

PROCESSO - A. I. Nº 279459.0031/22-1  
RECORRENTE - BRF S.A.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0067-03/23-VD  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0402-12/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. Armazenamento frigorificado pelo Centro de Distribuição tem como exclusiva finalidade a manutenção das condições em que foram industrializados o produto, logo, processo já findo. Inexiste previsão legal ao crédito na aquisição de energia elétrica pelo estabelecimento comercial. Razões recursais insuficientes à reforma da Decisão recorrida. Mantida a Decisão recorrida. Decretada, de ofício, o enquadramento da multa aplicada no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96. Recurso **NÃO PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo recorrente com base no art. 169, I, “b” do RAPF/BA, contra a Decisão da 3ª JF, proferida através do Acórdão nº 0151-05/17 que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 16/11/2022, para exigir do estabelecimento sob Inscrição Estadual nº 79.653.554 o débito no total de R\$ 714.328,94, inerente aos meses de janeiro a dezembro de 2021, sob acusação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias, sendo consignado que o ramo de atividade do estabelecimento é o armazenamento e distribuição de produtos alimentícios congelados e resfriados, que não se equipara a uma indústria.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente diante das seguintes razões de mérito:

**VOTO**

[...]

*No caso em exame, o cerne da questão está exatamente no enquadramento, ou não, do estabelecimento autuado como atividade industrial, considerando a interpretação do contribuinte de 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.*

*Não acato as alegações defensivas, considerado que o autuado apenas realiza a manutenção e conservação dos produtos, ao promover o congelamento, resfriamento e armazenamento desses produtos que recebe para comercialização, o que não configura atividade industrial. Essa atividade industrial foi realizada e finalizada nas unidades produtoras.*

*Observo que se caracteriza como industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para o consumo, e em relação ao Centro de Distribuição (estabelecimento autuado), é considerado uma extensão do estabelecimento industrial, entretanto, essa extensão não se aplica em sua totalidade.*

*A função do CD e dos seus equipamentos de refrigeração é manter os produtos já industrializados por sua matriz, não sendo certo afirmar que o estabelecimento comercial também executa processo industrial.*

*Conforme informou o Defendente, as mercadorias distribuídas são refrigeradas/congeladas e, portanto, devem ser mantidas em temperaturas específicas, sob pena de perecerem e, assim, ficarem impossibilitadas de serem comercializadas, ou seja, a refrigeração e o congelamento são essenciais para a correta manutenção dos produtos a serem distribuídos no mercado atacadista e/ou varejista.*

*Dessa forma, diante do requisito estabelecido no ordenamento estadual, reproduzido neste voto, entendo que a mera equiparação do estabelecimento como indústria, não garante, por si só, o direito ao crédito de ICMS, relativamente à energia elétrica consumida no estabelecimento do Defendente.*

*O Autuado mencionou, a título exemplificativo, decisão proferida pelo STJ no Recurso Especial nº 1.109.298/RS, que analisou a base de cálculo do ICMS aplicável nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimento fabril, centro de distribuição e filial de uma mesma empresa.*

*Disse que a conclusão dos Ministros foi no sentido de que o centro de distribuição deve adotar base de cálculo idêntica àquela adotada pela sua unidade industrial, pois ambos os estabelecimentos são pertencentes a um mesmo titular e são destinados à mesma atividade de produção, sendo certo que a adoção de estruturas apartadas para a realização da cadeia de produção da empresa, por razões de logística e de busca por maior eficiência, não podem ensejar a adoção de bases de cálculo distintas para fins da apuração do ICMS.*

*Entendo que o citado Recurso Especial não se aplica ao caso em exame, considerando que 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, e o presente lançamento trata de questão distinta, ou seja, utilização de crédito fiscal de energia elétrica por estabelecimento comercial, conforme dados cadastrais nesta SEFAZ-BA: “armazenamento e distribuição de produtos alimentícios congelados e resfriados”.*

*O Defendente juntou ao presente PAF Laudo Técnico para atestar a análise realizada quanto à utilização de energia elétrica consumida nas áreas produtivas do estabelecimento autuado. Disse que foi justamente com base nesse Laudo Técnico que aproveitou créditos de ICMS exclusivamente sobre a energia elétrica consumida em suas áreas produtivas, compostas da estrutura de refrigeração.*

*Entendo que o mencionado Laudo Técnico não pode ser considerado para a decisão da lide, na medida em que se refere a “análise do consumo de energia elétrica – uso industrial e uso administrativo”, o que não é o caso presente, tendo em vista que o autuado nada produz, sua atividade é de armazenamento e distribuição de produtos alimentícios congelados e resfriados.*

*Portanto, em relação à energia elétrica consumida pelo estabelecimento autuado, conforme apurado no levantamento fiscal, é vedada a utilização do respectivo crédito fiscal, e este entendimento tem sido prevalente nas Decisões exaradas por Este Conselho de Fazenda Estadual, inclusive por essa Junta de Julgamento Fiscal (ACÓRDÃO JJF Nº 0044-03/22) e os Acórdãos citados na descrição dos fatos: CJF Nº 0243-12/20 e CJF Nº 0254-11/22.*

[...]

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

No Recurso Voluntário, de fls. 636 a 650 dos autos, o recorrente aduz que a Decisão recorrida entendeu que o estabelecimento autuado não poderia ser considerado industrial, por realizar atividade de comércio atacadista de produtos alimentícios, não podendo, desta forma, aproveitar créditos de ICMS sobre a aquisição de energia elétrica. Neste sentido, deixou de considerar que o fato de o recorrente ter segregado a sua operação em estabelecimentos fabris e comerciais a sua operação em estabelecimentos fabris e comerciais não podem ser utilizados pela fiscalização para puni-lo, autorizando o aproveitamento de créditos de ICMS na aquisição de energia elétrica destinada a câmaras frias instaladas em estabelecimento industrial e vedando o aproveitamento de créditos na aquisição de energia elétrica às mesmas câmaras frias instaladas em estabelecimento comercial, do que cita jurisprudência do STJ no sentido de que: “A OPÇÃO DAS EMPRESAS INDUSTRIAIS PELA REALIZAÇÃO DO SEU PROCESSO DE PRODUÇÃO EM ETAPAS, EM ESTABELECIMENTOS DISTINTOS, NÃO PODE AFASTAR A SUA CARACTERÍSTICA INDUSTRIAL E NÃO PODE, POR CONSEQUÊNCIA, ALTERAR O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO QUE LHE É ATRIBUÍDO PELAS SUAS CARACTERÍSTICAS FABRIS/INDUSTRIAIS.”, razão de pleitear a improcedência do Auto de Infração.

Invoca o art. 33, II, “b” da LC nº 87/96 e art. 29, III, “a”, item “2” da Lei nº 7.014/96, assim como o art. 309, IV, “b” do RICMS/BA, que asseguram o aproveitamento do crédito do ICMS na aquisição de energia elétrica consumida em processo de produção, sem fazer quaisquer ressalvas, eis que as legislações, federal e estadual, não restringem o aproveitamento dos créditos na aquisição de energia elétrica a estabelecimentos industriais, pois a condição para a admissão 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, conforme ocorre com o estabelecimento “CD” que possui área produtiva que consiste na câmara

fria em que as mercadorias são mantidas em temperaturas adequadas, o que lhe confere a condição de verdadeira extensão dos estabelecimentos industriais (com câmaras idênticas), afastando a característica de consumidora final da energia elétrica, pois o Centro de Distribuição é responsável pela distribuição de mercadorias refrigeradas e/ou congeladas, de modo a manter adequado os produtos, a exemplo de cortes de frango e suínos, massas, etc., com verdadeira estrutura industrial, composta essencialmente de câmara fria para estocagem desses produtos, existentes em ambas unidades, conforme fotos às fls. 643 e 644 dos autos.

Assim, defende ser o CD tratado juridicamente como extensão da unidade industrial da pessoa jurídica, conforme jurisprudência assentada pelo STJ, do que cita laudo técnico do adequado percentual da energia elétrica consumida pelo estabelecimento autuado e destinada a essas áreas produtivas (96,10%), principalmente pelos refrigeradores e câmaras frias necessários à refrigeração e ao congelamento dos produtos alimentícios, assim como de suas áreas não produtivas (3,90%), cujos dados utilizou para crédito.

Cita decisão proferida pelo STJ no Recurso Especial nº 1.109.298/RS, que analisou a base de cálculo do ICMS aplicável nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimento fabril, centro de distribuição e filial de uma mesma empresa, cuja conclusão dos Ministros foi no sentido de que o centro de distribuição deve adotar base de cálculo idêntica àquela adotada pela sua unidade industrial, pois ambos os estabelecimentos são pertencentes a um mesmo titular e são destinados à mesma atividade de produção, sendo certo que a adoção de estruturas apartadas para a realização da cadeia de produção da empresa, por razões de logística e de busca por maior eficiência, não podem ensejar a adoção de bases de cálculo distintas para fins da apuração do ICMS. Por fim, concluiu que o entendimento do Tribunal foi no sentido de que a opção pela realização do processo de produção em etapas, em estabelecimentos distintos da mesma empresa, não pode afastar a característica industrial dessa empresa e não pode alterar o tratamento tributário que lhe é atribuído em razão de suas características industriais.

Por fim, reitera não haver dúvidas de que toda e qualquer atividade realizada no processo produtivo, incluindo-se aquela desenvolvida pelo estabelecimento autuado, de manutenção da refrigeração e do congelamento dos produtos alimentícios para posterior comercialização, é essencial para a obtenção de seu produto final, do que entende restar demonstrada a legitimidade dos créditos aproveitados, impondo-se a improcedência do Auto de Infração.

Registra-se a presença na sessão de videoconferência, Sra. Suellen Batista da Costa que acompanhou o julgamento dos autos.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado para exigir R\$ 714.328,94 do estabelecimento sob Inscrição Estadual nº 79.653.554, com atividade de armazenamento e distribuição de produtos alimentícios congelados e resfriados que não se equipara a uma indústria, inerente aos meses de janeiro a dezembro de 2021, sob acusação de utilização indevida de crédito de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias.

Sustenta o recorrente ser legítimo o crédito fiscal utilizado na atividade de comércio atacadista dos produtos alimentícios, pois o CD é uma extensão do estabelecimento industrial (com câmaras idênticas) e depende da energia elétrica para a continuidade do processo industrial da empresa de resfriamento e congelamento de alimentos para conservação, passando os produtos por diversas etapas até que chegue ao consumidor final, em condições ideais para consumo, do que defende que as legislações atinentes não restringem o aproveitamento dos créditos na aquisição de energia elétrica a estabelecimentos industriais, pois a condição para a admissão 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,



conforme ocorre com o estabelecimento “CD”.

Contudo, a conservação de mercadorias perecíveis em câmaras frigoríficas para sua preservação não se constitui atividade industrial, eis que os produtos são apenas conservados, ou seja, o armazenamento frigorificado tem como exclusiva finalidade a manutenção das condições em que foram industrializados, portanto, processo já findo.

Assim, admitindo-se a hipótese de o estabelecimento autuado ser considerado uma extensão do industrial, o que não se configura fisicamente no caso concreto, mesmo assim, o congelamento e resfriamento de alimentos para simples conservação do produto trata-se de uma atividade pós-produção, logo, não caracterizando o consumo de **energia elétrica como insumo produtivo** e, em consequência, não enseja o direito ao crédito do ICMS, pois não é consumida no processo de industrialização, nos termos previstos no art. 33, II, “b” da LC nº 87/96 e no art. 29, III, “a”, item “2” da Lei nº 7.014/96.

Portanto, a energia utilizada para armazenamento e refrigeração pelo Centro de Distribuição, localizado em outra unidade da Federação e destinado unicamente à distribuição dos produtos fabricados por outros estabelecimentos, por ser procedimentos realizados após a produção, não é considerada insumo fabril, já que se trata de estabelecimento destinado a estratégia logística de distribuição, atividade comercial, cujo creditamento na aquisição de energia elétrica **consumida** se submete aos ditames da Lei Complementar nº 87/96, que autorizou o crédito para o estabelecimento comercial, a partir de janeiro de 2033.

Desse modo está caracterizada a infração, haja vista que a Lei nº 7.014/96, no art. 29, § 1º, III, “b”, somente permite o crédito de energia elétrica por empresas comerciais a partir da data prevista na Lei Complementar nº 87/96, que, por sua vez, estabelece o direito de crédito a partir de 1º de janeiro de 2033.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida, contudo, enquadrando a multa aplicada no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279459.0031/22-1**, lavrado contra **BRF S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 714.328,94**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de novembro de 2023.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS