS SECAS DE FARINHA, AMIDO OU DE FÉCULA, EM FOLHAS, E PRODUTOS SEMELHANTES.

1905.10 - Pão denominado “knäckebrot”

1905.20 - Pão de especiarias

1905.3 - Bolachas e biscoitos adicionados de edulcorantes; “waffles” e “wafers”:

1905.31 - - Bolachas e biscoitos adicionados de edulcorantes

1905.32 - - “Waffles” e “wafers”

1905.40 - Torradas (tostas\*), pão torrado e produtos semelhantes torrados

**1905.90 - Outros**

**1905.90.10 - Pão de forma**

**1905.90.20 - Bolachas**

**1905.90.90 - Outros**

A) Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesta posição estão compreendidos todos os produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos; os ingredientes mais vulgarmente utilizados são as farinhas de cereais, a levedura e o sal, embora possam conter igualmente outros ingredientes, tais como: glúten, fécula, farinhas de leguminosas, extrato de malte, leite, determinadas sementes como a da papoula, cominho, anis, açúcar, mel, ovos, gorduras, queijos, frutas, cacau em qualquer proporção, carne, peixe, etc., e ainda os produtos designados por "melhoradores de panificação". Estes últimos destinam-se, principalmente, a facilitar a manipulação da massa, a acelerar a sua fermentação, a melhorar as características ou a apresentação dos produtos e a prolongar a duração da sua conservação. Os produtos da presente posição podem também ser obtidos a partir de uma massa à base de farinha, sêmola ou pó de batata.

Encontram-se compreendidos na presente posição:

- 1) O pão comum que, freqüentemente, contém apenas farinhas de cereais, fermento e sal. (grifou-se)
- 2) O pão de glúten para diabéticos.
- 3) O pão ázimo ou matzo, fabricado sem fermento.
- 4) O pão crocante denominado Knäckebröt, que é um pão crocante, seco, apresentando-se, em geral, em placas delgadas de forma quadrada, retangular ou redonda, cuja superfície se apresenta com vários e pequenos orifícios. O knäckebröt é feito com uma massa à base de farinha (mesmo inteira), de sêmola ou de grãos de centeio, cevada, aveia ou de trigo, fermentada com leveduras, massa azeda ou outro tipo de fermento, ou ainda por aeração (insuflação\*). O teor de água do produto não excede 10% em peso.
- 5) As torradas (tostas\*), o pão torrado e produtos semelhantes, torrados, mesmo em fatias ou ralados, contendo ou não manteiga ou outras gorduras, açúcar, ovos ou outras substâncias nutritivas.
- 6) O pão de especiarias, que é um produto poroso, geralmente de consistência elástica, feito de farinha de centeio ou de trigo, edulcorante (por exemplo, mel, glicose, açúcar invertido ou melaço purificado), especiarias ou aromatizantes, contendo, por vezes, também, gema de ovos ou frutas.

O "pão do dia" (ou pão francês) estaria classificado no item 1905.9090, pois não foi classificado nominalmente nas anteriores subposições. Embasando esse entendimento, pode ser citada a tabela do IPI (TIPI, Decreto nº 6.006, de 2006), em que o pão comum é citado como exemplo da NCM 1905.9090.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A par disso, ao contrário do que afirma o Impugnante, os produtos, objeto deste estorno de ICMS, são classificados por ele próprio em diferentes NCMs (até mesmo em capítulo diferente), conforme planilha apresentada na DF/BH-2. Veja-se:

Descrição	NCM/SH	Posição/Capítulo
Eclair	18.06.9000	18.06 - CHOCOLATE E OUTRAS PREPARAÇÕES ALIMENTÍCIAS CONTENDO CACAU
Farofa	19.01.1090	19.01 - PREPARAÇÕES ALIMENTÍCIAS DE FARINHAS, GRUMOS, SÊMOLAS, AMIDOS, FÉCULAS OU DE EXTRATOS DE MALTE
Pastel	19.02	19.02 - MASSAS ALIMENTÍCIAS, MESMO COZIDAS OU RECHEADAS (DE CARNE OU DE OUTRAS SUBSTÂNCIAS) OU PREPARADAS DE OUTRO MODO, TAIS COMO ESPAGUETE, MACARRÃO, ALETRIA, LASANHA, NHOQUE, RAVIOLE E CANELONE; "COUSCOUS", MESMO PREPARADO.
Pão de queijo	19.02.1100	"
Pão de queijo	19.02.1900	"
Pizza, calzone, canelone, lasanha, torta, quiche, rondelli, sanduíche, trufa	19.02.2000	"
Coxinha, empada, esfirra, crepe, empanados	19.02.4000	"
Pão de queijo	19.05.2000	19.05 - PRODUTOS DE PADARIA, PASTELARIA OU DA INDÚSTRIA DE BOLACHAS E BISCOITOS, MESMO ADICIONADOS DE CACAU; HÓSTIAS, CÁPSULAS VAZIAS PARA MEDICAMENTOS, OBREIAS, PASTAS SECAS DE FARINHA, AMIDO OU DE FÉCULA, EM FOLHAS, E PRODUTOS SEMELHANTES.
Bolos, broas	19.05.2010	"
Rocambole	19.05.2090	"
Biscoitos, cookies, gateau, rósas, sequilhos	19.05.3100	"
Biscoitos	19.05.3200	"
Pastel	19.05.9000	"
Pão francês	19.05.9090	"

Ou seja, o Impugnante alega que todos os itens listados acima deveriam ser considerados passíveis do crédito presumido do “pão do dia”, pois estariam todos eles classificados no Capítulo/Seção 19.05. Verifica-se que não estão. Está clara a grande diversidade entre os vários produtos, não só pela classificação dada pelo próprio Impugnante, mas pela natureza e composição de cada um.

### **1.3 – Sentido do Conceito atribuído pelas Entidades de Classe**

O conceito técnico adequado do termo “pão do dia” poderia ser extraído, também, do alcance e sentido dado pela Associação Brasileira da Indústria de Panificação – ABIP, entidade de classe que representa o setor de panificação.

Recentemente, em 15/02/11, durante evento da ABIP (Associação Brasileira de Indústria e de Panificação) realizado na Confederação Nacional da Indústria – CNI, em Brasília, foi criada, pela Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, uma comissão de estudo especial para estabelecer normas técnicas para o “pão do dia”.

Tal comissão foi denominada “ABNT/CEE 160 – Comissão de Estudo Especial de Pão do Dia Tipo Francês” e possui escopo ligado à normatização do processo produtivo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A instalação desta comissão foi solicitada pelo SEBRAE Nacional e pela ABIP – Associação Brasileira da Indústria de Panificação, entidades de classe do setor empreendedor e do setor de panificação.

O encarte técnico utilizado por esta comissão foi intitulado:

“A importância do Pão do Dia (Tipo Francês) para o segmento da Panificação no Brasil”. (Disponível no site <http://www.abip.org.br/imagens/file/encarte6.pdf>)

Frise-se que, o próprio título da publicação apresenta o significado do “pão do dia”, apresentando o seu sinônimo entre parênteses: o pão francês.

Nesse contexto, podemos mencionar as características determinantes do produto “pão do dia”, citadas nesse encarte:

O pão é resultado do cozimento da massa feita com farinha de trigo, água, sal e fermento (biológico ou químico), sendo estes os componentes básicos para a sua produção. **O pão do dia é aquele que é feito para consumo imediato, sendo produzido todos os dias na padaria.** O mais difundido e conhecido no Brasil é o **Pão do Dia tipo francês**, muito utilizado e apreciado como acompanhamento de diversos pratos e consumido nas mais variadas refeições. (grifou-se)

Visto como ingrediente essencial na mesa de café dos brasileiros, o tradicional Pão do Dia é o produto mais produzido nas padarias e mais consumido pela população.

Esses dados refletem a relevância do pão francês no que se refere ao faturamento das padarias: é o principal derivado do trigo consumido no país e corresponde a 85% de todo o mercado de pães do Brasil, sendo o produto preferido em todas as classes sociais (ABIP, 2005, Associação Brasileira da Indústria de Panificação. São Paulo, 2005. Perfil de mercado disponível em [www.abip.gov.br](http://www.abip.gov.br)).

Assim, dois aspectos importantes estão nestas definições:

(1) “pão do dia” é o produto similar ao que conhecemos como pão do tipo francês, ainda que possam existir pequenas variações na sua composição e características de apresentação;

(2) é um produto feito para consumo imediato.

Ressalte-se, novamente, que o encarte foi elaborado pelo SEBRAE Nacional e pela ABIP (Associação Brasileira da Indústria de Panificação), portanto, órgãos que possuem conhecimento técnico adequado para buscar atribuir significado a uma expressão utilizada em suas áreas de atuação, como ocorre como termo “pão do dia”.

Contudo, não foi essa a definição adotada pelo RICMS/02 que, se o quisesse, poderia tê-lo feito, restringindo apenas ao produto “pão do dia tipo francês

para consumo imediato”. A definição adotada pelo art. 75, inciso XXV do RICMS/02, como transcrito acima, define “**pão do dia**” como os “*pães, panhocas, broas e demais produtos de panificação feitos a partir de farináceos, inclusive fubá, polvilho e similares, comercializados no próprio local de produção diretamente a consumidor final*”. A conceituação adotada não fala em produto feito para consumo imediato, mas produzidos e comercializados no próprio local de produção diretamente a consumidor final.

#### **1.4 – Definições dadas pelo Governo Federal e pelo Órgão de Vigilância Sanitária**

O Governo Federal teve oportunidade de dar sua definição ao termo pão comum, por ocasião do encaminhamento do Projeto de Medida Provisória nº 433, de 2008 (redução da tributação de PIS/COFINS sobre o pão comum):

A proposta objetiva reduzir o impacto no preço do pão comum dos aumentos de custos relativos a insumos e transporte. Entende-se por “pão comum” o produto alimentício, obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar. Com esta medida garante-se que não faltará o pão de trigo na mesa do brasileiro, item indispensável a sua dieta (EMI nº 00074/2008 – MF/MT, expediente que encaminhou a proposta da Medida Provisória nº 433, de 2008, ao Presidente da República, disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2008/Exm/EM-74-MF-MT-Mpv-433-08.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Exm/EM-74-MF-MT-Mpv-433-08.htm))

Antes disso, a Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA) havia editado regulamento técnico a respeito do pão (Resolução RDC nº 90, de 18 de outubro de 2000). Apesar de não se utilizar da terminologia “pão do dia”, podemos ressaltar algumas de suas definições:

#### 2. DESCRIÇÃO

##### 2.1. Definições

2.1.1. Pão: é o produto obtido pela cocção, em condições tecnologicamente adequadas, de uma massa fermentada ou não, preparada com farinha de trigo e ou outras farinhas que contenham naturalmente proteínas formadoras de glúten ou adicionadas das mesmas e água, podendo conter outros ingredientes.

(...)

##### 2.2. Classificação:

O produto é classificado de acordo com os ingredientes e ou processo de fabricação e ou formato.

2.2.1. Pão ázimo: produto não fermentado, preparado, obrigatoriamente, com farinha de trigo e água, apresentando-se sob a forma de lâminas finas.

2.2.2. Pão francês: produto fermentado, preparado, obrigatoriamente, com farinha de trigo, sal (cloreto de sódio) e água, que se caracteriza por

apresentar casca crocante de cor uniforme castanho-dourada e miolo de cor branco-creme de textura e granulação fina não uniforme.

2.2.3. Pão de forma: produto obtido pela cocção da massa em formas, apresentando miolo elástico e homogêneo, com poros finos e casca fina e macia.

2.2.4. Pão integral: produto preparado, obrigatoriamente, com farinha de trigo e farinha de trigo integral e ou fibra de trigo e ou farelo de trigo.

2.2.5. Panetone: é o produto fermentado, preparado, obrigatoriamente, com farinha de trigo, açúcar, gordura(s), ovos, leite e sal (cloreto de sódio).

2.2.6. "Grissini": produto caracterizado pelo formato cilíndrico delgado e textura crocante.

2.2.7. Torrada: produto obtido a partir do Pão, obrigatoriamente, torrado e com formatos característicos.

2.2.8. Farinha de Pão ou de Rosca: produto obtido, pela moagem do Pão, obrigatoriamente, torrado.

(...)

#### 4. COMPOSIÇÃO E REQUISITOS

##### 4.1. Composição

4.1.1. Ingredientes obrigatórios: farinha de trigo e ou outras farinhas que contenham naturalmente proteínas formadoras de glúten ou adicionadas das mesmas, água, e demais ingredientes específicos para cada produto de acordo com sua classificação (item 2.2.) e ou designação.

4.1.2. Ingredientes opcionais: fibras, sal (cloreto de sódio), açúcar, mel e outros carboidratos que confirmam sabor doce, leite e derivados, óleos e gorduras, sementes e farinhas de cereais, leguminosas, raízes e tubérculos, ovos, proteínas, frutas secas ou cristalizadas, produtos cárneos, recheio, chocolates, coberturas, condimentos e outros ingredientes que não descaracterizem o produto.

Aqui é possível verificar que cada tipo de pão possui uma composição, mas, ainda assim, são definidos não só pelos ingredientes, mas também pelas características de apresentação, ou sua forma (crocância, cor, textura, granulação, etc.). Ainda assim, fala-se em pão comum, de farinha de trigo, o mais consumido pelo brasileiro, que é o que se pretendia baratear com a redução da incidência de tributos federais. Aqui o conceito foi limitado, o governo mineiro também poderia tê-lo feito, mas não o fez.

Repetindo, a definição adotada pelo art. 75, inciso XXV do RICMS/02, como transcrito acima, define “**pão do dia**” como os “**pães, panhocas, broas e demais produtos de panificação feitos a partir de farináceos, inclusive fubá, polvilho e similares, comercializados no próprio local de produção diretamente a consumidor**”

*final*". A conceituação adotada não fala em pão comum, mas todos aqueles fabricados com farinha de trigo e com outros farináceos que especifica.

### **1.5 – Sentido do Conceito atribuído pelo Fisco Estadual**

Partindo para a atribuição de significado dado pela Secretaria de Estado da Fazenda/MG, observa-se a interpretação dada em diversas consultas (consultas internas e consulta de contribuintes). Podemos extrair alguns trechos dessas consultas:

Quando a legislação definiu o pão como "o alimento feito à base de farinha de trigo, água, fermento e sal ou açúcar", **não teve a pretensão de dizer que todos os produtos feitos à base daqueles ingredientes são considerados como tal**, uma vez que, inclusive, não é de sua competência dar a denominação ou classificação de produtos. No entanto, ao elaborar tal definição, **a norma quis esclarecer que deveriam ser alcançados pelo benefício, além do "pão comum", as demais espécies do gênero "pão"**, isto é, os produtos classificados nas subposições da NBM/SH 1905.10, 1905.20, 1905.40, onde se incluem as torradas aludidas pela Consulente, e 1905.90, esta última restrita ao item 99(CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 113/01, MG de 01/11/01). (grifou-se)

(...)

A redução da base de cálculo prevista no item 19, Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, aplica-se, exclusivamente, à saída de **"pão", tal qual descrito no item 28 da Parte 6 do citado Anexo, "assim considerado o alimento feito à base de farinha de trigo, água, fermento e sal ou açúcar"**.

Importa realçar que estes ingredientes (farinha de trigo, água, fermento e sal ou açúcar), necessariamente, devem compor a maior parte do produto, visto serem suficientes para a sua fabricação. (grifou-se)

(...)

Em relação ao "bolo", ainda que fabricado à base de farinha de trigo, água, fermento e sal ou açúcar, aplica-se a alíquota de 18% (dezoito por cento) sobre a base de cálculo sem qualquer redução (CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 178/07, MG de 11/09/07).

(...)

O **"pão francês" ou "pão do dia"** é vendido diretamente ao consumidor final, **para consumo imediato**, não se justificando a aplicação da ST(CONSULTA INTERNA Nº 033/10, de 24/03/10).

De acordo com a NESH, a subposição NBM/SH 1905.90.90 engloba todos os demais produtos pertencentes à posição 19.05 que não foram classificados nominalmente nas subposições

indicadas na tabela NBM/SH. Nela estão classificados os pães comuns ("pão de sal" ou "pão francês"), os pães doces, pães para hot dog, para sanduíches, o pão "7 grãos", bisnaguinhas, "pão d'água", pizza cozida ou pré-cozida, quiche e outros.

(...)

O "pão francês" ou "pão do dia" é geralmente vendido pela padaria diretamente ao consumidor final para consumo imediato, não se justificando a aplicação da ST.

Dessa forma, não cabe aplicação de substituição tributária na saída de massa de "pão francês" ou "pão do dia" da Consulente para padaria, mesmo que essa faça parte de supermercado, a quem caberá assá-la para venda a consumidor final (CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 141/10, de 30/06/10).

A essência de todas as consultas é a de que "pão do dia" seria sinônimo de pão francês e que, os ingredientes deste, devem compor a maior parte do produto (nesse sentido, na Consulta de Contribuinte nº 178/07, não foi considerado o bolo como uma espécie do gênero pão).

Contudo, todas as definições acima se referem à redução de base de cálculo para as saídas de pão, quando decidiu o Estado incluir esse produto na cesta básica (RICMS/02, Anexo IV, item 19, Parte 6, item 28), autorizado pelo Convênio ICMS nº 128/94. Aqui trata-se de outro benefício concedido às padarias, o crédito presumido autorizado pelo art. 75, inciso XXV, Parte Geral do RICMS/02.

Desse modo, equivoca-se o Fisco em utilizar o mesmo conceito do pão utilizado pelo benefício da redução da base de cálculo dos produtos da cesta básica com o utilizado pelo inciso XXV do art. 75 do RICMS/02, muito mais ampliado para produtos não só produzidos com farinha de trigo, mas também com fubá, polvilho e outros farináceos.

## **2 – Interpretação Histórica – como evoluiu a tributação do pão e das padarias**

As padarias, em Minas Gerais, sempre tiveram um tratamento tributário, no âmbito do ICMS, diferenciado e mais benéfico, construído entre o Governo Estadual e as associações de classe representantes do setor.

Retroagindo ao Regulamento do ICMS/91, aprovado pelo Decreto nº 32.535, que vigorou de 19/02/91 a 28/09/96, revogado pelo RICMS/96, aprovado pelo Decreto nº 38.104/96. Acredita-se que, vinte anos podem ser suficientes para um panorama histórico.

O RICMS/91 assim dispunha sobre o regime especial para as padarias:

RICMS/91, Dec. nº 32.535/91:

(...)

SEÇÃO XXVIII

Das Operações Promovidas por Padaria

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 780 - O ICMS devido pela saída de mercadoria de produção nacional, promovida por padaria será calculado com base nos valores de entradas, acrescidos dos percentuais de agregação especificados a seguir, e admitido o crédito fiscal correspondente ao imposto pago nas respectivas operações anteriores:

I - 200% (duzentos por cento), no caso de farinha de trigo, fécula, fubá, massas preparadas, polvilho e outras farinhas, adquiridos para industrialização, inclusive fabricação de pão-do-dia;

Efeitos de 01/03/91 a 31/08/93 - Redação original do RICMS: "I - 150% (cento e cinquenta por cento), no caso de farinha de trigo, fécula, fubá, massas preparadas, polvilho e outras farinhas, adquiridos para industrialização, inclusive fabricação, pão-do-dia;"

II - 30% (trinta por cento) no caso de insumos energéticos;

III - 25% (vinte e cinco por cento), no caso de demais mercadorias adquiridas para comercialização.

(...)

§ 5º - O regime especial de tributação tratado nesta Seção será adotado opcionalmente pelo contribuinte, em substituição ao sistema normal de débito e crédito.

Art. 781 - O regime especial de tributação tratado nesta Seção não se aplica a supermercado ou a estabelecimento em que prepondere a industrialização ou a venda por atacado de pão, bolo, biscoito e similares, acondicionado em embalagens de apresentação, e que se prestem para consumo fora do dia de sua fabricação.

(...)

Art. 785 - O total das entradas referidas no artigo 780 será anotado, separadamente, no campo Observações do Registro de Apuração do ICMS.

Art. 786 - O imposto pago de acordo com este regime é definitivo, não ficando as padarias sujeitas a diferença de ICMS, qualquer que seja o valor das saídas das mercadorias que promoverem.

Art. 787 - O estabelecimento industrial e o atacadista, situados no Estado, que promovam a saída de farinha de trigo com destino a padaria, ficam obrigados a entregar à repartição fazendária de sua circunscrição, até dia 10 (dez) de cada mês, relação das saídas verificadas no mês anterior, em modelo instituído pela Secretaria de Estado da Fazenda.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observe-se que a substituição por uma margem de agregação de 200% (duzentos por cento) – antes 150% (cento e cinquenta por cento), percentual que vigorou por longos anos – sobre as entradas de farinha de trigo, fécula, fubá, massas preparadas, polvilho e outras farinhas, adquiridos para industrialização, inclusive fabricação de “pão do dia”, abrangia qualquer produto para o qual se utilizasse as farinhas mencionadas.

A restrição era que o regime especial de tributação não se aplicava a supermercado ou a estabelecimento em que preponderasse a industrialização ou a venda por atacado de pão, bolo, biscoito e similares, acondicionado em embalagens de apresentação, e que se prestassem para consumo fora do dia de sua fabricação.

No ano de 1994 o pão foi incluído na cesta básica com o benefício da redução na base de cálculo nas operações de saídas de modo que, a carga tributária do ICMS, ficasse equivalente a 7% (sete por cento), autorizado pelo Convênio ICMS nº 128/94. O pão foi incluído na cesta básica pelo Estado de Minas Gerais, no RICMS/91, pelo Decreto nº 35.333, de 07/01/94, do seguinte modo:

RICMS/91, Dec. nº 32.535/91:

(...)

Art. 71 - Nos casos abaixo especificados, a base de cálculo do imposto é:

(...)

XVI - na saída, em operação interna, no período de 8 de janeiro de 1994 a 31 de dezembro de 1996, observado o disposto no § 23, reduzida de:

a - 41,667% (quarenta e um inteiros e seiscentos e sessenta e sete milésimo por cento), quando se tratar dos seguintes produtos, de produção nacional:

(...)

**b.7 - pão;**(grifou-se)

Efeitos de 01/09 a 31/12/93 - Acrescido pelo art. 1º do Dec. nº 34.908, de 01/09/93 - MG de 02 e revogado pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 2º do Dec. nº 35.328, de 30/12/93 - MG de 31.

" b.7 - pão; "

(...)

§ 23 - Na hipótese do inciso XVI, será observado o seguinte:

1) a redução somente se aplica quando os produtos forem destinados à alimentação humana;

2) a redução não se aplica às saídas com destino à industrialização, ressalvada a saída:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3) é facultado ao contribuinte apurar o imposto mediante a aplicação do multiplicador de 0,07 (sete centésimos) sobre o valor da operação.

Como se pode ver, antes de 1994, as padarias já tinham um regime de tributação diferenciado, para o “pão do dia”, em definição muito restrita. Em 1994 passaram a gozar de outro benefício, a inclusão do “pão do dia”, em definição ainda mais restrita, na cesta básica com uma tributação equivalente à alíquota de 7% (sete por cento).

RICMS/96 (aprovado pelo Dec. nº 38.104/96)

ANEXO IV

DA BASE DE CÁLCULO(a que se refere o artigo 44 deste Regulamento)

ITEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	BASE DE CÁLCULO	REDUÇÃO DE (%)	MULTIPLICADOR OPCIONAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO POR ALÍQUOTA			EFICÁCIA
				18 %	12 %	7 %	
							<b>Até</b>
23	Saída, em operação interna:						indeterminada
	b - dos produtos abaixo relacionados:	o valor da operação	61,11	0,07	-	-	
	b.7 - pão, assim considerado o alimento feito à base de farinha de trigo, água, fermento e sal ou açúcar;						
	b 12 - pão de queijo;						

A partir de 16/01/02, pelo Decreto nº 42.259/02, autorizado pela Lei nº 14.131/01, foi incluído na cesta básica também o “pão de queijo”, sem nenhuma restrição, produto feito a partir de polvilho.

A inclusão do pão de queijo na cesta básica aponta para a redução da carga tributária sobre produto típico mineiro, para difundir o consumo desse produto, mas não se pode falar que beneficiaria as classes sociais menos abastadas, visto que tal produto, pela quantidade de queijo que leva em sua composição, não é vendido por preços muito acessíveis, não podendo ser considerado como um produto de consumo da população de baixa renda.

No RICMS/02 (aprovado pelo Decreto nº 43.080/02), o pão continua como produto componente da cesta básica, com carga tributária equivalente a 7% (sete por cento), bem como o “pão de queijo”.

Confira-se a redação do atual RICMS/02:

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

ANEXO IV

DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

PARTE 1

DAS HIPÓTESES DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (a que se refere o artigo 43 deste Regulamento)

ITEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDUÇÃO DE:	MULTIPLICADOR OPCIONAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO (POR ALÍQUOTA)			EFICÁCIA
			18%	12%	7%	
19	Saída, em operação interna, dos produtos alimentícios:					Indeterminada
	a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 25, 29 a 34, 55 a 58 e 62, desde que produzidos no Estado, e nos itens 1 a 5, 8, 9, 14 a 24, 26 a 28, 35 a 37, 44 a 48, 60 e 61, da Parte 6 deste Anexo:					
	a.1) nas operações tributadas à alíquota de 18% (dezoito por cento):	61,11	0,07			
	a.2) nas operações tributadas à alíquota de 12% (doze por cento):	41,66		0,07		

PARTE 6

PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

(a que se refere o item 19 da Parte 1 deste Anexo)

ITEM	DESCRIÇÃO/MERCADORIA
28	Pão, assim considerado o alimento feito à base de farinha de trigo, água, fermento e sal ou açúcar
35	Pão de queijo

O regime especial de tributação para as operações promovidas por padaria assim estava disposto no RICMS/96:

ANEXO IX

DOS REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO

Efeitos de 01/08/96 a 31/03/98 - Redação original deste Regulamento e revogado pelo art. 12 do Dec.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nº 39.394, de 19/01/98 - MG de 20 e alterado pelo art. 7º do Dec. nº 39.527, de 02/04/98 - MG de 03.

### CAPÍTULO XXXI

Das Operações Relativas às Saídas de Mercadorias Realizadas por Padaria

Art. 273 - O imposto devido pela saída de mercadoria de produção nacional, promovida por padaria, será calculado com base nos valores de entradas, acrescidos dos percentuais de agregação especificados a seguir, admitido o crédito correspondente ao imposto pago nas operações anteriores, na forma prevista na legislação tributária:

I - 200% (duzentos por cento), no caso de farinha de trigo, fécula, fubá, massas preparadas, polvilho e outras farinhas, adquiridos para industrialização, inclusive fabricação de pão-do-dia;

II - 30% (trinta por cento) no caso de insumos energéticos;

III - 25% (vinte e cinco por cento), no caso das demais mercadorias adquiridas para comercialização.

(...)

§ 5º - O regime especial de tributação tratado neste Capítulo será adotado opcionalmente pelo contribuinte, em substituição ao sistema normal de débito e crédito.

Art. 274 - O regime especial de tributação tratado neste Capítulo não se aplica a supermercado ou a estabelecimento em que prepondere a industrialização ou a venda por atacado de pão, bolo, biscoito e similares, acondicionado em embalagens de apresentação, e que se prestem para consumo fora do dia de sua fabricação.

(...)

Art. 278 - O total das entradas referidas no artigo 273 deste Anexo será anotado, separadamente, no campo "Observações", do livro Registro de Apuração do ICMS.

Art. 279 - O imposto pago de acordo com este regime é definitivo, não ficando as padarias sujeitas à diferença de imposto, qualquer que seja o valor das saídas de mercadorias que promoverem.

Art. 280 - O estabelecimento industrial e o atacadista, situados no Estado, que promovam a saída de farinha de trigo com destino a padaria, ficam obrigados a entregar à repartição fazendária de sua circunscrição, até o dia 10 (dez) de cada mês, relação das saídas verificadas no mês anterior.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esse regime diferenciado para as padarias, permitindo que o imposto devido pela saída de mercadoria de produção nacional fosse calculado com base nos valores de entradas, acrescido, basicamente, do percentual de agregação de 200% (duzentos por cento), no caso de farinha de trigo, fécula, fubá, massas preparadas, polvilho e outras farinhas, adquiridos para industrialização, inclusive fabricação de “pão do dia”, admitido o crédito correspondente ao imposto pago nas operações anteriores, perdurou até 31/02/98, quando foi revogado.

O motivo da revogação desse sistema diferenciado de apuração do ICMS para as padarias está no mesmo decreto que o revogou. O Decreto nº 39.394 de 19/01/98, em seu art. 12, revogou expressamente os arts. 273 a 280 do Anexo IX, a partir de 01/04/98 e, ao mesmo tempo, em seu art. 7º, introduziu o Anexo X intitulado “DO PROGRAMA DE FOMENTO AO DESENVOLVIMENTO DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS - MICRO GERAES”, com vigência a partir de 01/01/98.

Com o tratamento também diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte, entendeu o Estado que as padarias não mais precisavam daquele regime diferenciado. O Anexo X do RICMS foi alterado para o Programa denominado SIMPLES MINAS que foi revogado a partir de 01/07/07, quando o Estado aderiu ao SIMPLES NACIONAL instituído pela Lei Complementar Federal nº 123/06.

Desse modo, as padarias passaram, a partir de 1998, a contar apenas com dois benefícios: os do regime diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte e, para os que não participassem do programa, da redução da carga tributária do “pão do dia” e do pão de queijo com produtos da cesta básica.

Houve por bem o Estado, em 2005, solicitar autorização legislativa para voltar a dar mais um tratamento diferenciado às padarias, que foi a concessão de crédito presumido nas operações de saídas de “pão do dia” promovidas por estabelecimento fabricante. A autorização veio no art. 1º da Lei nº 15.956/05 que acrescentou o art. 32-B à Lei nº 6.763/75, abaixo transcrito:

Art. 32-B. Fica o Poder Executivo autorizado a conceder crédito presumido do ICMS:

(...)

III - de até 100% (cem por cento) do imposto devido nas operações de saída de pão-do-dia promovidas por estabelecimento fabricante;

(...)

Parágrafo único - A forma, o prazo e as condições para a fruição dos benefícios a que se refere o caput deste artigo, inclusive a definição de pão-do-dia, serão estabelecidos em regulamento.

(Efeitos a partir de 30/12/2005 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 20, ambos da Lei nº 15.956/2005).

Delegou a lei para o regulamento a definição de “pão do dia”. O Decreto nº 44.206 de 13/01/06, com vigência a partir de 14/01/06, introduziu o inciso XXV no art.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

75 da Parte Geral do RICMS/02 para assegurar o crédito presumido e definir “pão do dia”, na forma abaixo:

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

(...)

XXV - até 31 de dezembro de 2006, ao estabelecimento fabricante, nas saídas de pão-do-dia, assim entendido os pães, panhocas, broas e demais produtos de panificação feitos a partir de farináceos, inclusive fubá, polvilho e similares, comercializados no próprio local de produção diretamente a consumidor final, de valor equivalente ao imposto devido, vedado o aproveitamento de outros créditos relacionados com a operação;

Esta redação é a que está em vigor, apenas com alteração da data de validade que vem sendo sistematicamente prorrogada.

Como se pode ver, o Estado conta hoje, mais uma vez, com três tratamentos diferenciados para as padarias: 1) o Simples Nacional 2) a carga tributária de 7% (sete por cento) para o pão, em conceituação restrita, como componente da cesta básica e 3) o crédito presumido previsto no art. 75, inciso XXV, de valor equivalente ao imposto devido, nas saídas de “pão do dia”, assim entendido os pães, panhocas, broas e demais produtos de panificação feitos a partir de farináceos, inclusive fubá, polvilho e similares, comercializados no próprio local de produção diretamente a consumidor final.

Vê-se que, o terceiro tratamento diferenciado acima mencionado, o crédito presumido, é o mais benéfico, porque, na prática, dispensa todo o ICMS devido nas saídas de “pão do dia”, assim entendido os pães, panhocas, broas e demais produtos de panificação feitos a partir de farináceos, inclusive fubá, polvilho e similares, comercializados no próprio local de produção diretamente a consumidor final.

A conceituação de pão, para fins da redução de base de cálculo para os produtos da cesta básica, item 28 da Parte 6 a que se refere o item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 é apenas “Pão, assim considerado o alimento feito à base de farinha de trigo, água, fermento e sal ou açúcar”.

A conceituação do inciso XXV do art. 75, objeto do presente contencioso é mais ampla, como já repetidamente dito: “pão do dia, assim entendido os pães, panhocas, broas e demais produtos de panificação feitos a partir de farináceos, inclusive fubá, polvilho e similares, comercializados no próprio local de produção diretamente a consumidor final”.

Registre-se que, a concessão do crédito presumido, objeto do presente contencioso, foi um ato de pura liberalidade do Estado que quis dar um tratamento mais benéfico para o setor, por motivos que serão analisados, no próximo tópico, quando se discute a finalidade da concessão do benefício.

Contudo, nada autoriza interpretar que o conceito de “pão do dia” seja tão amplo como quer o Impugnante, sendo certo que não se estende a doces, rocamboles,

tortas doces e salgadas, quiches, empadas, coxinhas, pastéis, pizzas, lasanhas, massas para macarrão, calzones, caçarolas, sanduíches, etc., inclusive em estado congelado. Como essa concessão é um ato de pura liberalidade do Estado, sem respaldo em Convênio celebrado no âmbito do Confaz, como determina a Lei Complementar nº 24/75, em atendimento ao mandamento do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal, poderia ter ele ampliado ainda mais o conceito, mas não o fez.

## **2 – Interpretação Teleológica: Finalidade da Norma dada pelo próprio Legislador Estadual**

Para grande parte da doutrina, o critério a prevalecer na interpretação das normas jurídicas deve ser o teleológico ou finalístico, sendo certo que, para estabelecer a finalidade da norma, devem ser investigados os motivos políticos e os princípios essenciais que originaram a elaboração do texto legal (critério histórico).

Trata-se de um princípio basilar de Direito Administrativo, o princípio da finalidade. A legitimidade, no Direito Administrativo, só se realiza pela rigorosa fidelidade do agir da administração pública à finalidade que lhe for outorgada por lei.

Pode-se conceituar o princípio da finalidade como orientação obrigatória, de toda a atividade administrativa pública, ao interesse público que se disponha, especificamente explícito ou implícito na lei, para ser por ela atendido (Diogo de Figueiredo Moreira Neto, in *Curso de Direito Administrativo*. Ed. Forense: Rio de Janeiro, 2006. P. 94.).

A norma, que enfeixa um conjunto de providências protetoras julgadas necessárias para satisfazer exigências econômicas e sociais, deve ser interpretada de modo que melhor corresponda à essa finalidade e que assegure a tutela dos interesses para a qual foi redigida. (Carlos Maximiliano, in *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 124/125).

O projeto de lei que resultou na Lei nº 15.956, de 29/12/05 (PL nº 1.991/04), a qual inseriu a possibilidade de o Estado de Minas Gerais conceder o crédito presumido aqui discutido, foi iniciado pela Mensagem nº 297 de 03/12/04, do Governador do Estado de Minas Gerais.

Na proposta inicial não havia qualquer menção a crédito presumido para o “pão do dia”.

Não obstante, na tramitação do projeto original, a Mensagem nº 439 de 20/09/05, de autoria, também, do Governador do Estado, propôs a inserção do seguinte dispositivo:

Fica o Poder Executivo autorizado a conceder crédito presumido do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS -, na

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

forma, no prazo e nas condições previstos em regulamento:

(...)

III - de até 100% (cem por cento) do imposto devido nas operações de saída de pão-do-dia promovidas por estabelecimento fabricante;

Na sua exposição de motivos, o Governador do Estado assim se manifesta:

A alteração proposta visa atender a geração de emprego e facilitar o acesso dos cidadãos, principalmente os mais carentes, aos recursos básicos e à educação, reduzindo a tributação do ICMS.

(...)

O efeito social gerado pela redução de carga tributária que se propõe é evidente, pois alcança especialmente a parte da população mais necessitada.

(...)

A Pesquisa de Orçamento Familiar do IBGE - 2002/2003(1) - para o Brasil, mostra que no segmento de renda familiar até R\$ 400,00, os gastos com alimentação e com habitação correspondem respectivamente a 32,68% e 37,15% desse montante (ff. 53 e 54 do PL nº 1.991, de 2004).

No parecer sobre as emendas e substitutivos ao PL nº 1.991/04, a Comissão de Fiscalização Financeira e Orçamentária da Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, assim se pronunciou:

O programa abrange produtos da cesta básica e de consumo popular, entre eles, produtos de limpeza e de higiene pessoal, material escolar e material de construção, num total de 150 produtos. A diminuição da carga tributária de parte dos produtos já foi efetivada por meio do Decreto nº 44.105, de 14 de setembro de 2005.

Segundo mensagem do Governador, a alteração proposta visa gerar empregos e facilitar o acesso dos cidadãos, principalmente os mais carentes, aos recursos básicos e à educação. Uma vez que a redução de carga tributária incide sobre produtos com maior peso no orçamento da população mais pobre, o que deve resultar na queda dos seus preços, a medida busca promover maior equidade social.

(...)

Conclusão

Diante do exposto, opinamos pela aprovação do Projeto de Lei nº 1.991/2004 na forma do substitutivo nº 6, a seguir (...).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sala das Comissões, 27/10/2005.

O texto final, que foi efetivamente inserido na Lei nº 6.763/75, ficou redigido nos seguintes termos:

Art. 32-B - Fica o Poder Executivo autorizado a conceder crédito presumido do ICMS:

(...)

III - de até 100% (cem por cento) do imposto devido nas operações de saída de pão-do-dia promovidas por estabelecimento fabricante;

(...)

Parágrafo único - A forma, o prazo e as condições para a fruição dos benefícios a que se refere o caput deste artigo, inclusive a definição de pão-do-dia, serão estabelecidos em regulamento.

(Efeitos a partir de 30/12/2005 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 20, ambos da Lei nº 15.956/2005).

Assim, partindo do pressuposto de que a interpretação da norma está vinculada à sua finalidade, o alcance da expressão “pão do dia” está aliado à intenção de facilitar o acesso aos recursos básicos, pela população mais carente, especialmente no que se refere à alimentação, que tem peso considerável nos gastos das famílias de baixa renda (citou-se no projeto, inclusive, a intenção de atingir com o benefício a população com renda mensal, em 2005 de até R\$ 400,00).

O objetivo da norma, ao conceder o crédito presumido, foi o de beneficiar os consumidores, especialmente os de baixa renda, mas, também, o setor de panificação, pois ao intencionar permitir maior acesso da população aos produtos de panificação, também intencionou a criação de empregos, como assim se expressou o Sr. Governador na sua mensagem: “A alteração proposta visa atender a geração de emprego e facilitar o acesso dos cidadãos, principalmente os mais carentes, ...”.

Contudo, diante da fundamentação apresentada pelo Governador do Estado e mesmo pelos Deputados Estaduais, está claro que o benefício não estaria estendido a toda a gama de produtos (por exemplo, doces, rocamboles, tortas doces e salgadas, quiches, empadas, coxinhas, pastéis, pizzas, lasanhas, massas para macarrão, calzones, caçarolas, sanduíches, etc., inclusive em estado congelado), fabricados no setor de padaria ou no restaurante do Impugnante.

O legislador, embora tenha se expressado de forma genérica, referiu-se a um objeto mais preciso, o “pão do dia”, assim entendido os pães, panhocas, broas e demais produtos de panificação feitos a partir de farináceos, inclusive fubá, polvilho e similares, comercializados no próprio local de produção diretamente a consumidor final, alargando o alcance da norma, mas, no máximo, até aos produtos de panificação relacionados aos pães e não a doces e salgados, muito menos congelados.

Ressalte-se, contudo, que a norma que reduziu a carga tributária dos produtos de panificação, como no presente caso, não poderia discriminar os produtos consumidos pelas classes sociais mais abastadas e de alta renda, pois ofenderia o

princípio constitucional da isonomia tributária insculpido no art. 150, inciso II da Constituição Federal. Beneficia-se da redução da carga tributária, se dela resultar diminuição dos preços ao consumidor final, a parte da população mais pobre, ou de renda menor, mas, também, a parte mais rica, com renda alta. Entretanto, ao propiciar mais consumo para toda a população, estar-se-ia estimulando a economia com consequente geração de emprego.

Diante do acima exposto, a finalidade da norma, ao conceder o crédito presumido, não foi apenas beneficiar os consumidores, especialmente os de baixa renda, mas sim, todos os consumidores e, ainda, o setor de panificação restabelecendo e substituindo o antigo regime especial de tributação revogado no início de 1998, para propiciar a geração de emprego em um setor que, sabe-se, é grande empregador. Daí o motivo pelo qual não restringiu o conceito de “pão do dia”.

### **3 – Produtos Congelados**

A questão colocada pelo Impugnante a respeito dos produtos congelados encontra-se superada, nos termos da fundamentação acima exposta, mormente porque o “pão do dia”, mesmo em um conceito um pouco mais alargado, é aquele vendido diretamente a consumidor final, pronto para consumo, o que não é o caso dos produtos congelados.

### **4 – Aspectos envolvendo os arts. 110 e 112 do Código Tributário Nacional - CTN**

Relativamente aos questionamentos envolvendo o art. 110 do CTN, veja-se o que diz o texto legal:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias

No caso dos autos não se vislumbra a ocorrência de qualquer tipo de alteração em instituto de direito privado, mas sim, uma busca no sentido de se alcançar o sentido da expressão “pão do dia”.

Nos autos, não há qualquer discussão que coloque em conflito as competências tributárias constitucionalmente concedidas aos entes da Federação, não havendo qualquer afronta aos termos do art. 110 do CTN.

Importante lembrar que não há conceito definido de “pão do dia” na NBM/SH e que a norma jurídica concessora do crédito presumido nem mesmo traz qualquer relação entre tal crédito presumido e a classificação dada pela NBM/SH.

Quanto ao art. 112 do CTN, esse preceito de interpretação benéfica é direcionado às normas que definem infração ou cominem penalidades. Veja-se:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

(...)

Não é o caso, pois a discussão não trata penalidade porventura aplicada ao Impugnante, mas sim do conceito de “pão do dia” integrante da norma jurídica que garantiria o crédito presumido por ela utilizada e que é a origem do Auto de Infração.

### **5 – Recomposição da Conta Gráfica**

Por fim, a alegação de que o Fisco não considerou o crédito de ICMS incidente sobre os insumos não deve prosperar.

Entende o Fisco que este não é o momento e nem o foro para tal discussão, pois nos termos do Parecer DOET/SLT n° 043/00 (teor reproduzido nos Pareceres DOET/SLT n°s 045/01 e 014/04) tem-se:

O crédito tributário levantado pelo Fisco é o resultante da aplicação da alíquota impositiva sobre a base de cálculo, não se cogitando da compensação de que trata o inciso I do art. 24 da Lei Complementar n° 87/96, posto que a mesma resulta de direito do contribuinte que se efetiva apenas mediante seu exercício, na oportunidade da escrituração referente ao período de apuração.

O que temos nessas hipóteses é crédito tributário exigível ao qual não pode, em nenhuma instância, se opor o contribuinte alegando possíveis saldos credores, dado que os mesmos constituem valores passíveis de compensação com débitos (imposto) levados à escrituração por ocasião do exercício regular do direito de abater.

Tratando-se a panificação de atividade de industrialização, o Impugnante deveria escriturar o livro Registro de Controle de Produção e Estoque, nos termos do art. 176 do Anexo V do RICMS/02.

Segundo o Fisco, após intimação específica solicitando tal livro fiscal, o Impugnante não o apresentou e declarou que não o escritura. Não houve, assim, ainda segundo o Fisco, a apresentação do único meio de prova concernente ao processo produtivo e, conseqüentemente, dos insumos e produtos intermediários utilizados na produção.

Apesar o parecer DOET/SLT n° 043/00, no trecho acima transcrito, afirmar que o aproveitamento do crédito exige o exercício do direito no momento adequado, qual seja o período de apuração do ICMS em questão, a 2ª Câmara do CC/MG, em Despacho Interlocutório de fl. 240, abriu nova oportunidade para que o Impugnante apresentasse, a partir do conhecimento de planilha elaborada pelo Fisco com base na diligência também determinada pela 2ª Câmara do CC/MG na mesma oportunidade, a relação dos insumos e produtos intermediários em relação aos quais teria direito ao crédito, destacando a proporção dos créditos das notas fiscais de entrada em relação aos produtos que não foram objeto de crédito presumido, de forma a que pudesse se creditar do referido crédito com base no princípio da não cumulatividade.

Correta a iniciativa da 2ª Câmara do CC/MG visto que, para que se atenda o princípio da não cumulatividade, tem o Impugnante direito aos créditos de insumos e

produtos intermediários em relação aos produtos que não são objeto de crédito presumido.

Contudo, em resposta à fls. 336/338, o Impugnante se recusou a apresentar a relação solicitada de insumos e produtos intermediários e, também, a relação dos créditos de ICMS destacados nas respectivas notas fiscais pela entrada, limitando-se a informar que mantinha integralmente sua tese de defesa no sentido de que teria direito a crédito presumido de 100% (cem por cento) do valor do imposto devido nas saídas dos produtos objeto da atuação.

Assim, em face da recusa do Impugnante em fornecer as informações as quais somente ela detém, impossível se faz recompor sua conta gráfica, nesse processo, para lhe conceder o crédito de ICMS solicitado.

### **7. Considerações Finais**

Assim, dentre os itens produzidos pelo Impugnante e que são objeto da presente atuação, somente poderiam ser considerados na expressão “demais produtos de panificação” para fins do crédito presumido, os produtos que guardam semelhança a pão, broa e panhoca e demais produtos de panificação feitos a partir de farináceos, inclusive fubá, polvilho e similares como biscoitos, cookies, torradas, rosas, rosquinhas, broas, bolos, mini bolos, muffins, brioques, croissants e todos os pães (inclusive pão de forma, panetones e pão de queijo assado), mas nunca doces, rocamboles, tortas doces e salgadas, quiches, empadas, coxinhas, pastéis, pizzas, lasanhas, massas para macarrão, calzones, caçarolas, sanduíches, etc., inclusive em estado congelado.

Desse modo, corretas, em parte, as exigências fiscais, devendo ser excluídas as exigências relativas a todos os biscoitos, cookies, torradas, rosas, rosquinhas, broas, bolos, mini bolos, muffins, brioques, croissants e todos os pães (inclusive pão de forma, panetones e pão de queijo assado).

O Impugnante se apropriou, indevidamente, de crédito presumido em relação aos produtos doces, rocamboles, tortas doces e salgadas, quiches, empadas, coxinhas, pastéis, pizzas, lasanhas, massas para macarrão, calzones, caçarolas, sanduíches, etc., inclusive em estado congelado, em desacordo com o previsto na legislação, vez que esses produtos, como acima demonstrado, não podem ser incluídos na definição de “pão do dia” para fins do inciso XXV do art. 75 da Parte Geral do RICMS/02. Assim, correta a aplicação da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir a proposta da Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão de juntada do Memorial entregue à Relatora. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas a todos os biscoitos, cookies, rosquinhas, bolos, mini bolos, muffins, croissants e pães (inclusive pão de queijo assado). Vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Orias Batista Freitas que, ainda, concediam os créditos pelas entradas em relação as exigências remanescentes e excluíam a Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Vencido, em parte, o Conselheiro José Luiz Drumond (Revisor), que o julgava procedente. Designado relator o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Nelson Xisto Damasceno Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Carlos José da Rocha. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 11 de setembro de 2012.**

**José Luiz Drumond**  
**Presidente / Revisor**

**René de Oliveira e Sousa Júnior**  
**Relator designado**

CI

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.620/12/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000172486-29  
Impugnação: 40.010131185-28  
Impugnante: Organização Verdemar Ltda.  
IE: 062705396.00-55  
Proc. S. Passivo: Natália Lo Bueno Botelho/Outro(s)  
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

Voto proferido pelo Conselheiro José Luiz Drumond, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Trata a autuação de exigência de ICMS e acréscimos decorrente da apropriação indevida de crédito presumido do imposto previsto no art. 75, inciso XXV, Parte Geral do RICMS/02, nos seguintes termos:

### RICMS/02 - Parte Geral

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

(...)

XXV - até 31 de dezembro de 2011, ao estabelecimento fabricante, nas saídas de pão-do-dia, assim entendido os pães, panhocas, broas e demais produtos de panificação feitos a partir de farináceos, inclusive fubá, polvilho e similares, comercializados no próprio local de produção diretamente a consumidor final, de valor equivalente ao imposto devido, vedado o aproveitamento de outros créditos relacionados com a operação; (grifou-se)

O Fisco constatou que no conceito de pão-do-dia, para fins do uso do benefício do crédito presumido, a Autuada incluiu inúmeros produtos, conforme extensa relação às fls. 27/174, tais como: biscoitos variados, inclusive os embalados para comercialização em prazo superior ao de um dia; doces (*petit gateau*, pavê, sonho, *mirroir*, tortas, rocambole, *financier*, folhadinho de goiaba); salgados (coxinha, bolinhos, empadas, pastéis, sanduiches, canapés, quiches); massas (lasanha, pizza, canelone, tarteles); molhos (*funghi*, gorgonzola, madeira); bolos; broas; roscas; torradas, pães, inclusive os “pães-de-forma”, e congelados, etc.

Analisando a extensa lista de produtos, o Fisco reconheceu que, somente os relacionados na planilha de fls. 177/198, podem ser enquadrados no benefício da norma, como pão-do-dia, pois são produzidos a partir de farináceos, inclusive fubá,

polvilho e similares com intuito de comercialização no mesmo local e no dia de sua fabricação.

Na relação do Fisco encontram-se os produtos: broas, roscas, torradas e pães (francês, bisnaga, baguete, ciabata, fibra, centeio, integral, milho, sírio, italiano, centeio, gergelim).

A decisão majoritária entendeu que deve ser concedido o crédito presumido, além do admitido pelo Fisco, para todos os biscoitos, *cookies*, rosquinhas, bolos, mini bolos, *muffins*, *croissants* e pães (inclusive pão de queijo assado).

Nesse ponto, com todo respeito, entendo que o benefício do crédito presumido concedido pelo dispositivo retrocitado não alcança os produtos industrializados cujo prazo de validade para comercialização é superior ao de um dia, como ocorre, por exemplo, com os diversos tipos de pão de forma fabricados e comercializados pela Autuada.

Ao se admitir que produtos industrializados, com intenção de serem comercializados além do dia de sua fabricação, podem ser considerados como “pão-do-dia” no sentido da norma isencional, provoca-se uma ofensa ao princípio da igualdade, na medida em que traz um desequilíbrio na concorrência entre a empresa autuada, que se utiliza de um benefício de 100% (cem por cento) do valor do débito do imposto, e a indústria que produz o mesmo produto (pode ser o pão de forma) sem se enquadrar no dispositivo, em face de o produto produzido por esta não ser comercializado no próprio local de produção diretamente a consumidor final.

De modo igual, ocorre para outros produtos, como o biscoito de polvilho, o panetone, fabricados e comercializados em embalagens por várias pequenas indústrias diretamente a estabelecimentos comerciais, que os revenderão aos consumidores finais.

Importante ressaltar que todos esses produtos fabricados pelas indústrias sem o benefício fiscal (pão de forma, biscoito de polvilho, panetone, etc.) são comercializados pela própria Autuada, juntamente com os de sua fabricação.

Assim, entendo que o Fisco agiu corretamente ao restringir o benefício somente aos produtos produzidos para comercialização no próprio local e no dia de sua fabricação, como é o sentido da norma.

**Sala das Sessões, 11 de setembro de 2012.**

**José Luiz Drumond  
Conselheiro**

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

---

Acórdão:	20.620/12/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000172486-29	
Impugnação:	40.010131185-28	
Impugnante:	Organização Verdemar Ltda	
	IE: 062705396.00-55	
Proc. S. Passivo:	Natália Lo Bueno Botelho/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-2 - Belo Horizonte	

---

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos e reside primordialmente em dois pontos, quais sejam, a aplicação da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 em se tratando de crédito presumido e a possibilidade de apropriação dos créditos normais do imposto face à desconstituição do regime de crédito presumido pelo Fisco.

Inicialmente, em relação à multa isolada, deve ser verificada a legislação na qual se fundamenta o crédito presumido em discussão. São duas as normas da legislação tributária mineira aplicáveis ao presente caso.

Primeiramente, a Lei n.º 6.763/75 assim dispõe:

Art. 32-B. Fica o Poder Executivo autorizado a conceder crédito presumido do ICMS:

.....  
III - de até 100% (cem por cento) do imposto devido nas operações de saída de pão-do-dia promovidas por estabelecimento fabricante;

.....  
Parágrafo único - A forma, o prazo e as condições para a fruição dos benefícios a que se refere o caput deste artigo, inclusive a definição de pão-do-dia, serão estabelecidos em regulamento.

Regulamentando a norma instituída na Lei n.º 6.763/75, o Poder Executivo se valeu da autorização legislativa lhe concedida e assim estabeleceu no RICMS/02:

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

.....  
XXV - até 31 de dezembro de 2011, ao estabelecimento fabricante, nas saídas de pão-do-dia, assim entendido os pães, panhocas, broas e demais produtos de panificação feitos a partir de farináceos, inclusive fubá, polvilho e similares,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comercializados no próprio local de produção diretamente a consumidor final, de valor equivalente ao imposto devido, vedado o aproveitamento de outros créditos relacionados com a operação;

.....(grifos não constam do original)

A questão que levou ao lançamento ora apreciado foi a definição do sentido e o alcance da expressão “*pão do dia*”, posta tanto na Lei n.º 6.763/75 quanto no RICMS/02, com a finalidade de se definir a extensão do crédito presumido concedido, uma vez que o Fisco e a Impugnante tem interpretações diversas.

Portanto, claro está que o “crédito” sobre o qual se está tratando nos presentes autos é o “crédito presumido”.

É exatamente aqui que reside a primeira discordância deste voto em relação à decisão majoritária, pois, no que tange à utilização do benefício fiscal denominado “crédito presumido” não pode ser aplicada a Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

O suposto “crédito” lançado no livro Registro de Apuração do ICMS - LRAICMS decorre não de um crédito propriamente dito à luz das disposições contidas na Constituição Federal, na Lei Complementar n.º 87/96, na Lei n.º 6.763/75, bem como nas normas regulamentares estaduais relativas à matéria. Referido “crédito” decorre, exatamente ao contrário, de se abrir mão dos créditos normais do imposto e optar por uma sistemática de recolhimento do imposto diversa daquela a que se pode denominar “normal”.

Verificando todas as disposições expressas tanto na lei quanto no Regulamento do ICMS, conclui-se que, no caso do “crédito presumido”, o que se impõem ao contribuinte não é propriamente o aproveitamento dos créditos relacionados com a operação, mas sim, uma forma de cálculo do imposto devido.

Assim, não há que se falar na hipótese dos autos, em crédito irregular para aplicação da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Ressalte-se que referida penalidade tem a finalidade de coibir a seguinte conduta:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

.....

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

.....

Verificando-se estritamente a conduta descrita como passível de sanção no dispositivo retro transcrito conclui-se que esta não é a situação dos autos.

Na hipótese, não há que se falar em aproveitamento de crédito do ICMS, mas sim de redução do imposto pago na operação beneficiada, ao contrário da exegese do dispositivo, que se refere a um imposto lançado na escrita fiscal do destinatário.

Importante salientar que o chamado “crédito presumido” tem a natureza jurídica de técnica alternativa para a apuração do imposto, porquanto é aplicado em substituição aos créditos relativos às etapas anteriores. Como técnica de tributação/apuração do imposto, consiste em aplicar determinado percentual a título de crédito fiscal para o cálculo do imposto devido no período, em compensação àqueles passíveis de serem apropriados, decorrentes do imposto incidente na entrada de mercadorias e serviços.

Depreende-se, portanto, que o “crédito presumido”, muito mais do que um crédito propriamente dito, é uma forma simplificada de apuração do ICMS, traduzido como benefício fiscal relativamente ao percentual aplicado, que se dá por opção do contribuinte em relação ao imposto devido, incidente sobre as saídas que realizar, de modo que a carga tributária seja a prevista no art. 75 do RICMS/02.

No caso dos autos, a dinâmica do lançamento de um valor a título de “crédito presumido” se faz apenas para compor as informações da DAPI e gerar um resultado igual ao valor a ser recolhido, facilitando e propiciando o correto cruzamento de dados pelo sistema SICAF.

Na verdade, o chamado “crédito presumido” não é um verdadeiro crédito escritural, que possa receber a punição lançada pelo Fisco, mas sim um benefício fiscal redutor da carga tributária, cujo modelo leva a uma apuração diferenciada ou simplificada do imposto.

Tendo em vista estas premissas, a multa isolada exigida nos autos, não se adequa perfeitamente à conduta da Impugnante, pois diz respeito exclusivamente ao aproveitamento do crédito relativo à sistemática normal de apuração do imposto.

Exatamente esta questão leva também ao entendimento de que, desconstituindo o Fisco a utilização do benefício do crédito presumido, devem ser concedidos ao contribuinte os créditos normais do imposto dos quais ele apenas abriu mão para se valer do benefício do crédito presumido.

No caso dos autos o Fisco não considerou o crédito de ICMS incidente sobre os insumos.

Entende o Fisco que este não é o momento e nem o foro para tal discussão, pois nos termos do Parecer DOET/SLT n.º 043/00 (teor reproduzido nos Pareceres DOET/SLT n.ºs 045/01 e 014/04) tem-se que “ *o crédito tributário levantado pelo Fisco é o resultante da aplicação da alíquota impositiva sobre a base de cálculo, não se cogitando da compensação de que trata o inciso I do art. 24 da Lei Complementar n.º 87/96, posto que a mesma resulta de direito do contribuinte que se efetiva apenas mediante seu exercício, na oportunidade da escrituração referente ao período de apuração.*”

Veja-se que, mesmo tomando o preceito defendido pelo Fisco em relação ao caso dos autos, o que se tem é que, aqui, a Impugnante não se apropriou do crédito à

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

época própria porque seguiu a regra ditada pelo Regulamento do ICMS que vedava o aproveitamento de outros créditos quando o contribuinte valia-se do benefício do crédito presumido.

O que se tem nessas hipóteses é o crédito normal do imposto ao qual por força do disposto no art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal, ninguém pode se opor. Mais que um direito do contribuinte o ICMS pago pelas entradas deve ser compensado com o imposto devido nas saídas, pois esta é a regra que rege o imposto que, em sua essência, é não cumulativo.

Para que se atenda o princípio da não cumulatividade, tem, a Impugnante, direito aos créditos de insumos e produtos intermediários em relação aos produtos que não são objeto de crédito presumido.

Mesmo no caso dos autos em que a Impugnante se recusou a apresentar a relação solicitada de insumos e produtos intermediários e, também, a relação dos créditos de ICMS destacados nas respectivas notas fiscais pela entrada, devem, na fase de liquidação, ser admitidos os créditos regularmente demonstrados por nota fiscal.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para, além das exclusões já procedidas pelo voto majoritário, conceder os créditos pelas entradas em relação às exigências remanescentes e excluir a Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

**Sala das Sessões, 11 de setembro de 2012.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Conselheira**