



---

## Solução de Consulta nº 48 - Cosit

**Data** 22 de junho de 2020

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

ZONA FRANCA DE MANAUS. INTERNAÇÃO. INSUMOS IMPORTADOS. SOCIEDADES COLIGADAS.

Na hipótese de internação de mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus (ZFM) para o restante do território aduaneiro, o pagamento do imposto de importação abrange as matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem empregados no processo produtivo industrial do produto final, exceto quando empregados por estabelecimento industrial, com processo produtivo básico aprovado, na fabricação de produto que tenha sido utilizado como insumo por outra empresa também estabelecida na ZFM, não coligada à empresa fornecedora do referido insumo.

O vínculo da coligação mencionada é genérico, nos moldes do Código Civil, que considera coligadas as sociedades que, em suas relações de capital, sejam controladas, filiadas (coligadas em sentido estrito), ou de simples participação.

**Dispositivos Legais:** Decreto-Lei nº 288, de 1967, art. 7º, § 5º; Lei nº 10.406, de 2002, arts. 1.097 a 1.101; Lei nº 11.941, de 2009, art. 46.

## **Relatório**

A interessada, em epígrafe, afirma ser pessoa jurídica localizada na Zona Franca de Manaus (ZFM), dedicada à fabricação de periféricos para equipamentos de informática classificados como bens finais, sendo detentora de projeto aprovado pelo Conselho Administrativo da Suframa. No desenvolvimento de suas atividades industriais, informa que adquire insumos nacionais da empresa XXX, igualmente situada na Zona Franca de Manaus,

também com projeto aprovado pelo Conselho Administrativo da Suframa. A consulente relata ainda que a referida fornecedora é fabricante de componentes eletrônicos, tais como placas de circuito impresso, bem como aduz exercer o controle societário dessa empresa. Destaca que parte de seus sócios, pessoas físicas, titulares de 96% (noventa e seis por cento) de seu capital social, são detentores de 100% (cem por cento) do capital social da fornecedora de insumos (XXX), caracterizando o controle sobre as suas operações.

2 - Pretende a consulente beneficiar-se da regra insculpida no §5º, do art. 7º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, para fins de não-incidência do imposto de importação na internação de mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus para o restante do território nacional. Nesse sentido, argumenta que o mencionado dispositivo exigiria o imposto de importação sobre os insumos importados, quando a consulente os adquirisse de empresa coligada. Assim, a interessada trouxe à baila, para fins de identificação de coligação, o acórdão nº XXX, da Xª Câmara do CARF, onde restou consignado, em sua ementa, "XXX."

3 - A seguir, transcrevem-se os questionamentos da consulente:

"1) As empresas que devem ser entendidas como coligadas, para os efeitos do art. 7º, § 5º, do Decreto-lei nº 288/1967, são apenas aquelas em que há participação de mais de 10% do capital da outra, seja (SIC) os seus titulares pessoas físicas ou jurídicas, mas sem existir o controle societário, nos termos do art. 1.099, do Código Civil de 2002 e da decisão emanada do CARF - Acórdão nº XXX, Processo nº XXX?

2) Considerando que a Consulente possui o mesmo quadro societário de uma de suas fornecedoras de insumos (XXX), o qual composto exclusivamente por pessoas físicas, exercendo a Consulente total controle sobre esta, é correto considerar que inexistente relação de coligação entre as empresas, não se subsumindo ao art. 1.099, do Código Civil de 2002 c/c a decisão emanada pelo CARF - Acórdão nº XXX, Processo nº XXX, ou seja, que não existe relação de coligação entre as duas empresas (Consulente e fornecedora XXX)?

3) Partindo-se da premissa de que existe relação de controle entre a Consulente e a fornecedora de insumos (XXX), portanto tratam-se de empresas não coligadas, é cabível, nesta relação, a aplicação da exceção quanto a exigibilidade do imposto de importação, nos termos do art. 7º, § 5º, do Decreto-lei nº 288/1967?

4) Caso a resposta à pergunta anterior (item - c) seja afirmativa, é correto considerar que os produtos incentivados fabricados pela fornecedora (XXX) são considerados de produção nacional, para fins de composição da fórmula do coeficiente redutor de alíquota *ad valorem* do Imposto de Importação, na forma do artigo 7º, §1º, inciso I, do Decreto-lei nº 288/1967?"

## Fundamentos

4 - Preliminarmente, cumpre-se salientar que o instituto da consulta se encontra regulamentado na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, a qual trata, dentre outras questões, da legitimidade para formulação de consulta, dos requisitos a serem atendidos, dos seus efeitos, bem como de suas hipóteses de ineficácia.

5 - Cabe ressaltar que o objetivo do processo administrativo de consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

6 - A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre o que foi narrado e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

7 - Inicialmente, cabe focar que o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, estabeleceu, em seu art. 7º, *caput*, em linhas gerais, que os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, com as exceções nele previstas, quando dela saírem para qualquer ponto do Território Nacional, estarão sujeitos à exigibilidade do Imposto sobre Importação relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira neles empregados. O art. 509, do Decreto nº 6.759, de 2009, atual Regulamento Aduaneiro (RA), estabelece, de igual forma, que as mercadorias estrangeiras importadas para a Zona Franca de Manaus, quando desta saírem para outros pontos do território aduaneiro (internação, conforme art. 508 do RA), ficam sujeitas ao pagamento de todos os impostos exigíveis sobre importações do exterior.

8 - Por seu turno, o §5º, do art. 7º do DL nº 288, de 1967 estabelece:

“§ 5º A exigibilidade do Imposto sobre Importação, de que trata o *caput* deste artigo, abrange as matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem empregados no processo produtivo industrial do produto final, exceto quando empregados por estabelecimento industrial localizado na Zona Franca de Manaus, de acordo com projeto aprovado com processo produtivo básico, na fabricação de produto que, por sua vez tenha sido utilizado como insumo por outra empresa, não coligada à empresa fornecedora do referido insumo, estabelecida na mencionada Região, na industrialização dos produtos de que trata o parágrafo anterior.”

9- Assim, a partir do dispositivo em destaque, extrai-se que, em caso de internações de mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus para o restante do território aduaneiro, o pagamento do imposto de importação abrange as matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem empregados no processo produtivo industrial do produto final, exceto quando empregados por estabelecimento industrial, com processo produtivo básico aprovado, na fabricação de produto que, por sua vez tenha sido utilizado como insumo por outra empresa também estabelecida na ZFM, não coligada à empresa fornecedora do referido insumo. Nesse exato ponto, reside o cerne da presente

consulta, estabelecer-se a real amplitude do termo “coligada”, presente no § 5º, do art. 7º do DL nº 288, de 1967.

10 - Com o advento do art. 46, § único da Lei 11.941, de 2009, tornou-se, ao menos em parte, consensual a aplicabilidade do conceito de sociedade coligada, estabelecido no Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002), para os propósitos previstos em leis especiais, em detrimento daquele previsto no art. 243, da Lei nº 6.404, de 1976. De fato, o DL nº 288, de 1967, configura lei especial, para fins de aplicabilidade do Código Civil, no que se refere à identificação de sociedades coligadas.

11- O vigente Código Civil Brasileiro, aprovado pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, dedica seu Capítulo VIII (Das Sociedades Coligadas), abrangendo os arts. 1.097 a 1.101, à definição das variadas espécies de Sociedades Coligadas, à luz do novo ordenamento civil. Note-se que já no art. 1.097, o Código Civil (CC) reforça o compromisso renunciado na denominação do Capítulo VIII, de que se consideram coligadas as sociedades que, em suas relações de capital, são controladas, filiadas, ou de simples participação, na forma dos artigos seguintes. E nos artigos que se seguem minudenciam-se, uma a uma, as diversas espécies de sociedades coligadas, a saber: i) sociedade controlada (art. 1.098); ii) sociedade coligada ou filiada (art. 1.099); iii) sociedade de simples participação (art. 1.100).

12- Assim, a partir da topografia dos artigos 1.098 a 1.100, inseridos no Capítulo que trata das diversas espécies de sociedades coligadas, bem como da descrição individualizada de cada tipo de sociedade neles prevista, resta-nos concluir que a sociedade coligada, em sua acepção genérica (*lato sensu*), agrega a sociedade controlada, a sociedade filiada ou coligada *stricto sensu*, e a sociedade de simples participação. Em suma, pode-se inferir que a coligação é gênero, da qual são espécies as sociedades tipificadas no art. 1.097 do CC (controlada, filiada e de simples participação). Com efeito, a coligação genérica advém de participação no capital social de uma sociedade em outra, detendo ou não o seu controle, ou de mero controle exercido de uma sobre a outra, sem que haja participação no capital social entre elas.

13 - Esse exato sentido de coligação genérica, como relação de participação de uma sociedade em outra ou de controle exercido por uma delas, é o que buscou coibir o § 5º, do art. 7º do DL nº 288, de 1967, ao considerar que devem ser computados no custo dos componentes importados aqueles insumos importados e empregados na industrialização de produtos que, por sua vez, sejam utilizados como insumos por empresa coligada à empresa fornecedora na industrialização de produtos na ZFM.

14- Note-se que a *mens legislatoris* (intenção do legislador) pretendeu incentivar e desenvolver a produção nacional de bens na Zona Franca de Manaus, mas ao vedar que houvesse relação de participação no capital social ou de controle entre as sociedades envolvidas, buscou também evitar que houvesse um planejamento tributário que viesse a fracionar o processo de produção, com utilização de insumos importados, de determinado bem industrializado na ZFM, entre elas, de forma a beneficiarem-se do disposto no § 5º, do art. 7º do DL nº 288, de 1967. Por conseguinte, pretendeu-se afastar toda e qualquer existência de relação participativa de capital e/ou controle entre as sociedades envolvidas.

15- Para aqueles que vislumbram que a definição de coligação que o dispositivo buscou repudiar seria aquela de conotação *stricto sensu*, disciplinada no art. 1.099 do CC, surge uma indagação que elimina por si só tal desiderato. No intuito de evitar a segregação do processo produtivo de determinado bem entre empresas produtoras, localizadas na ZFM, para fins do disposto no § 5º, do art. 7º do DL nº 288, de 1967, de que valeria vedar quando houvesse sociedade de cujo capital outra participe com dez por cento ou mais do capital da outra, e admitir quando houvesse controle de uma sociedade sobre a outra. Note-se que o controle exercido por uma sociedade sobre a outra, nos termos do disposto no art. 1.098 CC, é muito mais relevante, sob o aspecto de unicidade de decisões e de ajuste de condutas programadas entre elas, do que a mera participação de uma sociedade em outra com mais de dez por cento de seu capital social.

16- Ora, o dispositivo, ao vedar a relação de coligação entre a sociedade fornecedora de insumos importados e aquela que industrializa o produto final teve por escopo afastar a relação participativa de capital de uma sociedade em outra e, principalmente, o controle exercido de uma sobre a outra. Ressalte-se que, ao longo da inicial, a consulente relata que 96% (noventa e seis por cento) de seus sócios pessoas físicas detêm 100% (cem por cento) do capital social da sociedade fornecedora de insumos (XXX), permitindo total controle da sociedade produtora do bem final sobre essa, o que afasta, por si só, a possibilidade de beneficiar-se da regra favorável contida no § 5º, do art. 7º do DL nº 288, de 1967.

17- Derradeiramente, a composição do quadro societário das respectivas sociedades ao possibilitar o controle exercido pela sociedade produtora do bem final sobre a fornecedora de insumos importados, levam-nos a concluir objetivamente que essa última, de fato, atua como um anexo responsável por parte da linha de produção de determinado bem industrializado por aquela outra sociedade. Caso a interpretação de que a coligação entre as sociedades, a que se reporta o dispositivo, fosse aquela literal expressa no art. 1.099 do CC, com base no critério de mera participação de capital entre as sociedades, sem que houvesse controle de uma sobre a outra, indubitavelmente, possibilitar-se-ia que as diversas empresas produtoras da ZFM promovessem o fracionamento de sua produção a cargo de sociedades por elas controladas, no intento de afastar a incidência do imposto de importação sobre os insumos importados, por ocasião da internação do produto final no restante do território nacional.

18 - A seguir, passa-se a responder os questionamentos da consulente:

18.1. Em resposta ao primeiro e ao segundo questionamentos, conjuntamente, tem-se a esclarecer que o vínculo da coligação mencionada no § 5º, do art. 7º do DL nº 288, de 1967, é genérico, nos moldes do art. 1.097 do Código Civil, de modo que resulta de participação no capital social de uma sociedade em outra, havendo ou não controle, ou de mero controle exercido de uma sobre a outra, ainda que não haja participação no capital social entre elas.

18.2. No tocante ao terceiro questionamento tem-se a informar que a premissa nele expressa é equivocada, uma vez que está presente sim a coligação entre a consulente e a sua fornecedora de insumos (XXX), de modo que não é possível afastar a

incidência do imposto de importação, conforme pretende a consulente, nos moldes do § 5º, do art. 7º do DL nº 288, de 1967.

18.3. Já o quarto questionamento encontra-se prejudicado, tendo em vista a resposta ao questionamento anterior.

## Conclusão

19- À vista do exposto, responde-se à consulente que o vínculo da coligação, mencionada no § 5º, do art. 7º do DL nº 288, de 1967, é genérico, nos moldes do art. 1.097 do Código Civil, que considera coligadas as sociedades que, em suas relações de capital, sejam controladas, filiadas (coligadas em sentido estrito), ou de simples participação.

*(Assinatura digital)*

ALEXANDRE JOSE BRITO GUEDES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributação Internacional – Cotin.

*(Assinatura digital)*

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF07

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

*(Assinatura digital)*

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora da Cotin

## Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

*(Assinatura digital)*

FERNANDO MOMBELLI  
Coordenador-Geral da Cosit