

**PROCESSO** - A. I. N° 279459.0028/21-2  
**RECORRENTE** - BRF S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0044-03/22  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 29/09/2022

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0254-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA. COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS POR ESTABELECIMENTO 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. 33, 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 fins 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

Trata o presente processo de Recurso Voluntário impetrado pela autuada em decorrência da decisão da 3<sup>a</sup> JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 22.11.21, ciente em 29.11.21, no valor original de R\$1.321.663,10 pelo cometimento de uma única infração, assim descrita:

### *Infração 01 – 001.002.018*

*Utilizou indevidamente crédito fiscal d ICMS relativo a aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias.*

Analisando o Auto de Infração acima identificado, a Defesa apresentada pela autuada, protocolada em 03.02.22, fls. 22 a 35 e a Informação Fiscal protocolada pelo autuante em 21.02.22, fl. 183, através o Acórdão JJF nº 0044-03/22 VD, fls. 188 a 195, assim decidiu a 3<sup>a</sup> JJF:

*Preliminarmente, embora não tenha sido questionado pela defesa qualquer defeito quanto às formalidades a serem seguidas para lavratura do Auto de Infração que caracterizam sua legitimidade, verifico que o lançamento fiscal foi exposto com clareza, com fundamentação de fato e de direito, na medida em que se descreveu a infração, fundamentando com a indicação dos documentos pertinentes, demonstrativos fls.07/09, assim como foi indicada a legislação que regula os fatos sob julgamento.*

*Não foi identificada qualquer violação ao princípio da legalidade, do devido processo legal ou a quaisquer princípios de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados nos aspectos abordados na impugnação, bem como, na narrativa dos fatos correspondentes à irregularidade imputada.*

*Dessa forma, constato que não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.*

*No mérito, o presente processo exige do autuado ICMS, sob a acusação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativamente à aquisição de energia elétrica na comercialização de mercadorias. Foi constatado que o ramo de atividade do estabelecimento autuado é o armazenamento e distribuição de produtos alimentícios*

*congelados e resfriados, consignando a impossibilidade de se equiparar a uma indústria, nos meses de janeiro a dezembro de 2019. (Infração 001.002.018).*

*O defendant alegou que a acusação fiscal não procede, pois que (i) a CF, a legislação federal e a legislação estadual não impedem que um estabelecimento comercial aproveite créditos de ICMS na aquisição de energia elétrica, desde que destinada às suas áreas produtivas e (ii) o seu CD autuado possui verdadeira área produtiva, já que todas as mercadorias por ele distribuídas são refrigeradas e/ou congeladas, por isso devem ser mantidas em câmaras frias, as quais são idênticas àquelas encontradas nas suas unidades fabris.*

*Acrescentou que os créditos de ICMS glosados pela autuação são absolutamente legítimos, uma vez que foram aproveitados na aquisição de energia elétrica destinada exclusivamente à manutenção dessas câmaras frias, as quais, como dito, são essenciais para a correta manutenção dos produtos a serem distribuídos no mercado atacadista e/ou varejista.*

*A matéria se encontra normatizada conforme art. 33, II, “a” e “b” da Lei Complementar nº 87/96 e art. 29, III, “a”, item 2 da Lei 7.014/96, que para maior esclarecimento reproduzo a seguir:*

**Lei Complementar 87/96:**

*Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:*

*II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:*

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

**Lei 7014/96:**

*Art.29. ( . . . )*

*§ 1º O uso do crédito fiscal ocorrerá:*

*( . . . )*

*III - tratando-se de entrada de energia elétrica no estabelecimento:*

- a) a partir de 1º novembro de 1996:*

*1 - quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;*

*2 - quando consumida no processo de industrialização;*

*Da leitura dos dispositivos reproduzidos, observamos que a própria legislação estadual específica expressamente as hipóteses em que é permitido o direito dos contribuintes ao aproveitamento de créditos de ICMS na aquisição de energia elétrica, quando for objeto de vendas ou quando consumida em processo de industrialização (art. 29, § 1º, inciso III, alínea “a”, item 2 da Lei nº 7.014/96).*

*Nesse mesmo sentido, 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;*

*O autuado insistiu que o processo empregado em sua atividade (resfriamento e congelamento), equipara-se a uma atividade industrial. Disse que o simples fato de o estabelecimento autuado possuir CNAE de comerciante atacadista (e não de industrial), não vedaria o aproveitamento de créditos de ICMS em relação à energia elétrica.*

*Sobre esta alegação, vale reproduzir 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. “*

*Sobre o tema e em consonância com a interpretação acima, vale transcrever Solução de Consulta divulgada no site da Receita Federal em 27/03/2017, sobre o processo de resfriamento, conforme segue:*

*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.

*Sendo assim, 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.*

*Nessa esteira, 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.*

*Sobre a questão levantada pelo autuado em relação ao Recurso Especial nº 1.109.298/RS, além de não possuir caráter vinculante, nele foi analisado base de cálculo do ICMS aplicável nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimento fabril, centro de distribuição e filial de uma mesma empresa, diferentemente do que aqui se analisa, que trata de questão distinta, ou seja, utilização de crédito fiscal de energia elétrica por estabelecimento comercial, portanto, não pode ser aqui considerado.*

*Em relação ao Laudo Técnico apresentado pelo autuado, também não pode ser aqui considerado, na medida em que a análise nele contida está voltada para a definição do consumo de energia elétrica nos processos de industrialização, o que não é o caso presente, onde o autuado nada produz. Além disso, o citado laudo não se reporta ao período autuado.*

*No que diz respeito à solicitação do autuado, no sentido de que as intimações relativas ao presente feito sejam encaminhadas ao endereço dos seus patronos, indicado na peça defensiva, informo que nada impede que o mesmo seja atendido, entretanto, ressalto que as intimações decorrentes de processo administrativo fiscal, se processam em conformidade com o que dispõe o art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, portanto, seu eventual não atendimento, não é causa de nulidade processual*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Tendo ciência da decisão acima transcrita, inconformada e dentro do prazo que lhe confere o RPAF/BA, a Recorrente, regularmente assistida e representada por Dr. Marcelo Bez Debatin da Silveira, OAB/SP nº 237.120, protocolou em 13.06.22, fls. 205 a 225, Recurso Voluntário buscando a reforma do quanto decidido, objeto da presente análise.

Inicialmente, demonstra a tempestividade da sua peça recursiva, demonstrando estar a mesma fundamentada no que estabelece o RPAF/BA, no artigo 169, inciso I, alínea “b”, e no artigo 171, protestando pela sustentação oral do que propugna, quando da apreciação e julgamento, tratando em seguida dos FATOS ANTECEDENTES.

Apresenta a infração que lhe é imputada, o enquadramento legal indicado na peça acusatória e os fundamentos interpretativos apresentados pelo autuante e pela Junta julgadora.

Diz que a motivação da autuação foi o fato de haver utilizado crédito fiscal sobre a aquisição de energia elétrica utilizada em sua atividade de Centro Distribuidor de produtos congelados e/ou resfriados, quando destaca trecho da decisão de piso em que é reconhecido ser o Centro Distribuidor uma extensão da unidade industrial produtora.

Destaca em relação a este entendimento da Junta Julgadora o seu entendimento: “Ao assim

decidir, a r. Decisão Recorrida inovou em relação ao Auto de Infração, já que o único motivo que originalmente justificou a autuação foi o fato de o estabelecimento autuado possuir CNAE de **comerciante atacadista** (e não de industrial). Até então, a Fazenda Estadual não havia realizado nenhum questionamento em relação à natureza produtiva da atividade de resfriamento/congelamento de produtos (a qual é praticada, inclusive, pelo estabelecimento industrial da Recorrente, garantindo-lhe créditos de ICMS)".

Conforme seu entendimento, baseado no que estabelece o CTN nos artigos 146 e 149, que dizem da impossibilidade de alteração da autuação no decorrer do processo, entende tornar-se a autuação improcedente.

Diz do contraditório existente na decisão ora recorrida, quando reconhece ser o Centro Distribuidor uma extensão da unidade industrial, mas, não lhe assegura o direito ao crédito do ICMS sobre a energia utilizada em suas câmaras frigoríficas, destinadas à conservação dos produtos recebidos em transferência das suas unidades industriais.

E, no seu entendimento, desta forma não poderia ser considerado pela autoridade fiscal, que deveria, sim, assegurar-lhe o direito ao crédito que considera indevido, afirmando: "*E nem haveria de ser diferente. Afinal, (i) a manutenção dos produtos em baixas temperaturas é necessária em praticamente todas as etapas do processo de industrialização realizado pela Recorrente; e, além disso, (ii) a própria armazenagem dos produtos compõe etapa do processo produtivo industrial, pois é essencial para a posterior comercialização dos produtos, INDEPENDENTEMENTE SE É FEITA NA MATRIZ OU EM EXTENSÃO DE ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL*".

Afirma que a fundamentação apresentada na decisão de piso, com base no Ato COSIT 162/2017, não pode ser considerada, visto tratar o mesmo de situação diferente do ocorrido no presente processo.

Sequencia seu Recurso Voluntário apresentando: **PRELIMINARMENTE: A IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DO AUTO DE INFRAÇÃO**, quando afirma deva ser a autuação considerada improcedente tendo em vista que **(i)** a r. Decisão recorrida manteve a autuação com motivação completamente diferente daquela que originalmente justificou o lançamento; e **(ii)** os artigos 146 e 149 do CTN vedam que a decisão administrativa inove em relação ao lançamento.

E de relação à motivação da autuação foi definida como originária o fato de possuir a Recorrente CNAE de atividade atacadista, o que lhe vedaria o direito ao crédito objeto do presente processo, quando a fundamentação apresentada é que a atividade de congelamento/resfriamento não se constituiria em atividade industrial.

Afirma que ao apresentar esta fundamentação a autoridade fiscal inovou com o objetivo de manter a autuação, que não lhe é dado o direito, de acordo com o que estabelece o Código Tributário Nacional, no artigo 146, que transcreve, e, também, pelo que expressa o artigo 149, que também transcreve, quando trata da revisão de ofício do lançamento tributário.

Tais entendimentos apresentados na autuação e no julgamento, afirma, determinam a improcedência da autuação que lhe é imputada.

Adentrando ao mérito da questão, a Recorrente, apresenta **MOTIVOS DETERMINANTES PARA A REFORMA INTEGRAL DA R. DECISÃO RECORRIDA**, onde apresenta considerações a respeito da tributação sobre "energia elétrica", apresentando legislação pertinente, destacando o artigo 33 da LC 87/96, como abaixo transcrito:

"Art. 33. Na aplicação do art. 20 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)*

(...)”.

Destaca também o que está contido na Lei nº 7.014/96, no artigo 29, como abaixo:

*“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 01 de novembro de 1996*

(...)

*2 - quando consumida no processo de industrialização;*

(...)”.

Destaca ainda o RICMS/BA, no artigo 309

*“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:*

(...)

*b - quando consumida no processo de industrialização;*

(...)”.

Reafirma inexiste na legislação pertinente qualquer impedimento à utilização do crédito do ICMS sobre a aquisição de energia elétrica para utilização nas atividades de congelamento/resfriamento, muito menos que a restrinja a atividades exclusivamente industriais, e, também o direito extensivo a estabelecimentos que, muito embora, possuam atividades outras, praticam atividades tidas como industriais.

E, afirmando demonstrar a certeza da prática fiscal que exercitou, destaca: “*O que se verá adiante, portanto, é que o CD autuado da Recorrente é um estabelecimento comercial, já que suas operações consistem no recebimento e na venda de mercadorias refrigeradas ou congeladas industrializadas por outras unidades da recorrente, 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, inclusive, possuem câmaras frias idênticas), o que já foi, inclusive, RECONHECIDO PELA PRÓPRIA DECISÃO RECORRIDO*”.

Volta a afirmar que a fundamentação da autuação, “ser um estabelecimento atacadista” foi reformada pela Junta Julgadora ao decidir com base no entendimento que a atividade exercida pela Recorrente, congelamento/resfriamento, não lhe ensejaria o direito ao crédito sobre a energia elétrica consumida em seu processo operacional.

Discorre sobre a atividade da empresa em sua totalidade, quando afirma que se trata de atividade industrial, exercitada em vários estabelecimentos, e centros de distribuição, sediados em vários Estados da Federação, que se encarregam de colocar no mercado os produtos produzidos, sendo, desta forma, extensão das unidades industriais, e, no caso da Recorrente, em especial, mais se enquadra em tal conceito, ao se verificar que ela se encarrega do congelamento, resfriamento e armazenamento de produtos que, sem estas condições, não poderiam ser distribuídas ao mercado.

Reforça seu entendimento afirmando que, para o exercício da atividade a que se propõe, mantém uma verdadeira estrutura industrial, composta por câmaras frigoríficas especiais, donde se pode identificar a funcionalidade como extensão das unidades industriais, e, como tal, a elas

equiparada, tendo apresentado em sua defesa fotos das suas áreas produtivas.

E, destaca: “*Logo, não faz qualquer sentido a alegação da Fiscalização de que o CD autuado não faria jus aos créditos de ICMS apenas por se tratar de estabelecimento comercial. Afinal, mesmo na qualidade de estabelecimento comercial, o CD possui verdadeira atividade produtiva, realizada por meio da mencionada câmara fria, idêntica àquelas presentes nos estabelecimentos industriais da Recorrente*”.

Diz que pela característica da sua atividade, ao tratar de produtos comestíveis perecíveis, é imprescindível a utilização de câmaras frigoríficas para a conservação dos produtos, pois, sem as mesmas, não poderia exercê-la, não entendendo, como fez a autoridade fiscal, ser sua atividade pós-industrial, em se considerando que é, em realidade, uma continuidade do processo de produção, no caso o armazenamento, que tanto pode ocorrer no estabelecimento produtor, como no comercializador, no caso a Recorrente.

Apresenta o seu entendimento em relação ao Ato COSIT 162/77, onde afirma tratar o mesmo de situação totalmente diferente do presente processo, pois, tratava-se de utilização de câmaras para armazenamento de produtos recebidos de terceiros outros, que não estabelecimentos industriais da mesma empresa, portanto não podendo ser utilizada como base para apreciação do caso em lide.

Convicta do direito ao crédito tributário sobre a aquisição de energia elétrica, apresenta laudo técnico, elaborado pela empresa ACXXUS ENGENHARIA DE MEDIÇÕES LTDA, onde fica demonstrada a sua utilização no processo produtivo, no período compreendido entre maio a outubro de 2016, e janeiro a junho de 2017, em proporção acima de 98.56%.

Afirma que, com base neste laudo técnico, fez a apropriação do crédito sobre o montante da energia elétrica adquirida no período, como em outros. E complementa: “*Como se vê, a Requerente comprovou que (i) estabelecimentos comerciais podem aproveitar créditos de ICMS na aquisição de energia elétrica, desde que destinada às áreas produtivas, (ii) seu CD autuado possui efetiva área produtiva, uma vez que, ao longo de todo o processo de industrialização, as mercadorias precisam ser mantidas em câmaras frias (que integram de forma idêntica filiais industriais e filiais comerciais) e (iii) os créditos de ICMS aproveitados pelo CD autuado (e glosados pela autuação) foram apurados com base em Laudo Técnico que atesta o percentual destinado às áreas produtivas*”.

Acresce que resta plenamente demonstrado o direito que tem ao crédito sobre a energia elétrica adquirida, na proporção da utilização em sua atividade industrial (congelamento, resfriamento e armazenamento), reafirmando o que foi decidido pelo STJ no Recurso Especial nº 1.109.298/RS, ao analisar o direito aqui discutido nas operações de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, devendo as filiais da empresa utilizar o mesmo sistema de creditamento utilizado pelas unidades industriais.

Apresenta, a Recorrente, extratos da decisão proferida pelo STJ no Recurso Especial acima citado, como abaixo:

*O acórdão registra que também houve operações diretas (entre fábrica e filial-RS) que observaram esse inciso e tiveram por base de cálculo o custo da mercadoria produzida. Todavia, quando a transferência de mercadorias ocorreu entre estabelecimentos distintos (Fábrica e Centro de Distribuição), pertencentes ao mesmo titular, destinados à mesma atividade ou, em outras palavras, os estágios da cadeia produtiva se realizaram em estruturas apartadas, mas pertencentes à mesma sociedade empresária, decidiu que deve incidir igualmente o inciso II (“o custo da mercadoria produzida... ”).*

*Ora, se o mero desmembramento dessa atividade pudesse alterar a base de cálculo do tributo haveria insegurança jurídica quanto ao montante devido a cada um dos Estados envolvidos na transferência interestadual, com séria ameaça, inclusive, à estabilidade do pacto federativo.*

*Além disso, conforme ocorre nos autos, se a base de cálculo for o valor da entrada mais recente, permite-se ao sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier, o que não se harmoniza do espírito da norma. Com efeito, a majoração da base de cálculo no Estado de origem direciona para ele uma maior parcela do valor do ICMS, competindo ao Estado de destino apenas certificar a compensação dos*

*créditos. Evidentemente a vontade do sujeito passivo, desmembrando a estrutura produtiva, não pode ser suficiente para alterar a base de cálculo do imposto e nem a sua sujeição ativa.*

(...)

*Ocorrendo apenas a movimentação da mercadoria dentro do mesmo Estado, o Centro de Distribuição deve ser compreendido como mero prolongamento da atividade iniciada no estabelecimento fabril, e a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida (artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96), como bem decidiu o acórdão recorrido.”*

E, considerando o que foi acima exposto, referente ao Recurso Especial citado, afirma a Recorrente: “*Aplicando esse entendimento do STJ ao caso concreto, não deveria haver dúvidas de que o mero desmembramento das unidades fabris da Recorrente em estabelecimentos fabris e centro de distribuição, adotado por razões de logística e de busca de maior eficiência, não pode afastar o direito do estabelecimento autuado de aproveitar créditos de ICMS na aquisição de energia elétrica consumida nas suas áreas produtivas de resfriamento e de congelamento de produtos alimentícios – áreas essas que buscam simplesmente reproduzir o mesmo ambiente industrial para fins de manutenção das mercadorias a serem distribuídas”.*

Volta a afirmar o reconhecimento pela Junta Julgadora que “*o Centro de Distribuição é, de fato, uma extensão do estabelecimento industrial*”.

Diz mais ainda a Recorrente em justificativa para o acatamento do seu direito ao crédito do ICMS ora combatido: “*Tanto é assim, inclusive, que a própria r. Decisão recorrida reconheceu expressamente que “o Centro de Distribuição é, de fato, uma extensão do estabelecimento industrial”. Contudo, apesar desse reconhecimento, ainda assim foi mantido o entendimento de que o CD autuado não teria atividade produtiva, não fazendo jus, portanto, aos créditos de ICMS na aquisição de energia elétrica”.*

Encerrando seu Recurso Voluntário, apresenta a Recorrente:

#### **CONCLUSÃO E PEDIDO**

*Diante do exposto, resta demonstrada a improcedência do Auto de Infração, tendo em vista que, nos termos da legislação vigente, o estabelecimento autuado tem direito de aproveitar créditos de ICMS sobre a aquisição de energia elétrica consumida em suas áreas produtivas, em especial, em sua área destinada à manutenção da refrigeração e do congelamento dos produtos alimentícios produzidos pelas unidades fabris da Recorrente.*

*Nesse sentido, requer-se que este Recurso Voluntário seja INTEGRALMENTE PROVIDO, para determinar a reforma da r. Decisão Recorrida, reconhecendo-se a TOTAL IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO, com ordem de extinção de todo o crédito tributário nele exigido.*

*Por fim, a Recorrente protesta pela realização de sustentação oral de suas razões quando do julgamento deste Recurso Voluntário.*

#### **VOTO**

A autuação que foi imputada à Recorrente está definida no Auto de Infração: “**Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias**”, motivo da irresignação da Recorrente.

A acusação efetuada pelo autuante é complementada pela informação: “*Perfeitamente constatada que o ramo de atividade do estabelecimento é o armazenamento e distribuição de produtos alimentícios congelados e resfriados, consignando a impossibilidade de se equiparar a uma indústria.*

Aí está o cerne da lide.

A Recorrente é inscrita no Cadastro Básico do ICMS com atividade principal de **46.34-6-01 - Comércio atacadista de carnes bovinas e suínas e derivados**, sendo filial de indústria, que tem como objetivo, dentre outros “*a industrialização, comercialização, no varejo e no atacado, e exploração de alimentos em geral, principalmente os derivados de proteína animal e produtos alimentícios que utilizem a cadeia de frio como suporte e distribuição*”.

Pontua a Recorrente não existir legislação impeditiva do uso do crédito do ICMS sobre a aquisição e uso de energia elétrica para estabelecimentos que tenham em sua atividade “congelamento, resfriamento e armazenamento de produtos alimentícios”, além de se tratar de estabelecimento equiparado a indústria, o que define o direito para tanto.

Apresenta como suporte que lhe garantiria este direito o que dispõe a LC 87/96 em seu artigo 33, como abaixo transcrito.

“Art. 33. Na aplicação do art. 20 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)*

(...)”.

As mesmas disposições foram replicadas na legislação baiana, na Lei nº 7.014/96, assim como no RICMS/BA.

E, busca a comprovação da sua equiparação a indústria no artigo 9º do RIPI, que diz:

*Art. 9º 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 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) ;filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados.*

A equiparação determinada no inciso III está claramente definido que a mesma ocorre nos casos em que o estabelecimento comercialize **produtos importados, industrializados ou mandados**, quando no caso presente, o estabelecimento autuado comercializa produtos fabricados por outras unidades industriais da mesma empresa, e não produtos importados.

Além do que acima consta, em face de dúvidas suscitadas sobre o tema objeto do presente processo, a DITRI, no Parecer nº 3152/2013, assim se manifestou:

“...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. “

Na mesma linha de entendimento é o que expressa a Solução de Consulta COSIT nº 162, de 06.03.2017, que assim expressa:

*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.

Confessado e comprovado pela própria Recorrente que a energia elétrica é utilizada no congelamento e resfriamento de produtos recebidos de outras unidades fabris da mesma empresa, para fins de comercialização, inocorrendo em sua estrutura qualquer atividade industrial, o que,

se assim se considerasse, ensejaria o mesmo enquadramento aos seus clientes que utilizam equipamentos frigoríficos para armazenamento dos produtos que dela adquire.

Está perfeitamente entendido que a atividade industrial é exercida por outros estabelecimentos fabris da empresa e que a Recorrente, apenas, promove a sua manutenção e conservação, em termos de congelamento, resfriamento e armazenamento dos produtos que deles recebe para comercialização, o que, como visto, não configura atividade industrial, atividade que foi realizada e finalizada nas unidades produtoras.

Desta forma, convicto e com base no que dispõem a legislação própria e as decisões de órgãos competentes, no caso COSIT da Receita Federal e DITRI, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente e julgo o Auto de Infração em comento, PROCEDENTE, mantendo inalterada a decisão de piso.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> 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 279459.0028/21-2, lavrado contra BRF S.A., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$1.321.663,10, acrescido da multa de 60%, prevista alínea “b”, do inciso VII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de agosto de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/POFIS