

**PROCESSO** - A. I. N° 279459.0005/21-2  
**RECORRENTE** - BRF S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 6<sup>a</sup> JJF n° 0219-06/21-VD  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 19/11/2021

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0282-12/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA. ESTABELECIMENTO COMERCIAL ATACADISTA. Estando o contribuinte autuado inscrito no cadastro estadual no segmento de comércio atacadista de produtos alimentícios, a Lei Estadual nº 7.014/96, em seu Art. 29, e a Lei Complementar nº 87/96, no Art. 23, vigentes à época dos fatos, não autorizam a utilização do crédito fiscal de ICMS decorrente de aquisições de energia elétrica, por contribuintes que exerçam atividades comerciais de outras mercadorias. Utilização da energia elétrica para fim de armazenamento e distribuição de produtos alimentícios congelados. Impossibilidade de equiparação com estabelecimento industrial. Acusação subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos, de Recurso Voluntário em face ao acórdão proferido pela 6<sup>a</sup> JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração em referência, lavrado em 22/02/2021 e notificado em 03/03/2021, (fl. 14), objetivando reclamar crédito tributário no montante de R\$1.374.212,04, mais multa de 60%, com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte acusação: *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias.”* Ocorrências em períodos de apuração salteados, ao longo do exercício de 2018.

A acusação teve como enquadramento legal o Art. 29, § 1º, inciso III e § 2º da Lei nº 7.014/96 c/c o Art. 309, inciso IV do RICMS-BA/2012.

A 6<sup>a</sup> JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando Procedente o Auto de Infração em epígrafe.

**VOTO**

*Preliminarmente verifico que o presente lançamento de crédito tributário está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido a infração a multa e suas respectivas bases legais, evidenciadas de acordo com a infração imputada e demonstrativos detalhados do débito, com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo.*

*Trata-se de exigência tributária decorrente da glosa de créditos entendidos como indevidos pelo fisco, haja vista decorrer de ICMS que incidiram sobre as aquisições de energia elétrica por empresa que não exerce atividade industrial.*

*Verifica-se dos registros da SEFAZ/BA, que a Impugnante é uma empresa inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia com a atividade econômica principal de “4634601 - Comércio atacadista de carnes bovinas e suínas e derivados” e secundárias de “4631100 - Comércio atacadista de leite e laticínios” e “4635499 - Comércio atacadista de bebidas não especificadas anteriormente” Centro de Distribuição.*

*Buscando ancorar a cognição sobre o tema a partir da legislação, têm-se que o artigo 33, inciso II, alínea ‘b’, da LC 87/96, assegura aos contribuintes o aproveitamento de créditos de ICMS da aquisição de energia elétrica consumida em seu processo de industrialização, portanto, deduz-se que inadmite quando se tratar de aquisições de energia por empresas eminentemente comerciais. Veja-se:*

“Art. 33. Na aplicação do art. 2º observar-se-á o seguinte:

(...)

II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

(...)

b) quando consumida no processo de industrialização; (Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)  
(...)”.

Por sua vez, a legislação do Estado da Bahia também restringe expressamente o direito dos contribuintes ao aproveitamento de créditos de ICMS da aquisição de energia elétrica apenas para os casos de consumo de energia em processo de industrialização: Veja-se:

Artigo 29, §1º, inciso III, alínea ‘a’, item 2, da Lei Estadual 7.014/96:

“Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso e consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

§ 1º - O uso de crédito fiscal ocorrerá:

(...)

III) tratando-se de entrada de energia elétrica no estabelecimento: (Incluído pela Lei n.º 7.710/00) a) a partir de 1º de novembro de 1996:

(...)

2 – quando consumida no processo de industrialização;  
(...)”.

Artigo 309, inciso IV, alínea ‘b’, do RICMS/BA:

“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição e contrário:

(...)

IV) o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento:

(...)

b - quando consumida no processo de industrialização;  
(...)”.

A atividade comercial da empresa autuada exige que mantenha câmaras frigoríficas, fato minudentemente comprovado através de fotos de seu estabelecimento e por dedução óbvia, haja os produtos que comercializa, (4634601 - Comércio atacadista de carnes bovinas e suínas e derivados” e secundárias de “4631100 - Comércio atacadista de leite e laticínios).

Todavia, não encontra amparo na legislação do imposto a possibilidade de apropriação de créditos de ICMS decorrente da incidência desse imposto sobre suas aquisições de energia elétrica, pois a sua atividade não é industrial, e tão pouco pode ser entendida como extensão da sua matriz industrial.

Nessa esteira, cabe ressaltar também que a própria matriz industrial não está autorizada a aproveitar créditos de ICMS na aquisição de energia elétrica destinada à câmara fria instalada em estabelecimento industrial para fins de estocagem do produto acabado, haja vista se tratar de estocagem em área posterior ao processo de industrialização afeita aos seus produtos acabados. Devendo, por isso, ser tratada como despesa da área de vendas e não de produção do estabelecimento, e por este motivo nem mesmo a matriz industrial estaria autorizada a aproveitar créditos de ICMS na aquisição de energia elétrica destinada à câmara fria instalada em sua área comercial.

Deste modo, a pretensão da Impugnante não prospera, pois à sua atividade não se sustenta como atividade industrial, pois sequer encontra amparo na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, nem mesmo na definição básica do termo industrialização previsto na legislação deste imposto e mesmo se considerada a legislação do ICMS.

Sem mais delongas, sobretudo em respeito ao princípio da economia processual, haja vista, maiormente os reiterados acórdãos sobre o tema, inclusive em referência a outros autos de infração lavrados contra a Impugnante que reafirmaram exação idêntica, (Auto de Infração n.º 269352.0038/14- 1, o qual foi julgado procedente pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal através do Acórdão CCJF n.º 0314- 12/17), voto pela procedência do presente Auto de Infração.

A recorrente interpôs Recurso Voluntário, tecendo as seguintes razões de defesa.

Alerta que o art. 33, inciso II, alínea “b” da LC 87/96, assegura aos contribuintes o aproveitamento de créditos de ICMS da aquisição de energia elétrica consumida em processo de industrialização.

Sinaliza que a própria legislação estadual assegura expressamente o direito dos contribuintes ao aproveitamento de créditos de ICMS da aquisição de energia elétrica consumida em processo de industrialização (art. 29, §1º, inciso III, alínea “a”, item 2 da Lei nº 7.014/96).

Aduz que a norma vigente assegura o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS sobre a aquisição de energia elétrica consumida em processo de produção, sem fazer quaisquer ressalvas. Com efeito salienta a recorrente que a condição para admissão desses créditos é que a energia elétrica seja consumida em processo de industrialização, de modo que um estabelecimento comercial pode aproveitar esses créditos desde que pratique algum nível de atividade industrial, como é o caso, por exemplo, dos supermercados que possuem uma área de panificação.

Aponta que o CD autuado é um estabelecimento comercial, mas que possui área produtiva que consiste na câmara fria em que as mercadorias são mantidas em temperaturas adequadas, o que confere a essa “filial” condição de verdadeira extensão dos estabelecimentos industriais que possuem câmaras frias idênticas.

Explica que o CD autuado é abastecido por produtos oriundos das mais variadas unidades fabris da própria recorrente e fica responsável pelo recebimento, estocagem, consolidação e logística de distribuição desses produtos.

Ressalta que referido estabelecimento tem característica peculiar haja vista que é responsável pela distribuição de mercadorias refrigeradas e/ou congeladas.

Trouxe a recorrente em sua peça defensiva fotos dos estabelecimentos industriais e do estabelecimento CD de forma a demonstrar nítida semelhança existente entre a estrutura industrial necessária à refrigeração e ao congelamento de produtos alimentícios existentes em ambas unidades.

Esclarece ainda que o crédito da energia elétrica está restrito às operações produtivas. Traz Laudo técnico com os percentuais cabíveis à referida área.

Atesta que o STJ já se pronunciou no sentido que a segregação da atividade da empresa em estabelecimento fabril e Centro de Distribuição (CD) não pode resultar na aplicação de tratamentos tributários distintos para fins de ICMS (RE nº 1.109.298/RS). Contesta a decisão recorrida na análise deste tópico.

Conclui afirmando que o estabelecimento autuado (CD) não pode ser analisado isoladamente, de forma segregada em relação às unidades industriais da recorrente, tendo em vista que a atividade de produção de produtos alimentícios é uma só, desenvolvida por meio de todas as suas unidades de forma conjunta, com um único propósito, de produzir produtos alimentícios para posterior comercialização a terceiros.

Requer a improcedência da referida infração.

Recebidos os autos, considerei-os devidamente instruídos e solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão de 20/09/2021, para julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Constatou que a lide é idêntica (salvo os períodos de apuração), àquela que se desenvolveu para dirimir o Auto de Infração nº 279459.0018/19-5, redundando no Acórdão nº 0243-12/20-VD, relatoria da Conselheira Leila Barreto Nogueira Vilas-Boas, cujo voto, acolhido à unanimidade e com o qual estou integralmente de acordo, peço licença para transcrever:

## VOTO

No tocante à infração imputada à ora recorrente, e ressalvando-se os casos em que a legislação disponha de forma contrária, constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes, e para fins de apuração do imposto a recolher, o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica, quando consumida no processo de industrialização.

O art. 309 do RICMS/BA, disciplina o uso do crédito do ICMS, conforme transcrição abaixo:

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

IV - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento:

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;
- b) quando consumida no processo de industrialização;

Com efeito, o cerne da questão está em se definir se o processo empregado pela recorrente no desempenho de suas atividades é ou não industrial, e se a suposta equiparação a estabelecimento industrial garante à recorrente o direito creditório previsto no ordenamento que disciplina o uso do crédito da energia elétrica.

Primeiramente, passo a analisar a suscitada equiparação a estabelecimento industrial.

A atividade econômica do estabelecimento da recorrente é o comércio atacadista do ramo de supermercado.

Observando o que dispõe o art. 9º, inciso III, do RIPI, aprovado pelo Decreto nº 7212/2010, verifico que a recorrente se enquadra nas hipóteses de equiparação, haja vista restar comprovado que comercializa mercadorias industrializadas por outro estabelecimento da mesma empresa, estando, portanto, equiparada a industrial perante a legislação federal. Eis abaixo o fundamento legal:

“Art. 9 Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

II - os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma;

III - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento da mesma firma, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso II, e § 2º, Decreto-Lei no 34, de 1966, art. 2º, alteração 1a, e Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 37, inciso I);”

Passamos então à análise do processo empregado em sua atividade (resfriamento e congelamento), a fim de avaliarmos seu enquadramento como atividade industrial.

Deparo-me inicialmente com a interpretação dada pela DITRI, quando da emissão do Parecer nº 03152/2013, conforme trecho abaixo transcrito:

“...Da análise da presente consulta, ressaltamos inicialmente que o simples corte, salga, tempero e congelamento de produtos resultantes do abate de gado, são atividades usualmente realizadas pelo estabelecimento comercial e que não se caracterizam como industrialização, para fins de aplicabilidade da legislação do ICMS.”

Para corroborar com a interpretação acima, transcrevo abaixo Solução de Consulta divulgada no site da Receita Federal em 27/03/2017, dispondo sobre o processo de resfriamento, conforme exposto abaixo:

Solução de Consulta COSIT nº 162, de 06 de março de 2017

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

EMENTA: CARNES BOVINA, SUÍNA E DE AVES. RESFRIAMENTO. PRAZO DE VALIDADE. PROLONGAMENTO. INDUSTRIALIZAÇÃO. BENEFICIAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O resfriamento de peças de carne bovina, suína e de aves, com a única finalidade de prolongar o seu prazo de validade para o consumo humano ou para servir de insumo na elaboração de outros produtos, não constitui operação de industrialização, na modalidade beneficiamento.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto nº 7.212, de 2010 (Ripi), art. 4º, II.

Diante do acima exposto, entendo que o processo de resfriamento/congelamento dos produtos, de forma a preservá-los para a venda e consumo, não resta qualificado como processo industrial.

Ademais, a energia elétrica utilizada não mais se reporta ao processo fabril, mas apenas à conservação, não

sendo admitido considerar que há uma extensão da atividade fabril, visto que a refrigeração é vinculada à manutenção dos produtos comercializados (perecíveis).

Entendo, portanto, que o Centro de Distribuição é, de fato, uma extensão do estabelecimento industrial, inclusive é assim tratado quando da admissibilidade do crédito do ICMS nas operações de transferência. A extensão, contudo, se dá em parte da operação e não na sua totalidade. A função do CD e dos seus equipamentos de refrigeração é manter os produtos já industrializados pela sua matriz, não sendo certo afirmar que o estabelecimento comercial também executa processo industrial.

Importante salientar, que o processo produtivo de sua matriz se inicia desde as granjas, incubatório, recria, abate e processamento. Não é o resfriamento e/ou congelamento que garante o processo industrial do referido estabelecimento.

Assim, diante do requisito estabelecido no ordenamento estadual, acima referido, entendo que a mera equiparação do estabelecimento como indústria, não garante, por si só, o direito creditório do ICMS da energia elétrica consumida no estabelecimento da recorrente.

O RICMS/2012, exige que a energia elétrica seja efetivamente consumida no processo industrial, o que não se verifica no caso em debate.

Julgo, portanto, procedente o referido Auto de Infração.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

Compreende-se que a Recorrente verticaliza etapas da cadeia econômica em que se insere o seu produto (criação, abate, acondicionamento, comércio atacadista e comércio varejista de gêneros alimentícios derivados do abate de animais).

Também se comprehende que haja essencialidade na utilização de energia elétrica para refrigeração das mercadorias, nas etapas de circulação dessas mercadorias, resultado do abate de animais de corte.

Em outras palavras: o resfriamento das mercadorias (por meio da intensiva utilização de energia elétrica), é essencial à atividade empresária, de ponta a ponta.

Ocorre que o “CD” se classifica como estabelecimento comercial (atacadista), e a legislação tributária vigente, à qual este Conselho tem por dever institucional ser fiel, não contempla o crédito fiscal decorrente das despesas com energia elétrica, para o cálculo do ICMS a recolher.

Diante do exposto, sou pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter julgado procedente o referido Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 279459.0005/21-2, lavrado contra BRF S.A., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$1.374.212,04, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de setembro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS