

Acórdão: 24.041/25/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.003896160-26  
Impugnação: 40.010158471-44  
Impugnante: Alsol Energias Renováveis S/A  
IE: 002289232.00-97  
Proc. S. Passivo: André Alves de Melo/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL.** Mediante conferência fiscal, não restou demonstrado a correta emissão das Notas Fiscais de Remessa de mercadorias de forma a coincidir com os valores constantes das Notas Fiscais de Venda para Entrega Futura. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75. Exigência reconhecida pela Autuada. Crédito tributário quitado e extinto.

**ISENÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO - NÃO APLICÁVEL.** Constatada a saída de mercadorias ao abrigo indevido da isenção de que trata o item 98 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, tendo em vista que os produtos não se enquadram na descrição contida no referido dispositivo legal. Infração plenamente caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto deverá ser adequada a Multa Isolada ao percentual de 50% (cinquenta por cento) nos termos do § 2º, inciso I do art. 55 da citada lei, com redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378/25 c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional -CTN.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de destaque e recolhimento do imposto em função da constatação de saídas de mercadorias, no período de outubro de 2019 a dezembro de 2020, ao abrigo indevido da isenção de que trata o item 98 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, tendo em vista que os produtos não se enquadram na descrição contida no referido dispositivo legal.

Consta dos autos que a irregularidade apurada decorre do fato da Empresa Autuada ter utilizado de forma errônea a classificação fiscal de geradores fotovoltaicos de corrente contínua (CC), contemplados com o benefício da isenção do imposto, para os geradores fotovoltaicos de corrente alternada (CA), ora autuados, que não se encontram amparados pela isenção do imposto, nos termos do Convênio ICMS nº

101/97 e recepcionado pela legislação tributária mineira por meio do item 98 do Anexo I do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, inciso I, ambos da Lei nº 6.763/75.

Versa também o presente lançamento sobre a acusação fiscal de saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, uma vez que não restou demonstrado a correta emissão das notas fiscais de remessa de forma a coincidir com os valores constantes das Notas Fiscais de Venda para Entrega Futura (acusação reconhecida pela Autuada).

Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I do art. 55 da Lei nº 6.763/75 (exigência quitada pela Autuada).

### **Do Reconhecimento Parcial do Crédito Tributário**

A Impugnante reconhece a exigência da irregularidade nº 02 do Auto de Infração (Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75), conforme documentos de págs. 485/491: “Petição pagamento parcial” e “Recibo de Pagamento Parcial de PTA”, restando superada, portanto, a discussão em relação a tal irregularidade.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação ao presente e-PTA (irregularidade nº 01) e requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em sede de manifestação fiscal, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 512/537, opina, pela procedência do lançamento, observada a quitação parcial efetuada pela Impugnante conforme documentos de págs. 485/491.

### **Da Instrução Processual**

Em sessão realizada em 31/07/25, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pela Conselheira Ivana Maria de Almeida, nos termos do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, marcando-se extrapauta para o dia 06/08/25, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Juliana de Mesquita Penha (Relatora) e Wertson Brasil de Souza (Revisor), que julgavam procedente o lançamento, observada a quitação parcial efetuada pela Impugnante conforme documentos às págs. 485/491, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Fabíola Pinheiro Ludwig Peres (págs. 538).

***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram, em grande parte, os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

**Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de destaque e recolhimento do imposto em função da constatação de saídas de mercadorias, no período de outubro de 2019 a dezembro de 2020, ao abrigo indevido da isenção de que trata o item 98 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, tendo em vista que os produtos não se enquadram na descrição contida no referido dispositivo legal.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, inciso I, ambos da Lei nº 6.763/75.

Versa também o presente lançamento sobre a acusação fiscal de saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, uma vez que não restou demonstrado a correta emissão das notas fiscais de remessa de forma a coincidir com os valores constantes das Notas Fiscais de Venda para Entrega Futura (acusação reconhecida pela Autuada).

Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I do art. 55 da Lei nº 6.763/75 (exigência quitada pela Autuada).

Como mencionado, a Impugnante reconheceu a exigência relativa à irregularidade nº 2 do Auto de Infração, conforme documentos de págs. 485/491: “Petição pagamento parcial” e “Recibo de Pagamento Parcial de PTA”.

Informou a Autuada que *“realizou o pagamento parcial dos valores lançados, relativo à Multa Isolada, conforme guia e comprovantes anexos (doc. 01)”*, restando superada, portanto, a discussão em relação a tal irregularidade.

Quanto à primeira irregularidade, como mencionado, trata da constatação de saídas de mercadorias ao abrigo indevido da isenção de que trata o item 98 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, tendo em vista que os produtos não se enquadram na descrição contida no referido dispositivo legal.

O trabalho fiscal foi desenvolvido com base na análise dos documentos fiscais e arquivos eletrônicos de envio obrigatório ao Fisco, além das informações prestadas pela Autuada e destinatários das mercadorias (Anexos 16 a 19).

Consta dos autos que a irregularidade apurada decorre do fato da Empresa Autuada ter utilizado de forma errônea a classificação fiscal de geradores fotovoltaicos de corrente contínua (CC), contemplados com o benefício da isenção do imposto, para os geradores fotovoltaicos de corrente alternada (CA), ora autuados e também conhecidos como usinas solares, que não se encontram amparados pela isenção do imposto, nos termos do Convênio ICMS nº 101/97 e recepcionado pela legislação tributária mineira por meio do item 98 do Anexo I do RICMS/02.

A Fiscalização explica, no Relatório Fiscal Complementar como se deu a constatação da irregularidade e a apuração do imposto devido da seguinte forma:

Embora conste das informações complementares de suas notas fiscais a alegação de que as operações estariam amparadas pela isenção do imposto nos termos do Convênio ICMS nº 101/97, diploma legal recepcionado pela legislação tributária mineira através do item 98 do Anexo I do RICMS/02, o tipo de equipamento de grande porte transacionado pela autuada, não se encontra relacionado em nenhum dos itens do citado Convênio ICMS ou da Parte 11 do Anexo I do RICMS/02.

Os “Sistemas Geradores Fotovoltaicos” fornecidos e instalados pela autuada são responsáveis pela geração de energia elétrica em corrente alternada (CA), pronta a ser interligada à rede de distribuição da concessionária de energia, como se verifica nos documentos apensados nos Anexos 8 a 15, onde podem ser observadas as suas características técnicas. Esse tipo de gerador fotovoltaico de corrente alternada (CA) possuía classificação pela NCM no código 8501.6x.xx (classificação vigente até 31/03/2022) e passou a ser classificado no código NCM 8501.8x.xx, (classificação vigente a partir de 01/04/2022). Em ambos os períodos, a NCM de gerador de corrente alternada (CA) não se encontra relacionada nos itens do Convênio ICMS nº 101/97.

No Anexo 20 deste Auto de Infração, foram apensadas as Soluções de Consulta – COSIT da RFB nºs. 98.452 e 98.275, ambas de 2019, que esclarecem que os geradores de energia elétrica de corrente alternada deveriam ser classificados na NCM 8501.6 (classificação vigente até 31/03/2022).

A falta de destaque e recolhimento do ICMS é resultante do fato da autuada ter utilizado de forma errônea a classificação fiscal reservada aos geradores fotovoltaicos de corrente contínua (CC), NCM código 8501.3x.xx, para seus geradores fotovoltaicos de corrente alternada (CA).

Realçamos que o Convênio ICMS nº 101/97 somente prevê isenção para geradores fotovoltaicos de corrente contínua, não sendo o benefício extensível aos geradores fotovoltaicos de corrente alternada.

(...)

A apuração foi realizada separadamente para cada destinatário das Usinas Solares conforme contratos de venda e instalação firmados entre a autuada e seus clientes constantes dos Anexos 8 a 11, as

correspondentes Notas Fiscais de Venda para Entrega Futura, CFOP 6922, e as respectivas notas fiscais de remessa de seus componentes.

Considerando que o contribuinte não promoveu o devido destaque do ICMS em seus documentos fiscais, por considerar como isenta a venda do equipamento, a base de cálculo do imposto foi apurada tomando-se o valor dos produtos com a agregação por dentro do ICMS devido em cada operação de remessa.

A Fiscalização detalha como se deu a apuração do imposto devido, por destinatário das Usinas Solares, no item 7 do Relatório Fiscal Complementar.

Nos Anexos 1 a 4 do Auto de Infração encontram-se demonstradas a apuração do ICMS devido.

A apuração da Multa Isolada exigida encontra-se no Anexo 5.

O Demonstrativo do Crédito Tributário encontra-se demonstrado no Anexo 7 do Auto de Infração.

Consta dos autos, ainda, cópia dos Contratos e seus aditamentos, Propostas Técnicas Comerciais e Memoriais Descritivos apresentados pela Autuada, constantes dos Anexos 8 a 15, além das Soluções de Consulta nºs 98.275 e 98.452 da Receita Federal do Brasil (Anexo 20) e o Convênio ICMS nº 101 de 12/12/97, que trata da concessão de isenção do ICMS nas operações com equipamentos e componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica que especifica (Anexo 21).

A Impugnante inicia sua defesa informando que tem por objeto social, dentre outros, o comércio varejista de sistemas geradores de Energia Elétrica, sendo o principal deles o sistema gerador fotovoltaico e, secundariamente, a fabricação de equipamentos elétricos do mesmo setor e que, no exercício de suas atividades, adquire produtos individuais/fragmentados de vários fornecedores localizados em outras unidades da Federação e no exterior para montagem dos sistemas geradores fotovoltaicos, com o fim de comercializá-los às empresas do mesmo setor.

Complementa que esses geradores são vendidos sob o abrigo da isenção de ICMS concedida pelo Convênio ICMS 101/1997, cujos termos foram regulamentados nos itens 4 a 7 da Parte 11 e item 98 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02.

Afirma que a Fiscalização fundamenta a presente autuação nas Soluções de Consulta nºs 98.275/2019 e 98.452/2019, ambas formuladas pela Receita Federal do Brasil (RFB), nas quais consolidou-se o entendimento de que os geradores fotovoltaicos que possuem inversores para conversão de corrente contínua em corrente alternada devem ser classificados no NCM específico de energia alternada.

Contudo, a Impugnante discorda das exigências fiscais porque, no seu entendimento, a Fiscalização teria ignorado que a redação vigente no Convênio nº 101/97, à época da ocorrência dos fatos geradores, não fazia qualquer diferenciação entre a natureza das correntes de energia.

Explica que o Mercosul promoveu ajuste nos NCM e o Brasil internalizou os novos códigos e nomenclaturas a partir da Resolução GECEX 272/2021, passando a produzir efeitos a partir de abril de 2022 e, dentre as alterações promovidas, o NCM dos geradores fotovoltaicos objeto da presente autuação, anteriormente listado sob o código 8501.31.20 (Geradores de potência não superior a 750 kw), foi ajustado para o código nº 8501.71.00 (Geradores fotovoltaicos de corrente contínua de potência não superior a 50 w). Assim, em 2022, o Convênio ICMS nº 101/97 teria sido ajustado para contemplar os novos NCM dos geradores fotovoltaicos, também ratificado na legislação mineira, por meio do RICMS/02.

Reitera que a orientação das normas era apenas de que, para fins de aproveitamento da isenção de ICMS, o gerador fotovoltaico não poderia ultrapassar 750W, abrangendo todo e qualquer sistema, sem qualquer restrição para fins de aproveitamento de isenção de ICMS, no que diz respeito aos diferentes tipos de correntes de energia.

Nesse sentido, conclui que o Auto de Infração foi lavrado aplicando legislação posterior à data da ocorrência do pretense fato gerador, retroagindo a legislação que não estava vigente à época do ato infracional que culminou na exigência do ICMS, em afronta ao art. 5º, inciso XXXVI e art. 150, inciso III, alínea “a” (Princípio da Irretroatividade) ambos da Constituição da República de 1988 - CR/88 e art. 105 c/c art. 144 do Código Tributário Nacional - CTN.

Acrescenta que, em se tratando de normas isentivas, à luz do art. 111 do CTN, devem ser interpretadas de forma literal, o que não se confunde com a interpretação restritiva e que não era claro que a isenção era restrita somente aos geradores fotovoltaicos de corrente contínua, tanto que o legislador cuidou de indicar expressamente a expressão “corrente contínua” e entendeu pela necessidade de alteração da redação.

Destaca que, ainda que o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG entenda o contrário, os geradores fotovoltaicos, objeto das operações autuadas, teriam sido corretamente classificados com o NCM que trata de geração de energia em corrente contínua, e apenas possuem a particularidade de ser transformada em alternada para fins de transporte do produto.

Afirma que a Fiscalização não se atentou aos fatos de que: (I) os geradores solares produzem energia elétrica em contínua corrente contínua quando a luz do sol o atinge; (II) a RFB nunca questionou a classificação fiscal adotada pela Autuada; e (III) o reconhecimento do próprio estado de Minas Gerais de que a classificação fiscal adotada pela Impugnante condiz com a realidade de suas operações, oportunidade em que discorre sobre o funcionamento do gerador de energia solar (gerador fotovoltaico).

Afirma que o funcionamento do gerador de energia solar se dá por meio das seguintes etapas: (I) Captação: o painel solar produz energia elétrica em corrente contínua quando a luz do sol o atinge; (II) Conversão: inversor solar converte a energia dos painéis solares em energia elétrica (corrente contínua convertida para corrente alternada) que pode ser usada em casa ou empresa; (III) Distribuição: a energia que sai do inversor solar vai para o "quadro de luz" e é distribuída para a casa ou empresa; (IV)

Consumo: a energia solar pode ser usada para TV, computador, máquinas de lavar, ar-condicionado e qualquer outro equipamento elétrico que esteja conectado na tomada.

Destaca que a energia elétrica pode ser gerada pelo sistema solar de duas maneiras: (I) corrente contínua: quando o fluxo de elétrons passa pelo fio do circuito sempre num mesmo sentido e (II) corrente alternada: quando há alternância no sentido do fluxo de elétrons e, tecnicamente, a corrente alternada é necessária em operações de longas distância, em razão da dificuldade de transporte da energia com corrente contínua nesses casos, inclusive, nas operações de transporte de energia solar ao consumidor final.

Nesse contexto, explica que, no que diz respeito ao processo de conversão, considerando o percurso de longa distância das operações, a Autuada incorpora o inversor no momento da montagem do aerogerador, com o fim de transformar a corrente contínua em corrente alternada, para reduzir perdas, além de serem mais adequadas para uso residencial e industrial. E mais, ao não fazê-lo, ficaria prejudicada em termos de competitividade, já que todas as demais empresas do setor utilizariam essa tecnologia.

Reitera que a Fiscalização deixou de observar que o painel solar produz energia elétrica em corrente contínua quando a luz do sol o atinge, independente da alteração para corrente alternada para fins de distribuição da energia.

Argumenta que em 2018 realizou a Consulta de Contribuintes nº 61/2018 para questionar sobre a aplicabilidade da isenção nas operações por ela realizadas, dentre outros pontos, nos termos das redações do Convênio 101/97 e RICMS/02 vigentes à época e, na oportunidade, o estado respondeu, adotando como premissa a classificação fiscal informada pela Autuada, “gerador fotovoltaico de potência não superior a 750W - 8501.31.20”, sem em qualquer momento questioná-la, concluindo que “*para a fruição da isenção do ICMS prevista no item 98 da Parte I do Anexo I do RICMS/2002, os produtos também devem estar contemplados com isenção ou redução a zero da alíquota do IPI, além de descritos e classificados nos códigos da NBM/SH relacionados na Parte II do mesmo Anexo*”, ou seja, concordando com a classificação fiscal adotada pela Empresa Autuada, no seu entendimento.

Entende que a postura adotada pelo Fisco viola os Princípios da Proporcionalidade, Formalismo Moderado, Razoabilidade, Boa-Fé, Isonomia, Confiança Legítima e Segurança Jurídica, na medida que a Autuada estaria protegida pela legislação vigente à época, bem como pela resposta da própria Fiscalização à sua consulta, argumentando que possui efeito vinculante no âmbito da Sefaz/MG e respalda o contribuinte que a aplicar.

Complementa que se mantida a interpretação da Fiscalização será configurado o enriquecimento sem causa da Fazenda de Minas Gerais, já que seria validado a exigência de ICMS indevido, ferindo o Direito de Propriedade e da Legalidade.

Cita legislações, jurisprudências e doutrinas que entende corroborarem o seu entendimento, além de discorrer sobre os princípios mencionados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, constata-se que razão não lhe assiste, conforme restará demonstrado.

De início, importa reportar às explicações da Fiscalização de como se deram as operações autuadas

As usinas solares transacionadas pela autuada correspondem a equipamentos de grande porte, cujos componentes foram enviados de forma parcelada, tendo sido emitidas as Notas Fiscais de Faturamento para Entrega Futura, com o CFOP 6922, correspondentes aos “Sistemas Geradores Fotovoltaicos” (usinas solares), observando os termos do art. 569, inciso I do Anexo IX do RICMS/02, e as Notas Fiscais de simples remessa para a movimentação das suas peças e componentes.

É importante salientar, que a tributação do ICMS ocorre no momento das saídas parceladas, mas segue a regra de tributação do equipamento como um todo, nos termos do § 2º do art. 569, inciso I do Anexo IX do RICMS/02:

(...)

Desta forma, a verificação do enquadramento da isenção prevista no Convênio ICMS nº 101/97 deve ser feita considerando as usinas solares conforme constam das NFE's CFOP 6922 e respeitadas as descrições dos equipamentos constantes nos Contratos, Propostas Comerciais e/ou Memorais Descritivos que descrevem o objeto das operações e seus componentes.

Note que os Contratos firmados pela autuada com seus clientes (ver Anexos 8 a 11 do AI) se referem a entregas das usinas solares atreladas a projetos globais, de forma que a empresa vendedora adquire todos os insumos para a montagem do equipamento e é responsável por realizar todo o trabalho relativo a um determinado projeto de instalação (ver Proposta Comercial e Memoriais Descritivos nos Anexo 12 a 15 do AI), desde o seu planejamento até a entrega final, com a conexão das usinas fotovoltaicas às redes das concessionárias de energia elétrica responsáveis pela distribuição nas regiões onde os empreendimentos seriam instalados.

O cerne da contenda entre o Fisco e a Autuada é o cabimento ou não do benefício fiscal da isenção para as operações alvo deste Auto de Infração em face das disposições contidas no Convênio ICMS nº 101/97.

Verifica-se que a cláusula primeira do Convênio ICMS nº 101/97 estabelece a isenção do ICMS nas operações com os produtos nele relacionados, com menção à

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

classificação junto à NCM/SH como parâmetro primordial para a determinação do alcance da isenção:

Convênio ICMS nº 101/97

Concede isenção do ICMS nas operações com equipamentos e componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica que especifica.

Cláusula primeira - Ficam isentas do ICMS as operações com os produtos a seguir indicados e respectivas classificações na Nomenclatura Comum do Mercosul - Sistema Harmonizado - NCM/SH:

(...)

*Redação original, efeitos até 20.07.22*

IV - gerador fotovoltaico de potência não superior a 750W - 8501.31.20;

V - gerador fotovoltaico de potência superior a 750W mas não superior a 75kW - 8501.32.20;

VI - gerador fotovoltaico de potência superior a 75kW mas não superior a 375kW - 8501.33.20;

VII - gerador fotovoltaico de potência superior a 375Kw - 8501.34.20;

(...)

Portanto, a isenção abrange todas as operações com os produtos ali indicados e respectivas classificações na Nomenclatura Comum do Mercosul – Sistema Harmonizado – NCM/SH.

De plano, a Fiscalização explica que a afirmação da Impugnante de que o Fisco teria aplicado alterações feitas neste diploma legal de forma retroativa, para alcançar os fatos geradores exigidos no Auto de Infração não é verdadeira, pois a inaplicabilidade da isenção do ICMS para as operações autuadas foi verificada e constatada à luz da legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, como supratranscrito.

O Fisco tomou o cuidado de citar no Relatório Fiscal Complementar que estava atento às alterações sofridas na NCM/SH e o período de vigência para cada código:

Os “Sistemas Geradores Fotovoltaicos” fornecidos e instalados pela autuada são responsáveis pela geração de energia elétrica em corrente alternada (CA), pronta a ser interligada à rede de distribuição da concessionária de energia, como se verifica nos documentos apensados nos Anexos 8 a 15, onde podem ser observadas as suas características técnicas. Esse tipo de gerador fotovoltaico de corrente alternada (CA) possuía classificação pela NCM no código 8501.6x.xx (classificação vigente até 31/03/2022) e passou a ser classificado no código NCM 8501.8x.xx, (classificação vigente a partir de 01/04/2022). Em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ambos os períodos, a NCM de gerador de corrente alternada (CA) não se encontra relacionada nos itens do Convênio ICMS nº 101/97. (Grifou-se)

Na legislação mineira, tal isenção está prevista no RICMS/02, especificamente no item 98 da Parte 1 do Anexo I, conforme se vê infra transcrito, (redação vigente no período autuado):

RICMS/02 - Anexo 1

Das Hipóteses de Isenções

**Efeitos de 23/12/2015 a 11/11/2021**

98 - Saída, em operação interna ou interestadual, com equipamentos ou componentes relacionados na Parte 11, deste Anexo, destinados ao aproveitamento de energia solar ou eólica.

(...)

Parte 11 - Equipamentos e componentes para aproveitamento de energia solar e eólica (a que se refere o item 98 da Parte 1 deste Anexo)

(...)

**Efeitos de 15/12/2002 a 20/07/2022**

ITEM NBM/SH	DESCRIÇÃO/MERCADORIA	CÓDIGO
4	Gerador fotovoltaico de potência não superior a 750W	8501.31.20
5	Gerador fotovoltaico de potência superior a 750W mas não superior a 75kW	8501.32.20
6	Gerador fotovoltaico de potência superior a 75kW mas não superior a 375kW	8501.33.20
7	Gerador fotovoltaico de potência superior a 375Kw	8501.34.20

O Fisco colaciona aos autos as seguintes informações/explicações sobre os geradores fotovoltaicos e o tipo de equipamento comercializado, ora autuados:

- Os geradores fotovoltaicos, que são conectados às redes de distribuição elétrica, são conhecidos no mercado como sistemas “on grid”, termo que se origina do inglês “na rede”, permitindo que uma unidade geradora de energia injete sua produção na rede da concessionária de energia local.

- Sistemas geradores de energia do tipo “on grid” necessariamente apresentam, entre seus componentes, os inversores que convertem a energia inicialmente captada pelas placas fotovoltaicas em energia de corrente alternada (CA), que corresponde ao tipo de energia padrão utilizada pelas concessionárias de energia em suas redes de distribuição.

- Existem sistemas geradores fotovoltaicos que não se conectam às redes de distribuição de energia locais, conhecidas pelo termo “off grid”. Estas podem ser geradoras exclusivamente de energia elétrica em corrente contínua (CC) a fim de suprir máquinas e equipamentos que operam em corrente contínua (CC).

- Da leitura da Proposta Comercial e dos Memoriais Descritivos constantes dos Anexos 9 a 13 do Auto de Infração, verificou o Fisco que todas as usinas solares comercializadas possuíam o inversor entre seus componentes a fim de entregar às concessionárias de energia a sua produção na forma de energia em Corrente Alternada (CA).

- Os “Sistemas Geradores Fotovoltaicos” comercializados pela Autuada, consistem em equipamentos de grande porte, compostos por diversas peças e componentes, inclusive os inversores, que constituem unidades funcionais e que, por conta disso, recebem uma classificação fiscal de mercadoria correspondente à totalidade do equipamento.

Nesse ponto, importa destacar que a própria Impugnante admite que os equipamentos comercializados possuíam o inversor, por meio do qual a corrente contínua é convertida para corrente alternada.

A Fiscalização destaca que não se trata tal conversão de mero detalhe como tenta parecer a Defesa, pois o tipo de energia produzida pelo sistema fotovoltaico o individualiza e o caracteriza para efeitos fiscais de fruição da isenção do ICMS previsto no Convênio ICMS nº 101/97 e no RICMS/02.

Em outras palavras, explica o Fisco que o “Sistema Gerador Fotovoltaico” deve ser classificado na NCM/SH considerando as características do produto como um todo, tendo em vista a função que ele desempenha (unidade funcional), e não apenas a parcela do equipamento referente às placas de captação fotovoltaicas, como deseja a Impugnante.

Pelo entendimento da Autuada, seus “Sistemas Geradores Fotovoltaicos” deveriam ser classificados na NCM/SH com código iniciado por 8501.3, constante do item 98, do Anexo 1, do RICMS/02, conforme se verifica da legislação supratranscrita e vigente no período autuado.

Como verificou a Fiscalização, foi desta forma que a Autuada informou a NCM/SH de seus produtos nas notas fiscais autuadas.

A classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e nos ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh).

Contudo, verifica o Fisco que *“tal NCM/SH não atende aos critérios de classificação de mercadorias a serem observados para aplicação no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH), que é a base para*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a tabela NCM/SH. O “Sistemas Geradores Fotovoltaicos” vendidos pela autuada tem as mesmas características dos geradores elétricos de corrente alternada tratados na Soluções de Consulta COSIT/RFB n.ºs. 98.275 e 98.452, ambas de 2019, apensadas ao Anexo 20 do AI.”

Por meio destas Soluções de Consulta, a Receita Federal do Brasil (RFB), órgão competente para dirimir questões relacionadas à classificação fiscal de mercadorias, firmou o posicionamento de que a correta NCM/SH para esse tipo de produto seria a NCM/SH iniciada por 8501.6 (classificação vigente até 31/03/2022, ou seja, no período autuado), conforme consta do item 11 da Solução de Consulta Cosit n.º 98.275 de 05/07/19. Veja-se:

(...) o conjunto gerador a energia solar, por fornecer corrente alternada, deve se classificar na subposição de 1º nível 8501.6 - Geradores de corrente alternada (alternadores). (Grifou-se).

Ainda nesta mesma Solução de Consulta, em seu item 5, a RFB rechaça a aplicação da NCM 8501.34.20, destinada a geradores de corrente contínua, que foi aplicada, portanto, indevidamente pela Autuada:

A classificação adotada pela consulente na posição 8501.34.20 destina-se a geradores de corrente contínua. No entanto, pelas informações constantes em sua petição, a consulente declara que o sistema contém dois inversores. A função de um inversor em um sistema de energia solar é converter a energia elétrica de corrente contínua (CC), gerada pelos painéis fotovoltaicos, para corrente alternada (CA). Logo, a classificação indicada não é adequada, pois estamos tratando, ao seu final, de um sistema de geração de energia elétrica em corrente alternada. (Grifou-se)

Exatamente o caso dos autos. A própria Impugnante informa em sua peça de defesa que “o painel solar produz energia elétrica em corrente contínua quando a luz do sol o atinge” e “a Impugnante incorpora o **inversor** no momento da montagem do aerogerador, com o fim de **transformar a corrente contínua em corrente alternada**”.

Referida Consulta ainda destaca que

6. O conjunto gerador a energia solar é constituído por mais de uma máquina em corpos separados (...) mas, neste caso, o conjunto desempenha uma única função bem determinada (gerar energia elétrica a partir da luz solar) e todos os seus componentes concorrem para tal trabalho. Assim sendo, ele caracteriza-se como uma unidade funcional e deve ser classificado, todo ele, numa só posição: a que corresponda à função desempenhada pelo conjunto, com base na Nota n.º 4 da Seção XVI:

(...)

7. O conjunto gerador a energia solar (fotovoltaico) é um tipo de gerador elétrico, que se inclui na posição NCM/SH 85.01 - Motores e geradores, elétricos, exceto os grupos eletrogêneos, com base na RGI 1.

8. Os comentários das Nesh à posição 85.01 ratificam este entendimento:

9. A classificação do produto em sua subposição segue o enunciado da RGI 6 que diz:

(...)

10. A posição 85.01 divide-se nas seguintes subposições de 1º nível:

8501.10 - Motores de potência não superior a 37,5 W

8501.20 - Motores universais de potência superior a 37,5 W  
8501.3 - Outros motores de corrente contínua; geradores de corrente contínua

8501.40 - Outros motores de corrente alternada, monofásicos

8501.5 - Outros motores de corrente alternada, polifásicos

8501.6 - Geradores de corrente alternada (alternadores)

11. No caso objeto da presente consulta, portanto, o conjunto gerador a energia solar, por fornecer corrente alternada, deve se classificar na subposição de 1º nível 8501.6 - Geradores de corrente alternada (alternadores).

No mesmo sentido, a Solução de Consulta Cosit nº 98.452 de 14/10/19. Observe-se:

4. O seu funcionamento consiste em converter a energia proveniente da luz solar em energia elétrica. A luz atinge o módulo fotovoltaico e é convertida em energia elétrica em corrente contínua, que por sua vez é convertida para energia elétrica em corrente alternada pelo inversor fotovoltaico.

(...)

6. (...)

A Nota 4 da Seção XVI estabelece, *in verbis*:

4.- Quando uma máquina ou combinação de máquinas seja constituída de elementos distintos (mesmo separados ou ligados entre si por condutos, dispositivos de transmissão, cabos elétricos ou outros dispositivos), de forma a desempenhar conjuntamente uma função bem determinada, compreendida em uma das posições do Capítulo 84 ou do Capítulo 85, o

conjunto classifica-se na posição correspondente à função que desempenha.

7. A mercadoria em estudo é constituída por módulos fotovoltaicos, montados em uma estrutura metálica, e conectados, através de cabos, ao inversor. Esses elementos têm como função a geração de energia elétrica. Destarte, o conjunto é considerado uma unidade funcional, conforme dispõe a Nota 4 da Seção XVI, e classifica-se na posição correspondente à função que desempenha.

(...)

9. O produto sob classificação é um gerador fotovoltaico que transforma diretamente a energia solar em energia elétrica, assim, enquadra-se no âmbito da posição 85.01, nos termos do texto da referida posição e com subsídio das respectivas Nesh.

(...)

A posição 85.01 possui os seguintes desdobramentos:

(...)

11. Embora o módulo solar gere energia elétrica em corrente contínua, o conjunto (módulo solar e inversor) é um gerador de corrente alternada, dessa maneira, se coaduna literalmente com o texto da subposição de 1º nível 8501.6, pela aplicação da RGI 6. (Grifou-se).

Assim, tais explicações põem por terra a pretensão da Defesa em alegar que seus sistemas geradores fotovoltaicos seriam de corrente contínua (CC), em virtude da geração deste tipo de energia pelas placas fotovoltaicas, sem levar em consideração que, no conjunto do equipamento, ou seja, na usina solar, o tipo de energia final que se produz é a de corrente alternada (CA).

Corretamente concluiu o Fisco que somente seria admissível a aplicação da NCM/SH pretendida pela Autuada se o sistema gerador fotovoltaico entregasse ao final de seu processo a energia em corrente contínua, o que não ocorre, como reconhece a própria Impugnante.

Nota-se que considerar que a classificação de toda a usina solar deva se basear somente na captação inicial da energia solar pelas placas fotovoltaicas é uma tese que não se sustenta ao analisar o produto como um todo.

Pelo acima exposto, fica evidente que os “Sistemas Geradores Fotovoltaicos”, ora autuados, foram classificados de forma indevida com a NCM/SH iniciada por 8501.3 (própria para geradores de energia em corrente contínua), no entanto, o correto seria a utilização da NCM/SH iniciada por 8501.6 (uma vez que o conjunto é um gerador de corrente alternada), conforme consta de orientações e esclarecimentos da RFB.

Como já dito, reconhece a própria Autuada em sua peça de defesa que “*a Impugnante incorpora o inversor no momento da montagem do aerogerador, com o fim de transformar a corrente contínua em corrente alternada*”.

Superada o entendimento da correta classificação fiscal das mercadorias, é de fácil constatação de que a isenção do ICMS outorgada pelo Convênio ICMS nº 101/97 e recepcionada de forma integral pelo RICMS/02 não se aplica aos equipamentos atuados.

Como se vê da legislação supratranscrita, os itens relacionados na Parte 11, a que se refere o item 98 da Parte 1 do Anexo 1 do RICMS/02 possuem NCM/SH iniciada por 8501.3.

É de fácil verificação a inexistência, na Parte 11 em questão, de citação à NCM/SH iniciada por 8501.6, que, como demonstrado, seria a correta classificação fiscal a ser aplicada aos “Sistemas Geradores Fotovoltaicos” produzidos pela Autuada à época das operações atuadas.

Constata-se que o legislador quis excluir da esfera da tributação apenas os geradores de energia em corrente contínua, com a NCM/SH iniciada por 8501.3.

Tal situação, por si só, exclui a aplicação do pretendido benefício fiscal.

O entendimento firmado no Egrégio Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG é de que o instituto da isenção fiscal deve atentar para o disposto no art. 111 do CTN que determina que seja adotada a interpretação literal para outorga de isenção:

CTN

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- II - outorga de isenção;
- III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Assim, nos termos do art. 111 do CTN interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre a matéria. A interpretação dada acima é literal e também objetiva, não sendo de caráter restritivo ou extensivo, mas obedece aos limites impostos pela norma.

Por certo, na interpretação literal é essencial que sejam obedecidos os limites impostos pela norma de forma objetiva e para que isso aconteça relativo aos itens atuados, não se pode acatar a isenção de um produto que não conste textualmente e esteja perfeitamente enquadrado na descrição contida do item 98 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02.

Nesse sentido, cite-se Aliomar Baleeiro em sua clássica obra Direito Tributário Brasileiro na atualização de Misabel Abreu Machado Derzi (Editora Forense – 2000 – 11ª edição):

Estabelecendo a interpretação literal, para os dispositivos que concedam suspensão ou exclusão do crédito tributário, isenções e dispensa de obrigações acessórias, o CTN afasta, nesses casos, e só neles, os incisos I e II do art. 108.

Tais dispositivos são taxativos: só abrangem os casos especificados, sem ampliações.

A regra é que todos devem contribuir para os serviços públicos, segundo sua capacidade econômica, nos casos estabelecidos em lei. As isenções são restritivas, por isso se afastam dessa regra geral.

A isenção não se estende ao cumprimento das obrigações acessórias, nem estas àquela. Nem a exclusão ou suspensão do crédito tributário induz dispensa das obrigações acessórias.

A relevação de uma destas não importa a das demais.

Nesses casos, a dúvida se resolve em favor do Fisco, porque assim preceitua o CTN. (Grifou-se).

No mesmo sentido, é o entendimento da SUTRI, já manifestado já manifestado em diversas Consultas de Contribuintes. Veja-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 137/2003

(...)

RESPOSTA:

1 - interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre o benefício da isenção. No caso em tela, a norma legal só beneficia o produto ali listado (Parte 13 do Anexo 1), não se podendo estendê-la onde o legislador não o fez.

Para aferir a aplicabilidade da isenção nas operações com as mercadorias relacionadas na consulta, a Consulente deverá verificar, além de seu código de classificação na NBM/SH, se as mesmas estão incluídas no campo "Descrição/Mercadoria" da Parte 13 do Anexo 1 do RICMS/02.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 159/2013

ICMS - ISENÇÃO - A isenção do ICMS prevista no item 107 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02 para as operações com equipamentos e insumos destinados à prestação de serviço de saúde é objetiva, vinculada aos produtos relacionados na Parte 13 do mesmo Anexo.

(...)

RESPOSTA: A isenção, in casu, é objetiva, vinculada aos produtos a que se referem os dispositivos legais mencionados. Dessa forma, segue-se a regra prevista

no art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN), ou seja, o dispositivo analisado deve ser interpretado literalmente, não cabendo ao intérprete restringir ou aumentar o alcance da norma, devendo limitar-se à textualidade da lei.

A Superintendência de Tributação da SEF/MG deixa claro que o alcance da isenção deve-se limitar à “textualidade da lei”.

Nesse sentido, o fato da NCM/SH dos itens autuados não constar textualmente no Convenio ICMS nº 101/97 e no RICMS/02, admiti-lo como isento seria uma ampliação do seu alcance, o que não é permitido pelo dispositivo do CTN supra transcrito.

Assim, não assiste razão à Defesa no seu entendimento de que as saídas com isenção, ora autuadas, se enquadram no item 98 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02. No seu entendimento, o benefício fiscal seria concedido a todo gerador fotovoltaico que não ultrapassasse 750W (setecentos e cinquenta watts) de potência.

Contudo, correta é a análise do Fisco, de que, *“embora realmente haja nos incisos acima a citação a “geradores fotovoltaicos” também constam os códigos de classificação NCM/SH que delimitam a quais geradores a norma se refere, ou seja, aos de corrente contínua. A interpretação do alcance da isenção não pode ser feita somente com parte da norma, excluindo aquilo que não lhe é benéfico, conforme pretende a impugnante”*.

Como já dito, o legislador não quis isentar todo e qualquer gerador fotovoltaico, mas somente aqueles cujas NCM/SH foram indicadas.

Quanto às alterações ocorridas na NCM/SH no ano de 2022, mencionadas pela Defesa, a análise da Fiscalização não deixa de dúvidas de que tais argumentos em nada alteram o feito fiscal:

As NCM/SH iniciadas por 8501.3 se referem a geradores de corrente contínua (CC), sendo assim, somente esse tipo de gerador estaria amparado pela isenção do ICMS.

Caso o legislador quisesse que a isenção fosse estendida também para os geradores fotovoltaicos de corrente alternada (CA) haveria a necessidade de se incluir no texto da norma a NCM/SH correspondente a este produto, que como foi visto anteriormente, seria aquele iniciado por 8501.6.

É importante frisar que, já na época da ocorrência dos fatos geradores em questão, existiam classificações fiscais específicas distintas entre os geradores elétricos de corrente contínua (CC) e de corrente alternada (CA), que correspondiam respectivamente aos códigos iniciados por 8501.3 e 8501.6.

As alterações ocorridas na NCM/SH em 2022 tão somente desmembraram os geradores fotovoltaicos dos

demais geradores elétricos, criando códigos específicos para esses produtos, mas tal mudança não afeta o presente feito fiscal (...).

As novas redações trazidas pelo Convênio ICMS nº 24/2022, alterando o Convênio ICMS nº 101/97 a partir de 21/07/2022, não alteraram, em absoluto, o alcance da isenção anteriormente estabelecida.

Sendo assim, não pode prosperar a tese da impugnante que afirma que o fisco teria lançado mão de legislação posterior para restringir a isenção das operações alvo do Auto de Infração.

A impugnante quer dar a entender que a isenção do ICMS alcançava anteriormente qualquer gerador fotovoltaico, e que, somente após as alterações promovidas em 2022, teria sido restringido a isenção aos geradores fotovoltaicos de corrente contínua (CC).

Esse argumento é inverídico. Como vimos, na redação original já constavam as NCM/SH específicas dos geradores de corrente contínua (CC). O que ocorreu, a partir de 21/07/2022, foi um ajuste na NCM/SH, em virtude do desmembramento da classificação dos geradores de energia fotovoltaicos, além do fato do legislador querer dar maior clareza como a inclusão no texto da expressão “de corrente contínua”. Esse esclarecimento inserido no texto apenas veio a fortalecer que a intenção do legislador, desde sempre, foi de conceder o benefício fiscal somente aos geradores fotovoltaicos de corrente contínua (CC).

A identificação pelo fisco do erro na classificação na NCM/SH dos produtos da autuada não se configura como excesso de rigor ou de formalismo, muito menos a violação dos princípios jurídicos avocados na impugnação, uma vez que a correta classificação fiscal exclui de forma objetiva a possibilidade da autuada de se enquadrar na condição de isenção prevista no Convênio ICMS nº 101/97. (Grifou-se).

Repita-se que, na redação vigente no período autuado, dos incisos IV a VII do Convênio ICMS nº 101/97 e no item 98 (itens 4 a 7, da Parte 11), do Anexo 1 do RICMS/02 já constavam apenas as NCM/SH iniciadas por 8501.3, que se referem a geradores de corrente contínua (CC), como já demonstrado.

Equivocado, portanto, o entendimento da Defesa de que a Fiscalização teria ignorado a redação vigente no Convênio 101/97 à época da ocorrência dos fatos geradores.

A Fiscalização, para melhor se entender o alcance da isenção, faz ainda uma contextualização da edição do Convênio ICMS nº 101/97, demonstrando a real intenção do legislador, às págs. 12/16 da Manifestação Fiscal, concluindo que referido

Convênio “*delimitou de forma clara e precisa, quais equipamentos e componentes que estariam sujeitos à isenção do ICMS, entre os quais, os geradores fotovoltaicos de corrente alternada (CA), dos tipos produzidos pela autuada, não se incluem*”.

Quanto à alegação de que o estado de Minas Gerais teria reconhecido a classificação fiscal adotada pela Autuada para as suas usinas solares, reconhecendo o benefício da isenção do ICMS para suas operações, quando da resposta dada à Consulta de Contribuintes nº 61/2018 por ela formulada, a Fiscalização explica que diversos aspectos desta Consulta contrariam a tese da Impugnante:

Primeiramente, essa Consulta não questionou a correção da classificação fiscal das mercadorias adotada pelo contribuinte. Em sua explanação a empresa informou quais seriam as NCMs que utilizava para seus produtos e, em nenhum momento inquiriu se os códigos de classificação das suas mercadorias estariam corretos.

Ao promover a resposta à Consulta de Contribuintes, a Superintendência de Tributação adotou os parâmetros informados pela consulente, inclusive com relação às NCMs dos produtos.

Porém, como já foi visto nesta manifestação fiscal, se a empresa tivesse informado corretamente a NCM para geradores elétricos de corrente alternada (CA), por certo a resposta seria diferente, tendo em vista que a NCM correta estaria fora do alcance da isenção.

Ademais, a resposta apresentada não é conflitante com as exigências feitas no presente Auto de Infração. Transcrevemos abaixo o posicionamento dado pelo SUTRI ao enquadramento na isenção do ICMS prevista no item 98 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/2002:

*ICMS - ISENÇÃO - SISTEMA GERADOR FOTOVOLTAICO - APLICABILIDADE - Para a fruição da isenção do ICMS prevista no item 98 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/2002, os produtos também devem estar contemplados com isenção ou redução a zero da alíquota do IPI, além de descritos e classificados nos códigos da NBM/SH relacionados na Parte 11 do mesmo Anexo. (nossos grifos)*

Observe que a resposta apresentada corrobora com a inaplicabilidade da isenção ao considerarmos a correta NCM/SH (equivalente à NBM/SH) dos produtos da autuada e o fato desta não estar relacionada na Parte 11 do Anexo I do RICMS/02.

Portanto, a resposta à Consulta de Contribuintes nº 61/2018 não respalda a irregularidade cometida pela autuada, em especial por ter sido formulada a consulta com dados divergentes da real operação que seria praticada.

Sendo assim, a impugnante não tem como se valer da prerrogativa normatizada no art. 45 do RPTA, por não haver conflito de entendimento da matéria. O que ocorreu foi divergência nos dados prestados pela consulente relacionados ao tipo de mercadoria.

Outra questão a ser considerada quando da análise da citada Consulta de Contribuintes é o disposto no art. 47 do RPTA a seguir:

Art. 47. A resposta à consulta fica revogada com a superveniência de norma de legislação tributária naquilo que esta com aquela conflitar, independentemente de comunicação ao consulente.

A resposta à Consulta de Contribuintes nº 61/2018 ocorreu em 01/05/2018 e as Soluções de Consultas Cosit/RFB, que trataram da correta classificação fiscal para geradores fotovoltaicos (usinas solares) de corrente alternada (CA), e constam do Anexo 20 do Auto de Infração, ocorreram em 05/07/2019 (para a SC nº 98.275/2019) e 14/10/2019 (para a SC nº 98.452/2019), portanto, posteriores à resposta a Consulta de Contribuintes e configurando norma de legislação tributária superveniente.

(...)

Salientamos também que as Soluções de Consulta da RFB mencionadas na resposta à Consulta de Contribuintes nº 61/2018 foram revogadas pelo inciso I do art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1829, de 17 de setembro de 2018, configurando outra alteração normativa superveniente a afetar a resposta prestada:

I - os atos administrativos que contêm interpretação ou decisão sobre classificação fiscal de mercadorias emitidos entre 1º de janeiro de 2002 e 31 de dezembro de 2006; e

II - o inciso I do art. 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.464, de 8 de maio de 2014.

É fácil concluir que, em face do disposto no citado art. 47 do RPTA, considerando as normas de legislação tributária supervenientes ao posicionamento estabelecido na Consulta de Contribuintes nº 61/2018, não é possível aplicá-la para afastar a responsabilidade da autuada com relação às irregularidades cometidas e exigidas no Auto de Infração, inclusive no que se refere às penalidades infligidas.

Veja-se que assiste razão ao Fisco uma vez que:

(I) a Empresa Autuada elaborou referida Consulta, à época, afirmando que os sistemas geradores fotovoltaicos que produzia e comercializava eram aqueles

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

classificados nas NCMs que se iniciam em 8501.3, premissa utilizada pela SEFAZ/MG para responder aos questionamentos;

(II) a resposta da SEFAZ/MG é clara ao afirmar que “*para a fruição da isenção do ICMS prevista no item 98 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/2002, os produtos também devem estar contemplados com isenção ou redução a zero da alíquota do IPI, além de descritos e classificados nos códigos da NBM/SH relacionados na Parte 11 do mesmo Anexo*”;

(III) a resposta ainda destaca que “*somente as partes e peças utilizadas exclusiva ou principalmente em geradores fotovoltaicos, classificados nos códigos 8501.31.20, 8501.32.20, 8501.33.20 e 8501.34.20 da NBM/SH, conforme previsto no subitem 13 da Parte 11 do Anexo I do RICMS/2002, que tenham previsão de isenção ou redução a zero da alíquota do IPI fazem jus à isenção do ICMS de que trata o item 98 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/2002*” e

(IV) as Soluções de Consultas da RFB que embasam a resposta à Consulta de Contribuinte nº 061/2018 são dos anos de 2005 e 2006, que, conforme constatado pelo Fisco, foram revogadas no ano de 2018 (anterior ao período autuado).

Observe-se:

### **CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 061/2018**

**PTA Nº:** 45.000013463-26

**CONSULENTE:** Alsol Energias Renováveis S/A.

**ORIGEM:** Uberlândia - MG

**ICMS - ISENÇÃO - SISTEMA GERADOR FOTOVOLTAICO - APLICABILIDADE** - Para a fruição da isenção do ICMS prevista no item 98 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/2002, os produtos também devem estar contemplados com isenção ou redução a zero da alíquota do IPI, além de descritos e classificados nos códigos da NBM/SH relacionados na Parte 11 do mesmo Anexo.

### **ICMS - FORNECIMENTO DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO COM REMESSA FRACIONADA -**

O procedimento relativo ao fornecimento fracionado de aparelhos, máquinas ou equipamentos, em partes, para montagem no estabelecimento de contribuinte do ICMS, disposto no art. 569 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/2002, somente se aplica na montagem em período longo, que ultrapasse o período de apuração do ICMS. Caso contrário, deverá ser observado o procedimento da venda para entrega futura, previsto nos arts. 305 a 307 da Parte 1 do Anexo IX c/c inciso I e § 1º do art. 14 da Parte 1 do Anexo V, ambas do mesmo RICMS/2002.

### **EXPOSIÇÃO:**

A Consulente apura o ICMS pelo regime de débito e crédito e tem como atividade principal informada no cadastro estadual o comércio varejista de outros produtos não especificados anteriormente (CNAE 4789-0/99) e, secundariamente, a fabricação de outros equipamentos e aparelhos elétricos não especificados anteriormente (CNAE 2790-2/99).

Informa que comercializa sistemas geradores de energia elétrica, sendo o principal deles o sistema gerador fotovoltaico.

Esclarece que a sua atividade secundária compreende a produção de sistema gerador fotovoltaico com potência não superior a 750W, classificado na subposição 8501.31.20 da NCM; sistema gerador fotovoltaico com potência superior a 750W, mas não superior a 75 KW, classificado na subposição 8501.32.20 da NCM; sistema gerador fotovoltaico com potência superior a 75KW, mas não superior a 375 KW, classificado na subposição 8501.33.20 da NCM e sistema gerador fotovoltaico com potência superior a 375 KW, classificado na subposição 8501.34.20 da NCM.

(...)

**CONSULTA:**

1 - Quais são os componentes de um sistema gerador fotovoltaico passíveis de serem classificados na NCM do gerador citados na exposição, para terem direito ao benefício fiscal?

(...)

7 - A remessa de componentes e peças cuja necessidade foi constatada somente no decorrer do projeto pode ser realizada mediante a emissão de nota fiscal indicando o CFOP 5.949/6.949, como natureza da operação de “simples remessa” e ainda com a aplicação da isenção prevista no item 98 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/2002?

**RESPOSTA:**

Preliminarmente, esclareça-se que embora tenha a Consulente se referido à Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e a legislação mineira se baseie na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado (NBM/SH), há equivalência entre as normas, pois, nos termos do art. 3º do Decreto Federal nº 8.950/2016, a NCM constitui a NBM/SH.

Feito esse esclarecimento, passa-se à resposta dos questionamentos formulados.

1 - Por força do inciso II do art. 111 do Código Tributário Nacional, as isenções devem ser interpretadas literalmente.

Assim, para fins de fruição da isenção do ICMS prevista no item 98 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/2002, será considerado componente de um sistema gerador fotovoltaico as mercadorias descritas e classificadas nos códigos da NBM/SH relacionados na Parte 11 do mesmo Anexo.

(...)

Ademais, a Secretaria da Receita Federal, órgão competente para dirimir questões sobre classificações que tenham por origem normas federais, definiu que o sistema gerador fotovoltaico é composto de módulos fotovoltaicos, sistema de armazenamento, subsistema condicionador de potência (controladores e inversores), subposições 8501.31.20, 8501.32.20, 8501.33.20 e 8501.34.20 da NBM/SH, dependendo da potência do conjunto. (Grifou-se).

SOLUÇÃO DE CONSULTA N° 127, de 05 de Abril de 2006

**ASSUNTO:** Classificação de Mercadoria

**EMENTA:** CÓDIGO TIPI - 8501.31.20 - EX-01. Sistema Gerador de Energia Fotovoltagem Residencial, composto de módulos Fotovoltaicos Shell de 50 WP, acumuladores de 100Ah, controlador de carga Shell CC-1210 de 10<sup>a</sup>, inversor de carga, fabricado por Shell Brasil Ltda., de potência não superior a 750 W, utilizado para transformar energia solar em energia elétrica (conversão fotovoltaica), em áreas remotas e do sistema elétrico convencional em residências.

SOLUÇÃO DE CONSULTA N° 10, de 12 de Agosto de 2005

**ASSUNTO:** Classificação de Mercadorias

**EMENTA:** CÓDIGO TIPI - 8501.31.20 e 8501.32.20 Sistema de Energia Fotovoltaica composta por: conjunto de módulos fotovoltaicos; sistema de armazenamento; subsistema condicionador de potência (controladores e inversores). Denominado comercialmente de “Kit energia”, com gerador fotovoltaico de potência não superior a 750W e de potência superior a 750W, mas não superior a 75KW.

(...)

7 - Somente as partes e peças utilizadas exclusiva ou principalmente em geradores fotovoltaicos, classificados nos códigos 8501.31.20, 8501.32.20,

8501.33.20 e 8501.34.20 da NBM/SH, conforme previsto no subitem 13 da Parte 11 do Anexo I do RICMS/2002, que tenham previsão de isenção ou redução a zero da alíquota do IPI fazem jus à isenção do ICMS de que trata o item 98 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/2002. (Grifou-se).

Sem razão, portanto, os argumentos da Impugnante, inclusive quanto à aplicação do art. 100 do CTN.

Veja-se o teor do mencionado dispositivo:

CTN

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

O Fisco destaca que *“a alegação da impugnante de que não poderia ser punida conforme preceitua o § único do art. 100 do CTN não se sustenta, seja pela ausência de legislação que ampare a pretendida isenção do ICMS nas operações autuadas, considerando a correta NCM dos produtos da autuada, seja pela divergência entre as informações prestadas pela consulente na sua exposição para a Consulta de Contribuintes e o tipo de produto realmente transacionado, ou seja, pela inaplicabilidade desta mesma Consulta de Contribuinte frente a superveniência de normas que a afetaram, como acima demonstrado.”*

Registra-se que não se verifica nenhuma prática reiterada da administração que possa atrair a aplicação da norma supra, porque a prática reiterada pressupõe que o contribuinte tenha agido em conformidade com a orientação da Fiscalização, o que não se verificou no caso presente.

Conforme já demonstrado, a Impugnante não aplicou a legislação mineira de regência, restando afastada, portanto, a aplicação do art. 100 do CTN.

Cabe destacar que a atividade fiscal é vinculada e obrigatória, conforme previsto no art. 142 do CTN, sendo dever de ofício da Autoridade Administrativa a aplicação estrita da legislação tributária, exatamente como procedeu o Fisco, em que pesem os argumentos apresentados pela Defesa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Note-se, também, que os fatos geradores autuados no presente lançamento ocorreram após as mencionadas Soluções de Consulta Cosit/RFB nºs 98.275 e 98.452, o que permitiu à Autuada ter pleno conhecimento da correta NCM/SH a ser adotada para seus produtos.

Como já mencionado, o órgão competente em matéria de classificação fiscal de mercadorias é a Secretaria da Receita Federal, e, caso a Contribuinte estivesse em dúvidas sobre qual NCM/SH adotar para seus “Sistemas Geradores Fotovoltaicos”, deveria a ela recorrer ou, ao menos, consultar as Soluções de Consulta sobre o tema.

A alegação de que a RFB não questionou a NCM/SH que a empresa adotou de forma indevida, não justifica a irregularidade cometida, tendo em vista que este tipo de revisão somente ocorre quando do conhecimento do órgão fiscalizador e mediante processo de auditoria fiscal.

Assim, diante da análise de todos esses elementos constantes dos autos, verifica-se que não assiste razão à Defesa quando afirma que as saídas com isenção, ora autuadas, se enquadram no item 98 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02.

Ao realizar o presente trabalho, o Fisco, com base na legislação pertinente e nas informações prestadas pela própria Contribuinte em sua escrita fiscal e, ainda, em sua peça de defesa, analisou todos os produtos objeto de autuação, demonstrando não ser inaplicável a isenção nas operações em discussão.

Portanto, o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da Lei nº 6.763/75.

Assim, não há que se falar em enriquecimento sem causa do estado de Minas Gerais, visto que o ICMS está sendo exigido da Autuada nos estritos limites previstos no ordenamento jurídico, conforme legislação transcrita ao longo do presente acórdão.

Dessa forma, constatada a falta de recolhimento do imposto, correta a exigência do ICMS, assim como a aplicação da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, a seguir transcrito:

Lei nº 6.763/75

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

Considerando, ainda, que a Autuada não cumpriu a obrigação acessória de consignar, nos documentos fiscais que emitiu, a base de cálculo do ICMS prevista na legislação, correto o procedimento adotado pelo Fisco de exigir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75:

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

Lei nº 6.763/75

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:

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento)

Registra-se que o Fisco exigiu a penalidade isolada observando o limitador máximo, conforme o disposto no inciso I, § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, ou seja, duas vezes o valor do imposto incidente na operação, o qual equivale ao *quantum* do imposto exigido em cada operação.

Contudo, a redação do inciso I do § 2º supra citado, foi alterado pelo art. 5º da Lei nº 25.378/25, nos seguintes termos:

Lei nº 6.763/75

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

(...)

***Efeitos a partir de 1º/08/2025 - Redação dada pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 18, II, ambos da Lei nº 25.378, de 23/07/2025.***

I - ficam limitadas a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação ou prestação; (Grifou-se).

Portanto, o valor da multa isolada exigida deve ser adequado ao novo limite estabelecido pela Lei nº 25.378/25, por força do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional (CTN).

CTN

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(...)

(Grifou-se)

Diante disso, observado o retrocitado limite, correta a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa e ofensa aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências.

Em razão da aplicação do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 31/07/25. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, devendo ser observada a quitação parcial efetuada pela Impugnante, para que a multa isolada do crédito tributário remanescente, seja adequada ao disposto no § 2º, inciso I, do art. 55 da Lei nº 6.763/75, na redação dada pela Lei nº 25.378/25, nos termos do art. 106 do CTN, conforme parecer da Assessoria do CCMG. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 06 de agosto de 2025.**

**Juliana de Mesquita Penha**  
**Relatora**

**Antônio César Ribeiro**  
**Presidente**

CSP