



PARECER SEFIN/SUCON Nº 2011/

PROCESSO Nº: 2011/270693

INTERESSADO: SIIF ENERGIES DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: Consulta sobre enquadramento como substituta tributária

EMENTA: Tributário. Atividade de geração, transmissão, distribuição e comercialização de energia. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Substituição tributária. Atividade de produção ou geração de energia elétrica é espécie indústria em geral, sendo enquadrada como substituto tributária, por força da previsão contida na alínea “r” do inciso III do art. 10 do Regulamento do ISSQN. Atividade de *holding*, não enquadramento como substituto tributário por falta de previsão legal.

1 RELATÓRIO

1.1. Do Pedido e das Razões

A empresa **SIIF Énergies do Brasil Ltda.**, inscrita no CNPJ com o nº 03.491.252/0001-59 e no CPBS com o nº 211313-9, com base no art. 59 da Lei nº 4.144/1972, requer esclarecimentos desta Secretaria sobre seu enquadramento como substituta tributária do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

A Consultante informa que tem como objeto social a geração, transmissão, distribuição e comercialização de energia, sendo, no entanto, atuante como holding de Sociedades de Propósitos Específicos, que foram criadas para exercerem diretamente as atividades de geração e comercialização de energia; que o sistema Giss Online, adotado por esta Secretaria, a enquadrou como substituta tributária do ISSQN; que em consulta informal lhe foi informado que ela se enquadra como substituta tributária, por ser indústria; que a sua CNAE (nº 35.11-5-01) encontra-se na seção que compreende as atividades de produção, transmissão e distribuição de energia elétrica; que as atividades de indústria na tabela CNAE possuem numeração inicial entre 05 e 33; que o art. 10, inciso III, do Regulamento do ISSQN de Fortaleza expõe taxativamente os casos em que as pessoas jurídicas de direito privado são responsáveis pela retenção do ISSQN na fonte, na qualidade de substituto tributário, no entanto, nenhuma das hipóteses aplica-se ao caso dela; e que na resposta à consulta formulada no Processo nº 2008/085922 foi informado que a “Empresa SIIF Énergies do Brasil Ltda não é substituta tributária, por não se enquadrar entre as hipóteses previstas no inciso III do art. 10 do Regulamento do ISSQN”.

A Consultante não anexou nenhum documento a sua consulta.

Eis o relato dos autos.

1.2. Da Consulta

Sobre o instituto da consulta, o art. 59 da Lei nº 4.144 de 27.12.1972, prevê que é facultado ao contribuinte, sindicatos e entidades representativas de atividades econômicas ou profissionais, formularem consultas, por petição escrita à autoridade municipal competente, sobre assuntos relacionados com a interpretação de dispositivos da legislação tributária.

A legislação municipal estabelece ainda sobre o citado instituto, que a consulta formulada deverá indicar, claramente, se versa sobre hipótese do fato gerador da obrigação tributária, ocorrido ou não (Parágrafo único do art. 59 da Lei nº 4.144/72) e que deverá conter todas as razões supostamente aplicáveis à hipótese, inclusive, se for o caso, os motivos porque se julga certa determinada interpretação dos dispositivos legais pertinentes (art. 60 da Lei nº 4.144/72).



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Supervisão de Consultoria e Normas

O Código Tributário Municipal estabelece que a pessoa competente para dar resposta à consulta é o Secretário de Finanças do Município (art. 61 da Lei nº 4.144/72) e que, quando a consulta versar sobre matéria já decidida pela mesma autoridade ou por instância administrativa superior do Município, limitar-se-á o julgador a transmitir ao consulente o texto da resposta ou solução dada em hipótese precedente e análoga, sem necessidade de nova decisão (Parágrafo único do art. 61 da Lei nº 4.144/72).

Para os fins do disposto no parágrafo único do artigo 61 da Lei nº 4.144/72, ressalta-se que já houve resposta à consulta sobre o não enquadramento da Consulente como substituta tributária. No entanto, em virtude deste Órgão haver considerado ela como substituta tributária, merece o reexame da questão.

2 PARECER

Para fundamentar o parecer, primeiramente, devem ser destacadas as normas que atribuem responsabilidade a terceiros para reter o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) na fonte e recolhê-lo ao Município titular do direito de exigir o imposto, previstas nas normas nacionais e locais.

2.1. Da Atribuição de Responsabilidade Tributária

O fundamento da atribuição de responsabilidade tributária pela retenção do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) na fonte encontra-se atualmente previsto no artigo 6º da Lei Complementar nº 116, de 2003.

O *caput* do citado dispositivo legal estabelece a faculdade de os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, atribuírem de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário do ISSQN a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

O parágrafo segundo do artigo em questão, já atribuiu responsabilidade aos tomadores de serviços nos casos elencados nos seus incisos I e II, independentemente de os Municípios e o DF virem a fazer uso da faculdade que fora conferida pelo *caput* do artigo mencionado. Com isso há casos de responsabilidade atribuída a terceiros pela retenção do ISSQN na fonte fora das leis municipais.

Pelas normas expostas vê-se que os Municípios e o DF podem mais que o definido no § 2º do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003. Pois o *caput* lhes deu atribuição plena. Apenas houve a limitação da necessidade do uso lei, *stricto sensu*, para a atribuição de responsabilidade tributária e que essa responsabilidade somente pode ser atribuída a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária que nasce com a prestação de serviços sujeitos ao ISSQN.

2.2. Da Atribuição de Responsabilidade Tributária pelo Município de Fortaleza

O Município de Fortaleza, com base na competência que lhe foi atribuída pelo *caput* do art. 6º da Lei Complementar nº 116/2003, por meio de Lei Complementar nº 014, de 26 de dezembro de 2003, fez inserir o artigo 140 na Lei nº 4.144, de 27 de dezembro de 1972 (Código Tributário do Município), atribuindo responsabilidade a terceiros pela retenção e pelo recolhimento do ISSQN aos cofres do Município de Fortaleza, em relação aos serviços tomados, cujo imposto seja devido a este Município.



As normas do citado artigo do CTM encontram-se transcritas nos artigos 10 e 11 do Regulamento do ISSQN, onde são destacados os casos de responsabilidade de tomadores de serviços, na qualidade de substituto e de responsável tributário, respectivamente, pela retenção e recolhimento do ISSQN a este Município.

A responsabilidade atribuída pela citada lei municipal, transcrita no Regulamento do ISSQN nos artigos citados, encontra-se em perfeita consonância com as normas dispostas no artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, pois a mesma foi estabelecida por lei e elegeu o tomador de serviços como responsável tributário, que é terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária do ISSQN, pois o tomador de serviço figura em um dos pólos da obrigação de fazer (prestação de serviço) que é sujeita a incidência do ISSQN.

Os casos de responsabilidade tributária atribuídos pelo § 2º do mencionado artigo 6º não são limitativos do disposto no *caput* deste artigo. Pois este dispositivo legal estabelece expressamente que a responsabilidade nele atribuída é “sem prejuízo do disposto no *caput* do artigo”. Isto é, além da responsabilidade atribuída pelos Municípios e o Distrito Federal com base no *caput* do artigo, as pessoas mencionadas no inciso I e II desse parágrafo também são responsáveis tributárias. Com isso, caso as pessoas previstas nestas normas sejam eleitas responsáveis tributárias pelos Municípios e o Distrito Federal, elas também o são pela norma da lei complementar federal. A diferença é que a norma municipal ou distrital só pode atribuir responsabilidade para reter o imposto dos fatos geradores que lhes são devidos e a responsabilidade da norma federal é para qualquer dos serviços tomados previstos nos incisos I e II do mencionado parágrafo, não importando onde ocorra o fato gerador do imposto, devendo o tomador reter e recolher o imposto ao sujeito ativo (Município ou Distrito Federal) cujo território tenha ocorrido o fato gerador.

2.3. Do Enquadramento da Requerente como Substituta Tributária na Condição de Indústria

Na consulta anterior, realizada no Processo nº 2008/085922, a análise foi realizada sob o prisma da relação que ela mantém com o poder público, em razão da previsão contida na alínea “j” do inciso III do art. 10 do Regulamento do ISSQN, que estabelece serem “as empresas permissionárias e concessionárias de serviços públicos de qualquer natureza” substitutas tributárias.

Com base nesta previsão legal, a Consulente não é substituta tributária em virtude de ela ser uma empresa autorizada a explorar serviço público de produção de energia elétrica de fonte eólica. E a autorização, como modalidade de delegação de serviços públicos, ser forma distinta da concessão e permissão, previstos na citada norma municipal.

Desta feita, segundo a Consulente afirma ter sido informada informalmente por esta Administração, que ela foi enquadrada como substituta tributária levando em consideração tratar-se de uma indústria e o fato das indústrias em geral serem previstas na alínea “r” do inciso III do art. 10 do Regulamento do ISSQN como substitutas tributárias.

Com isso, é necessário perquirir se a Consulente é ou não indústria para determinar se ela é substituta tributária por esta atividade.

O conceito de indústria é muito amplo e impreciso, sendo, inclusive, utilizado para identificar determinados setores de atividades econômicos, como a indústria da construção civil, a indústria gráfica, a



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Supervisão de Consultoria e Normas

indústria cultural etc. Neste sentido, o termo indústria, genericamente, é usado para designar qualquer grupo de empresas que compartilham um método comum de gerar dividendos, embora não sejam necessariamente do setor secundário, que compreende o processo de produção industrial, em oposição à agricultura (setor primário) e ao comércio e serviços (setor terciário).

Para a Economia, a indústria é a conjugação do trabalho e do capital para transformar a matéria prima em bens de produção e consumo. Ela faz parte das atividades secundárias da economia, que englobam as atividades de produção ou qualquer dos seus ramos, em contraposição às atividades agrícolas (primárias) e a prestação de serviços (terciárias).

Já a Enciclopédia Livre Wikipédia conceitua indústria como toda atividade humana que, através do trabalho, transforma matéria-prima em outros produtos, que em seguida podem ser, ou não, comercializados. De acordo com a tecnologia empregada na produção e a quantidade de capital necessária, a atividade industrial pode ser artesanal, manufatureira ou fabril (Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Ind%C3%BAstria>; Acessado em: 16 nov. 2011).

Ante o exposto, as empresas que tenham como objeto social a geração, transmissão, distribuição e comercialização de energia são ou não indústria?

Foi exposto anteriormente que a indústria é organizações de trabalho e do capital para transformar a matéria prima em bens de produção e consumo, que pertencem ao setor secundário da economia. Significa dizer que é o setor que transforma produtos naturais – do setor primário – em produtos para o consumo das pessoas, como por exemplo, o trigo transformado em farinha.

Com base neste paralelo, a empresa que gera energia faz uso do capital e trabalho para transformar um recurso natural (insumo) em um bem de consumo ou um insumo industrial. Este caso assemelha-se ao exemplo da transformação do petróleo na forma bruta (recurso natural) em lubrificante para as máquinas industriais ou em combustíveis. Com isso, quem produz energia elétrica é uma indústria.

Sobre a questão das atividades desenvolvidas e o enquadramento delas na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) como condição para enquadramento como substituto tributário, a Consulente alega que ela não se enquadra como substituta tributária por ser indústria, pois a sua atividade é a de nº 35.11-5-01, que se encontra na seção da CNAE que compreende as atividades de produção, transmissão e distribuição de energia elétrica e que as atividades de indústria na tabela CNAE possuem numeração inicial entre 05 e 33.

Sobre este argumento, esclarece-se que, realmente, a atividade de geração ou produção de energia encontra-se na Seção D - Eletricidade e Gás, que compreende as atividades de produção, transmissão e distribuição de energia elétrica; de fornecimento de gás e de produção e distribuição de vapor e de água quente através de uma rede permanente de linhas, tubulações e dutos (instalações de infra-estrutura), conforme estrutura pode ser visto na tabela a seguir:

CNAE 2.1 - Subclasses

Hierarquia		
Seção:	<u>D</u>	ELETRICIDADE E GÁS
Divisão:	<u>35</u>	ELETRICIDADE, GÁS E OUTRAS UTILIDADES
Grupo:	<u>351</u>	GERAÇÃO, TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA
Classe:	<u>3511-5</u>	GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA
Subclasse	3511-5/01	GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

Quanto às atividades de indústrias na CNAE, elas encontram-se agrupadas nas Classes B e C, que compreendem, respectivamente, as atividades de indústria extrativa e de indústria de transformação.



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Supervisão de Consultoria e Normas

Portanto, se a questão for analisada apenas sobre o prisma da classificação adotada na CNAE, a atividade de GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA não é considerada indústria, por não está enquadrada entre as que são consideradas como indústria.

No entanto, de acordo como o conceito de indústria citado, a produção e geração de energia é uma atividade industrial.

Entretanto, a análise do enquadramento das pessoas jurídicas previstas no inciso III do art. 10 do Regulamento do ISSQN como substituta tributária do ISSQN não pode ser feita apenas sobre ângulo do enquadramento das suas atividades na CNAE. Haja vista, o critério da atividade desenvolvida não foi o único parâmetro utilizado pelo legislador municipal para definir as pessoas que serão consideradas substitutas e ainda, o fato da possibilidade de haver erro no enquadramento na CNAE das atividades previstas dos atos constitutivos das pessoas jurídicas.

Também não pode ser perdido de vista o objetivo da norma que estabelece a responsabilidade pela retenção do ISSQN na fonte, na qualidade de substituto tributário. A norma visa atribuir responsabilidade tributária às pessoas que são grandes tomadores de serviços para reduzir o volume de sujeitos passivos a serem fiscalizados pela Administração Tributária Municipal.

Ante o exposto, o que é relevante para fins de enquadramento como substituto tributário, para os casos em que a norma previu atividade como parâmetro para definir a responsabilidade tributária, é a natureza da atividade desenvolvida e se a pessoa enquadrada na atividade elencada é ou não um potencial tomador de um grande volume de serviços.

O caso consultado, como já exposto, é se a Consulente é enquadrada como substituta tributária por ser indústria, considerando a norma prevista na alínea “r” do inciso III do art. 10 do Regulamento do ISSQN, que prevê serem as indústrias em geral responsáveis pela retenção na fonte e recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza incidente sobre os serviços tomados, na qualidade de contribuintes substitutos.

Da norma citada, destaca-se que o legislador municipal ao mencionar “indústrias em geral” quis alcançar qualquer tipo de indústria. Não importando se a indústria é extrativa ou de transformação e ainda, qual a seção ou a atividade da CNAE é classificada a atividade da pessoa jurídica que desenvolva a atividade de transformação insumo em um bem de consumo.

Portanto, a atividade da CNAE é apenas um norte a ser seguido pela Administração Tributária na seleção das pessoas a serem consideradas substitutas tributárias. Não deve ser considerada de forma taxativa e inflexível. Se este fosse o único parâmetro a ser utilizado, o legislado tinha expressamente previsto as atividades da CNAE das quais seriam selecionadas as pessoas a serem consideradas substitutas tributárias.

Quanto ao fato alegado pela Consulente, de que ela não produz energia e que é apenas uma *holding* de um grupo de sociedade de propósitos específicos que foram criadas para exercerem diretamente a atividade de geração e comercialização de energia, não foi apresentado o ato constitutivo para comprovar esta alteração no objeto social.

Para constatar o fato alegado pela Consulente, foi realizada consulta ao cadastro dela junto ao CPBS, e nele foi verificado que consta como atividade principal da Consulente a atividade **702040000 - Atividades de consultoria em gestão empresarial, exceto consultoria técnica específica** e que consta como



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Supervisão de Consultoria e Normas

atividades secundárias as atividades: **51150000 - Geração de energia elétrica** e **401180000 - Produção (geração) de energia elétrica**.

Em consulta ao cadastro do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), mantido pela Receita Federal do Brasil, conforme Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral anexo aos autos (fl. 4), verifica-se que a Empresa em questão é cadastrada com a atividade principal **35.11-5-01 - Geração de energia elétrica**. Não constando neste cadastro atividades secundárias.

Ante o exposto, resta, no entanto, ser provado pela Consulente o fato por ela alegado. Ou seja, se ela produz energia elétrica ou apenas administra um grupo de pessoas que são responsáveis pela produção.

Caso a Consulente seja efetivamente uma holding - que é uma empresa que geralmente limita-se a atividades de administração de suas subsidiárias - ela não pode ser enquadrada como substituta tributária como indústria. Pois esta atividade é de administração e ela não consta entre as previstas como substituta tributária.

2.4. Do Enquadramento da Requerente como Responsável Tributária

Cabe observar que, independentemente de a Requerente ser ou não eleita pelo Município de Fortaleza como substituta tributária, ela possui responsabilidade tributária pela retenção do ISSQN na fonte e pelo recolhimento do imposto retido a este Município nos casos previstos no art. 11 do citado Regulamento. Neste dispositivo, foi estabelecido que todas as pessoas (jurídicas e naturais) estabelecidas no Município de Fortaleza são responsáveis pela retenção do ISSQN na fonte, quando tomarem determinados serviços de prestadores que estejam irregulares junto ao Fisco municipal de qualquer município e quando o prestador for estabelecido em outro município e o serviço prestado seja devido ao Município de Fortaleza, conforme o local de incidência do imposto, previsto no art. 2º do Regulamento do ISSQN.

2.5. Obrigação de Reter ISSQN independentemente das normas tributárias do Município de Fortaleza

Merece ser esclarecido também que, conforme já foi exposto, independentemente da responsabilidade tributária atribuída pela lei deste Município, a Consulente também figura como responsável pela retenção do ISSQN quando tomar os serviços previstos nos incisos do § 2º do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003, tanto quando os serviços forem devidos a este Município e quando eles forem devidos a outro município. A diferença encontra-se em determinar qual município será o titular da exigência do imposto incidente sobre o serviço tomado. A resposta para esta questão será obtida analisando o aspecto espacial do fato gerador do ISSQN, que é regulado pelo artigo 3º e 4º da Lei Complementar federal que rege o imposto *in casu* em âmbito nacional e o artigo 2º do Regulamento do ISSQN.

3 CONCLUSÃO

Com base nos fundamentos expostos, não assiste inteira razão à Requerente quando solicita a desmarcação no sistema GISS Online da condição de substituta tributária que lhe foi atribuída indevidamente, quando da implantação do referido sistema. Pois consta entre as suas atividades, a atividade de Produção (geração) de energia elétrica, que é espécie de atividade industrial.

Quanto à responsabilidade tributária relativa ao ISSQN, se ela realiza a atividade geração ou produção energia elétrica, por ser considerada uma atividade industrial, está correto o enquadramento em



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Supervisão de Consultoria e Normas

tal condição. Do contrário, se ela apenas administra um grupo de empresas que são responsáveis pela produção ou geração de energia elétrica, não deve ser enquadrada como substituta tributária.

No entanto, ressalta-se que, independentemente do enquadramento na condição de substituta tributária, a Consulente figura como responsável tributária quando tomar os serviços previstos e nas condições estabelecidas no art. 11 do Regulamento do ISSQN, aprovado pelo Decreto nº 11.591/2004, e no § 2º do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003. Devendo nestas situações realizar a retenção do ISSQN na fonte e recolhê-lo ao Município beneficiário do crédito, conforme o local onde ocorra o fato gerador do imposto.

É o **parecer** que ora submete-se à apreciação superior.

Fortaleza-CE, 18 de novembro de 2011.

Francisco José Gomes

Auditor de Tributos Municipais

Mat. nº 45.119

DESPACHO DO SUPERVISOR DA SUCON

1. De acordo com os termos deste parecer;
2. Encaminhe-se ao Secretário de Finanças para fins de ratificação.

Fortaleza-CE, __/__/__

DESPACHO DO SECRETÁRIO

1. Aprovo o parecer acima nos seus exatos termos e dou ao mesmo o efeito de resposta à consulta formulada;

2. Encaminhe-se aos setores correspondentes para adoção das providências cabíveis.

Fortaleza-CE, __/__/__
