



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10314.722282/2011-81
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.366 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de abril de 2014
Matéria II
Recorrente ATLANTIDA ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA E OUTRO
Recorrida DRJ SÃO PAULO (SP)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 11/01/2007

Ementa:

IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO DL 1.455/76, ART. 23, INCISO V.

Ficam sujeitas a pena de perdimento as mercadorias importadas cuja operação foi realizada por meio de interposição fraudulenta, conforme previsto no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 37/66.

IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA NO VALOR DA MERCADORIA. ART. 23, § 3º DO DECRETO-LEI Nº 1.455/76.

Não sendo possível a aplicação da pena de perdimento, em razão das mercadorias já terem sido dadas a consumo ou por qualquer outro motivo, cabível a aplicação da multa de conversão da pena de perdimento, prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª câmara / 2ª turma ordinária da terceira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos conselheiros Fernando Luiz da Gama D Eça e João Carlos Cassuli Junior

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Relator e Presidente
Substituto.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva, Silvia de Brito Oliveira, João Carlos Cassuli Junior e Winderley Moraes Pereira.

Relatório

Para elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 17/10/2011, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência do multa proporcional ao valor aduaneiro, no valor de R\$ 6.526.953,56, em face dos fatos a seguir descritos.

A fiscalização constatou um esquema de ocultação da empresa FCS INDUSTRIA E COMERCIO DE MAQUINAS LTDA, doravante denominada de FCS, pela empresa ATLÂNTIDA ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, doravante denominada de ATLÂNTIDA.

A empresa ATLÂNTIDA realizou importações no período de Janeiro/2007 a Abril/2010, colocando-se na condição de importador e real adquirente das mercadorias.

Em diversas operações de importação, a empresa FCS figura como sendo a real interessada nas importações de mercadorias, seja por ter relação com os fornecedores/fabricantes das mesmas, seja por ser a destinatária da integralidade de determinadas importações, seja por ter adiantado recursos à ATLÂNTIDA para que esta honrasse suas obrigações referentes a essas importações.

A ocultação do real sujeito passivo nas operações de importação é infração considerada pela legislação como dano ao Erário, sendo punível com a pena de perdimento da mercadoria, conforme Art. 23, inciso V e parágrafo 1º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02 (art. 59 da Medida Provisória Nº 66, de 2002), regulamentado pelo art. 604, inciso II e 618, inciso XXII, do Decreto nº 4.543/02 (Regulamento Aduaneiro).

Considerando que não foi possível localizar a totalidade das mercadorias importadas irregularmente, foi aplicada a pena de perdimento a ser aplicada seja convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro através deste auto de infração, conforme Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59 c/c art. 618, § 1º, do Decreto nº 4.543/02 Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003.

Sem a participação de ambas as empresas (ATLÂNTIDA e FCS), a infração não teria ocorrido, já que a ATLÂNTIDA inseriu seu

nome no campo “adquirente” das DI, ocultando, assim, a FCS. Ou seja: é fato que ambas as empresas concorreram para a prática da infração.

Diante disso, é obrigação desta fiscalização inseri-las no pólo passivo deste Auto de Infração, conforme Decreto-Lei nº 37/1966, art. 95, I.

Cientificado do auto de infração, em 04/11/2011, por ciência eletrônica (folhas 1968), o contribuinte ATLÂNTIDA ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA protocolizou impugnação, na forma do artigo 56 do Decreto 7574 de 29/09/2011, em 16/11/2011, de fls. 1973 à 1987, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

Na forma do artigo 57 do Decreto nº 7574, de 29/09/2011, o contribuinte alegou resumidamente que:

Preliminares.

Preliminarmente, alega que o presente procedimento fiscal representa “ bis in idem ” pois as declarações de importação nele objetivadas, relacionadas às folhas 36,37 do procedimento fiscal em exame, estão sendo também objeto de cobrança no processo similar de número 10314.722184/200143, dessa repartição federal aduaneira.

Destaca a impugnante que efetuou devidamente toda a contabilidade e registros de suas importações, e que, no processo presente, em suas 41 páginas, inexistente qualquer referência à omissão de pagamentos de tributos em relação às declarações de importação de fls. 36,37, quando de seus registros, o que resta insofismável no procedimento fiscal em tela, eis que inexistente qualquer cobrança sobre os mesmos.

Outrossim, inexistente qualquer apontamento ou destaque, no procedimento em tela, quanto à possíveis divergências em relação às mercadorias importadas, ou seja, quanto às suas naturezas, classificações tarifárias peso, valor, fechamento de câmbio, etc., estes, comprovados nos autos.

É admitido pela própria repartição federal autuante, que o importador recolheu devida e corretamente os tributos das importações acima, e corretamente descreveu e declarou as mercadorias importadas.

Tem-se, mais, a registrar em preliminar, que a empresa importadora está legal e devidamente registrada e cadastrada junto ao Ministério da Fazenda, tendo domicílio comercial no endereço acima designado e constatado pela fiscalização atuante e que em nenhum momento omitiu-se a prestar toda a gama de documentos e informações que lhe foram solicitados.

Do Mérito.

O presente procedimento fiscal, lavrado após ação fiscalizatória na empresa impugnante, visou a demonstrar que a empresa

"FCS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÁQUINAS LTDA " é a real adquirente das mercadorias importadas por ATLÂNTIDA ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA.

É incabível a aplicação da pena de perdimento na situação em exame, eis que vendidas as mercadorias, entende a fiscalização em transformar tal pena em valor monetário atualizado, para cada importação (DI), conforme consta às folhas 36,37 do auto de infração ora impugnado, com planilha dos valores apurados;.

E tendo em vista que a alteração do Decreto-Lei 1.455/76, com a inclusão do parágrafo terceiro ao artigo 23, até então inexistente, deu-se nos termos da lei 12.350, de 2.010, ou seja, lei posterior aos atos jurídicos de 2.008, 2.009 (declarações de importação de fls. 36,37/41), que indevidamente está sendo aplicada com efeito retroativo, em total prejuízo da empresa em epígrafe, contrariando o princípio da seguridade jurídica, segundo o qual a lei retroagirá, apenas, em caso a beneficiar o réu.

No presente, estão sendo, pois, contrariados os ditames constitucionais acima, eis que na efetivação dos atos jurídicos perfeitos e acabados objeto deste despacho aduaneiros) inexistia a pena do parágrafo terceiro do Decreto-Lei nº 1.455/76, incluído ao artigo 23 do decreto somente em 2.010.

Inexiste apontamento de qualquer tributo que tenha sido sonegado, ou de subfaturamento de mercadorias, está a persistir a aplicação da pena em destaque, embora a mesma empresa houvesse realizado as importações objeto deste, com o exato cumprimento das obrigações tributárias, tendo recolhido os tributos incidentes em todos os despachos aduaneiros, inclusive o ICMS, como comprovou à FISCALIZAÇÃO, estando regularmente registrada no SISCOMEX.

A aplicação de instrução normativa para estabelecer modalidades restritivas à figura do importador, restringindo-lhe a liberdade de negociar livremente, fere o princípio da hierarquia legal, como salientado pelo Exmo. Desembargador Federal Nery Júnior em VOTO reproduzido às folhas 1982.

Em decorrência, face à essa Decisão que se multiplicou em tantos outros julgados, improcedente a aplicação da instrução normativa em exame, com força de lei, em prejuízo único dos importadores, mormente aqueles que devidamente recolheram aos cofres públicos federais e estadual os tributos devidos nas importações realizadas, como é o caso em exame, em que está sendo a firma em epígrafe penalizado por deixar de se encaixar em uma das três modalidades de importador acima, criadas essas por instrução normativa sem força legal para tal (princípio da hierarquia legal).

DA PENA DE PERDIMENTO

A pena de perdimento constitui-se em ato pelo qual mercadorias ou bens IMPORTADOS, ainda sem nacionalização, ou seja,

ainda em recintos aduaneiros, são colocados à disposição do Sr. Ministro da Fazenda, nos termos da legislação vigente. Portanto, é condição "sine qua non" para sua aplicação, estarem as mercadorias na condição de ESTRANGEIRAS, ainda sem submissão à nacionalização, nos termos da legislação vigente.

Na presente autuação, face à inexistência de crédito tributário definido, está sendo aplicada a pena da perdimento sobre as importações realizadas pela firma em epígrafe e objeto deste, sem destacar em nenhum momento, qual tributo teria sido efetivamente sonogado nessas importações.

E em consequência, com a falha em destaque, deixando de definir o crédito tributário que estaria em aberto, aplica à empresa a pena de perdimento sobre mercadorias já nacionalizadas com os tributos recolhidos devidamente, o que esta incontroverso no presente procedimento fiscal; e, ante à impossibilidade de penar as mercadorias em tela, eis que NACIONALIZADAS, com o perdimento, transforma tal pena em multa de 100% (cem por cento) de seus valores, conforme auto de autuação em exame.

Os despachos aduaneiros representados pelas declarações de importação objeto do presente auto de infração são atos jurídicos, perfeitos e acabados, nos termos do artigo 5º, da Constituição Federal Assim é improcedente a aplicação da pena de perdimento sobre os mesmos, desde que, nessas importações, inexistiu qualquer impugnação quanto ao preço das mercadorias, suas classificações tarifárias, fechamento de câmbio, e demais elementos da importação; inexistindo, outrossim, no presente, a discriminação de tributo sonogado, eis que todos foram devidamente recolhidos; e desde que a firma em epígrafe, de forma séria e espontânea, apresentou à fiscalização material completo referente às operações que realizou, como é comprovado pelos termos de autuação e respectivos e numerosos anexos.

O E. Tribunal Regional Federal SP em Julgamentos diversas, a par do acima destacado, anula atos de retenção e perdimento de mercadorias, como meios fiscalizatórios de tributos pela repartição Federal Aduaneira, declarando-os contraditórios à Súmula 323 do Egrégio Supremo Tribunal Federal.

Junta textos da Jurisprudência Administrativa e Judicial a respeito do assunto.

No caso presente, a obrigação principal seria o despacho aduaneiro das mercadorias cujos desembaraços constituíram-se em atos jurídicos perfeitos e acabados, sem qualquer apontamento a possíveis débitos fiscais em relação aos mesmos, por parte da autoridade atuante. Assim sendo, a multa pecuniária sobre o valor das mercadorias é improcedente, merecendo ser desconstituída a presente autuação fiscal de aplicação da pena de perdimento, eis que a infração que lhe diz

respeito não resta devidamente comprovada nos termos de autuação.

Isto posto, face às razões preliminares, de mérito e jurisprudenciais expendidas, requer e confia na anulação total do presente procedimento fiscal administrativo.

A 1ª Turma de Julgamento da Delegacia de São Paulo (SP) julgou improcedente a impugnação, nos termos do Acórdão nº 17-058277, de 15 de março de 2012, cuja ementa abaixo reproduzo, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 11/01/2007

A empresa realizou importações no período de Janeiro/2007 a Abril/2010, colocando-se na condição de importador e real adquirente das mercadorias.

Os recursos financeiros necessários para pagamento dos custos das importações foram previamente fornecidos por terceiro.

O controle aduaneiro, foi violado mediante fraude e simulação. O dano ao Erário decorreu dessa conduta ilícita tendente a burlar a Administração Aduaneira, consoante inciso V, artigo 23 do Decreto Lei 1.455/76.

Irresignado com a decisão da primeira instância administrativa, o recorrente interpôs recurso voluntário ao CARF, onde alega, em breve síntese, que:

- a) *Nada foi ocultado pela empresa importadora quer em seus livros de registros contábeis, quer em suas apresentações espontâneas à fiscalização a que foi submetida. E nada deixou de ser pago pelas vias legais determinadas, como destacado às folhas 2.141 e acima transcrito, a saber, pagamento de todos os tributos incidentes em cada importação, fechamento de cada pagamento ao exportador/fornecedor, através do contrato de câmbio, em cada importação, pagamento do ICMS referente a cada desembaraço aduaneiro, despesas aduaneiras. Assim, inexistiu o cometimento de qualquer dano real ao erário público federal, que recebeu, e não recusou, todos os pagamentos tributários efetuados pela ora recorrente;*
- b) *O dano imputado tem natureza estritamente subjetiva, o que colide com as determinações do art. 111 do Código Tributário Nacional;*
- c) *Nas notas-fiscais dirigidas à empresa FCS houve por bem nelas destacar o IPI incidente sobre a operação. Assim demonstrou documentalmente a ausência de*

qualquer intenção de ocultar o interessado na compra das mercadorias em questão;

d) *Que somente lei específica poderia dispor sobre cominação de penalidade e não Decreto-Lei, como foi o caso em epígrafe;*

e) *A pena de perdimento é combatida pelo Supremo Tribunal Federal, mediante Súmula nº 323 e pela farta jurisprudência dos demais tribunais;*

f) *A pena de perdimento constitui-se em ato pelo qual mercadorias ou bens IMPORTADOS, ainda sem nacionalização, ou seja, ainda em recintos aduaneiros, são colocados à disposição do Sr. Ministro da Fazenda, nos termos da legislação vigente. Portanto, é condição "sine qua non" para sua aplicação, estarem as mercadorias na condição de ESTRANGEIRAS, ainda sem submissão à nacionalização, nos termos da legislação vigente. Na presente autuação, face à inexistência de crédito tributário definido, está sendo aplicada a pena de perdimento sobre as importações realizadas pela firma em epígrafe e objeto deste, sem destacar em nenhum momento, qual tributo teria sido efetivamente sonegado nessas importações. E em consequência com a falha em destaque, deixando de definir o crédito tributário que estaria em aberto, aplica à empresa a pena de perdimento sobre mercadorias já nacionalizadas com os tributos recolhidos devidamente, o que esta incontroverso no presente procedimento fiscal; e, ante à impossibilidade de penar as mercadorias em tela, eis que nacionalizadas, com o perdimento, transforma tal pena em multa de 100% de seus valores, conforme auto de infração em exame;*

g) *No presente caso, a obrigação principal seria o despacho aduaneiro das mercadorias, cujos desembaraços constituíram-se em atos jurídicos perfeitos e acabados, sem qualquer apontamento a possíveis débitos fiscais em relação aos mesmos, por parte da autoridade autuante. Assim sendo, a multa pecuniária sobre o valor das mercadorias é improcedente, merecendo ser desconstituída a presente autuação fiscal de aplicação de pena de perdimento, eis que a infração que lhe diz respeito não resta devidamente comprovada nos termos da autuação, que norteiam-se em presunções e explanações doutrinárias sobre a matéria, sem, contudo, precisar o efetivo objeto da autuação.*

Termina a petição recursal requerendo a anulação total do auto de infração.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

A impugnação foi apresentada com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade, de sorte conheço do recurso e passo ao mérito.

A questão central da lide diz respeito a ocultação dos reais adquirentes das mercadorias importadas pela importadora Atlântida, ora recorrente.

A autoridade autuante alega que constatou um esquema de ocultação da empresa FCS INDUSTRIA E COMERCIO DE MAQUINAS LTDA, pela empresa ATLÂNTIDA ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA. Segundo seu arrazoado, em diversas operações de importação, a FCS, figura como sendo a real interessada nas importações de mercadorias, seja por ter relação com os fornecedores/fabricantes das mesmas, seja por ser a destinatária da integralidade de determinadas importações, seja por ter adiantado recursos à ATLÂNTIDA para que esta honrasse suas obrigações referentes a essas importações.

A recorrente se defende da multa aplicada afirmando que pagou todos os tributos, declarou todas as entradas e não teve pretensão de ocultar o destino das mercadorias por ele importadas, fatos que afastariam a multa aplicada.

Delimitada a lide, passo ao exame. Para tanto, farei uso da brilhante explicação sobre controle aduaneiro e interposição fraudulenta contida no Acórdão nº 3402-002.212, dessa Turma de Julgamento, cujo relator foi o conselheiro Winderley Moraes Pereira.

O controle aduaneiro e a interposição fraudulenta

O controle aduaneiro é matéria relevante em todos os países e a comunidade internacional busca de forma incessante, o controle das mercadorias importadas, de forma a garantir a segurança e a concorrência leal dentro das regras econômicas e tributárias. Desde da edição do Decreto-Lei 37/66, o Brasil busca coibir as irregularidades na importação. Este diploma legal determinava a conferência física e documental da totalidade das mercadorias importadas. Com o crescimento da economia nacional, a crescente integração do País no plano internacional e o aumento significativo das operações de comércio exterior. O Estado Brasileiro decidiu modificar os controles que até então vinha exercendo sobre a importação, desenvolvendo controles específicos que se adequassem ao incremento das operações na área aduaneira. A solução veio com a entrada em produção do Siscomex Importação em janeiro de 1997. A partir deste sistema, os controles de despacho aduaneiro de importação passaram a utilizar canais de conferência, que determinaram níveis diferentes de controles aduaneiros.

Desde um controle total durante o despacho aduaneiro, com conferência documental, física das mercadorias e avaliação do valor aduaneiro até a um nível mínimo de conferência.

Ao modernizar o seu sistema de controle aduaneiro, o País flexibilizou o controle individual das mercadorias importadas, mas, daí nasceu a necessidade de também trabalhar o controle em nível de operadores de comércio exterior. A partir desta premissa foram definidos controles aduaneiros em dois momentos distintos. O primeiro, anterior a operação de importação, quando é exigido uma habilitação prévia da empresa interessada em operar no comércio exterior. Este controle busca avaliar a idoneidade daquelas empresas que pretendem operar no comércio exterior e atualmente esta disciplinado na Instrução Normativa da SRF nº 228/2002.

Apesar deste controle ser preferencialmente em momento anterior as operações. Existem situações em que não é suficiente para impedir operações irregulares. Para coibir estas irregularidades a Fiscalização Aduaneira também atua em momento posterior ao desembaraço aduaneiro, buscando identificar irregularidades nas operações realizadas. O caminho adotado vem sendo o de confirmar a idoneidade das empresas envolvidas nas operações e investigar a origem do recursos utilizados.

A identificação de ilícitos nas operações ou a falta de comprovação da origem dos recursos implica na aplicação da pena de perdimento das mercadorias importadas por operações irregulares.

Por força legal, considera-se dano ao erário punível com a pena de perdimento das mercadorias, a ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, mediante fraude ou simulação, conforme o art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

“ Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

...

V – estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)''

É mister salientar, que não são todas as operações por conta e ordem de terceiros são consideradas interposição fraudulenta. O art. 80 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 estabeleceu a possibilidade de pessoas jurídicas importadoras atuarem em nome de terceiros por conta e ordem destes. Os procedimentos a serem seguidos nestas operações estão atualmente disciplinados nas IN SRF nº 225/02 e 247/02.

Considerando a possibilidade de importações, com a intervenção de terceiros, fato previsto em lei e disciplinado pela Receita Federal, torna mais forte a pena a ser aplicada quando importador e real adquirente, utilizando de fraude ou simulação oculta esta operação do conhecimento dos órgãos de controle aduaneiro, visto que, o fato de não seguir as determinações normativas para as importações por conta e ordem, acarretam prejuízo aos controles aduaneiros, fiscais e tributários.

Contudo, a matéria ainda não fica totalmente resolvida, visto que em determinadas situações, a pena de perdimento por diversos motivos não pode ser aplicada.

Aqui temos um empecilho ao cumprimento da norma, já que impedida de aplicar o perdimento, se não existir outra pena possível, equivaleria a uma ausência de punibilidade, o que poderia além do prejuízo não ser ressarcido, estimular futuros atos ilícitos, diante da não aplicação da pena aos infratores. Tal fato não ficou desconhecida pelo legislador, que de forma lúcida, criou a possibilidade da conversão da pena de perdimento em multa, no valor de 100% do valor da mercadoria, conforme previsto art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Diante do arcabouço legal que trata a matéria, fica cristalino a procedência da aplicação da pena de perdimento nas situações em que for comprovada ou presumida a interposição fraudulenta, bem como a conversão da pena de perdimento em multa. Tal posição já é matéria assentada neste Conselho, conforme se verifica nos acórdãos nº 9303-001.632,3201-00.837 e 3102-00.792.

Após essa verdadeira aula sobre o assunto, retornando aos autos, entendo que a lide diz respeito a questões de fato, a prova da prática pelo recorrente da infração prevista no inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002.

Sabemos que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação. Temos conhecimento, também, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 333 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Definida a regra que direciona o *onus probandi* no âmbito do processo administrativo fiscal, resta estabelecer o conceito de prova, sua finalidade e seu objeto.

O conceito de prova retirado dos ensinamentos de Moacir Amaral Santos:

No sentido objetivo, como os meios destinados a fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos. Mas a prova no sentido subjetivo é aquela que se forma no espírito do julgador, seu principal destinatário, quanto à verdade desse fatos. A prova, então, consiste na convicção que as provas produzidas no processo geram no espírito do julgador quanto à existência ou inexistência dos fatos.

Compreendida como um todo, reunindo seus dois caracteres, objetivo e subjetivo, que se completam e não podem ser tomados separadamente, apreciada como fato e como indução lógica, ou como meio com que se estabelece a existência positiva ou negativa do fato probando e com a própria certeza dessa existência.

Para Cernelutti:

As provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade.

Dinamarco define o objeto da prova:

....conjunto das alegações controvertidas das partes em relação a fatos relevantes para todos os julgamentos a serem feitos no processo. Fazem parte dela as alegações relativas a esses fatos e não os fatos em si mesmos. Sabido que o vocábulo prova vem do adjetivo latino probus, que significa bom, correto, verdadeiro, segue-se que provar é demonstrar que uma alegação é boa, correta e portanto condizente com a verdade. O fato existe ou inexistente, aconteceu ou não aconteceu, sendo portanto insuscetível dessas adjetivações ou qualificações. Não há fatos

bons, corretos e verdadeiros nem maus, incorretos mendazes. As legações, sim, é que podem ser verazes ou mentirosas - e daí a pertinência de prová-las, ou seja, demonstrar que são boas e verazes.

Já a finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência

Em virtude dessas considerações, é importante relembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Dinamarco afirma:

Todo o direito opera em torno de certezas, probabilidades e riscos, sendo que as próprias certezas não passam de probabilidades muito qualificadas e jamais são absolutas porque o espírito humano não é capaz de captar com fidelidade e segurança todos os aspectos das realidades que o circulam.

Para entender melhor o instituto “probabilidade” mencionado professor Dinamarco, aduzo importante distinção feita por Calamandrei entre verossimilhança e probabilidade:

É verossimil algo que se assemelha a uma realidade já conhecida, que tem a aparência de ser verdadeiro. A verossimilhança indica o grau de capacidade representativa de uma descrição acerca da realidade. A verossimilhança não tem nenhuma relação com a veracidade da asserção, não surge como resultante do esforço probatório, mas sim com referência à ordem normal das coisas.

A probabilidade está relacionada à existência de elementos que justifiquem a crença na veracidade da asserção. A definição do provável vincula-se ao seu grau de fundamentação, de credibilidade e aceitabilidade, com base nos elementos de prova disponíveis em um contexto dado., resulta da consideração dos elementos postos à disposição do julgador para a formação de um juízo sobre a veracidade da asserção.

Desse modo, a certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

Quanto ao exame da prova, defende Dinamarco:

(...) o exame da prova é atividade intelectual consistente em buscar, nos elementos probatórios resultantes da instrução processual, pontos que permitam tirar conclusões sobre os fatos de interesse para o julgamento.

Já Francesco Carnelutti compara a atividade de julgar com a atividade de um historiador:

(...) o historiador indaga no passado para saber como as coisas ocorreram. O juízo que pronuncia é reflexo da realidade ou mais exatamente juízo de existência. Já o julgador encontra-se ante uma hipótese e quando decide converte a hipótese em tese, adquirindo a certeza de que tenha ocorrido ou não o fato. Estar certo de um fato quer dizer conhecê-lo como se houvesse visto.

No mesmo sentido, o professor Moacir Amaral Santos afirma que *a prova dos fatos faz-se por meios adequados a fixá-los em juízo. Por esses meios, ou instrumentos, os fatos deverão ser transportados para o processo, seja pela sua reconstrução histórica, ou sua representação.*

Assim sendo, a verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar idéias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar probabilidade às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Retornando aos autos, a autoridade fiscal apontou a FCS como real adquirente das mercadorias importadas pela Atlântida. Sua conclusão foi baseada nas premissas que abaixo subscrevo:

1) A FCS foi a destinatária da quase totalidade das mercadorias importadas pela Atlântida, conforme evidenciam as notas fiscais de saída;

2) Há indício de negociação prévia ao registro das DI's com a FCS. Tal afirmação encontra lastro no fato de que as notas fiscais de saídas emitida pela Atlântida para a FCS eram sempre em datas muito próximas à data de emissão das notas de entrada na empresa Atlântida, além de que a maioria das mercadorias amparadas por uma mesma DI eram repassadas à FCS;

3) Em raras exceções, parte das mercadorias destinavam-se a outros clientes, contudo os pagamentos das Notas Fiscais eram feitos pela própria FCS, fato que sugere ser a real interessada nas importações:

...Em alguns casos, porém, houve a venda de parte das mercadorias constantes de determinadas DI's para outras empresas que não a FCS. Constam neste rol de clientes as empresas STARSHINI IMPORTAÇÃO DISTR. DE MAQ. LTDA

(CNPJ 08.265.854/0001-01), PLASTICOS BASTOS LTDA (CNPJ 04.435.655/0001-43) e VERSARE PLASTICOS LTDA (CNPJ 04.688.192/0001-21). Contudo, verificamos que havia uma inconsistência relevante nesses casos. Os adiantamentos de recursos eram feitos por empresa diferente daquelas para as quais as mercadorias eram vendidas. E mais, na resposta apresentada pela empresa Atlântida quando intimada a informar a data e de que forma se deu o respectivo pagamento das Notas Fiscais de Saída emitidas, constatamos que os pagamentos indicados eram efetuados pela FCS e não pela cliente indicada na Nota Fiscal, fato que indica que a real beneficiária destas mercadorias foi, de fato, a FCS.

(...)

4) Há diversos adiantamentos de recursos da FCS para a Atlântida, justamente nas datas em que incorrem as despesas de importação:

....o que se verifica é que em muitas das operações de importação da empresa ATLÂNTIDA desses tipos de mercadorias, esta estaria com situação financeira (leia-se disponibilidade de recursos) insuficiente para honrar seus compromissos, não fossem os diversos créditos (recebimentos) efetuados em sua conta bancária na mesma data ou em data anterior aos dispêndios citados.

(...)

... o remetente dos recursos consta como sendo a empresa FCS, segundo dados do extrato bancário da empresa Atlântida...

5) Sites de dois fabricantes das mercadorias importadas, que correspondem a 93% das operações realizadas, indicam a FCS como contato comercial no Brasil;

6) A recorrente, mesmo sabedora de ser a FCS a real interessada na importação - tanto por ser a indicada pelos fabricantes como seus contatos no Brasil, quanto por ser a compradora antecipada (antes do registro da DI) das mercadorias - não registrou esse fato no campo específico da DI;

7) A modalidade de habilitação obtida pela FCS para operar no comércio exterior, no período, se revelou incompatível com o volume transacionado:

...Pesquisando os sistemas da RFB, constatamos que a empresa FCS possui habilitação perante o Siscomex na situação "suspensa", desde 13/12/2010, pela constatação da RFB e pela declaração dos sócios de que o estabelecimento da matriz da empresa encontra-se fechado e sem funcionamento regular. Contudo, essa habilitação foi inicialmente concedida em 02/07/2007, na modalidade Pequena Monta, que é aquela que concede à empresa a autorização para operar, a cada seis meses, até um limite de valor pré-determinado (US\$ 150.000,00), que uma vez atingido, fica a mesma impossibilitada de registrar novas DI's. Nessa modalidade a empresa permaneceu habilitada até 26/09/2008 quando passou à modalidade Ordinária, que não estabelece limites, e sim estimativas de operação. Nesta

modalidade permanece até hoje, porém com situação suspensa conforme já foi dito.

Portanto, o que se infere é que, durante o período fiscalizado, a empresa FCS, habilitada em pequena monta, não poderia ter importado o volume correspondente às compras feitas junto à ATLÂNTIDA, uma vez que estava limitada a US\$ 150.000,00 pela Legislação.

Por isso, valeu-se da ATLÂNTIDA, esta sim habilitada na modalidade Ordinária (sem limites), para poder operar com importações. Por outro lado, interessante observar que quando, em 2007 e 2008, operou dentro dos limites de seu tipo de habilitação, a FCS importou, por conta própria (importação direta) os mesmos tipos de mercadorias, tais como máquinas injetoras. E mais, comprou-as de três exportadores, os quais constam, todos eles, da lista de intervenientes das importações efetuadas pela ATLÂNTIDA.

E mais, após a concessão à FCS da modalidade Ordinária, houve uma redução muito drástica da utilização da ATLÂNTIDA.

(...)

8) Há evidente habitualidade e um sedimentado *modus operandi* nas relações comerciais estabelecidas entre FCS e Atlântida;

9) Entrevista feita junto ao Sócio da Atlântida revela que o caráter volitivo da importação recai sobre a empresa FCS.

“Perguntado com base em que escolhe o seguimento comercial e os produtos a serem comercializados, respondeu que procura a necessidade do mercado e suas carências para depois decidir o que virá a importar. Essas necessidades são verificadas com pessoas e empresas que configuram como potenciais clientes da empresa”.

“Perguntado quanto ao porquê da escolha do fornecedor desse produto de maior valor agregado importado pela empresa, respondeu que conhecia um contato no Brasil que tinha uma empresa (FCS) que precisava das máquinas e que solicitou à Atlântida para trazer tais máquinas. A Atlântida, por sua vez, procurou os fornecedores no exterior. Acrescentou também que vendeu as mercadorias para a Itaú Leasing e Mactimol”.

“Pergutado sobre como negocia com seus clientes (meios de contato e prospecção/exposição das mercadorias), respondeu que, em alguns casos, ao tomar conhecimento da necessidade de uma empresa, entra em contato com ela, e se oferece para realizar a prospecção junto a fornecedores. Em outros casos a empresa Atlântida já possui o fornecedor e após o pedido prévio do cliente no Brasil, é feita a importação”.

Esses foram os fundamentos jurídicos apurados pela Autoridade Fiscal e que levaram a lavratura do auto de infração.

Conforme dito alhures, o recorrente não contra-argumentou nenhum dos pontos, apenas afirmou ter pago todos os tributos e informado os compradores das mercadorias importadas.

Neste contexto, me sinto na obrigação de julgar com os dados constantes nos autos.

Realmente no curso do procedimento fiscal foram apresentados documentos fiscais em que constam o comprador de todas as mercadorias importadas pelo recorrente. Este fato é incontroverso.

O que se discute é a natureza das operações realizadas pelo recorrente, se foi importação direta, como ele declarou no SISCOMEX, ou se foi por conta e ordem de terceiros.

A fiscalização demonstrou a transferência de recursos financeiros da FCS ao recorrente para viabilização das importações.

Há presunção legal de importação por conta e ordem nos casos de operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro, art. 27 da Lei nº 10.637/2002.

Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

O sítio da RFB define a importação por conta e ordem:

A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa – a importadora –, a qual promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa – a adquirente –, em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.

Assim, na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o importador de fato é a adquirente, a mandante da importação, aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional; embora, nesse caso, o faça por via de interposta pessoa – a importadora por conta e ordem –, que é uma mera mandatária da adquirente.

Em última análise, é a adquirente que pactua a compra internacional e dispõe de capacidade econômica para o pagamento, pela via cambial, da importação. Entretanto, diferentemente do que ocorre na importação por encomenda, a operação cambial para pagamento de uma importação por conta e ordem pode ser realizada em nome da importadora ou da adquirente, conforme estabelece o Regulamento do Mercado de

Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI – Título I, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen).

Dessa forma, mesmo que a importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, antecipados ou não, não se caracteriza uma operação por sua conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros.

Para que uma operação de importação por conta e ordem de terceiro seja realizada de forma perfeitamente regular, é necessário, antes de tudo, que tanto a empresa adquirente quanto a empresa importadora sejam habilitadas para operar no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), nos termos da IN SRF nº 650, de 2006.

Dessa forma, além de providenciar a sua própria habilitação, a pessoa jurídica que contrata empresa para operar por sua conta e ordem deve apresentar, à unidade da SRF com jurisdição para fiscalização aduaneira sobre o seu estabelecimento matriz, cópia do contrato de prestação dos serviços de importação firmado entre as duas empresas (adquirente e importadora), caracterizando a natureza de sua vinculação, a fim de que a contratada seja vinculada no Siscomex como importadora por conta e ordem da contratante, pelo prazo previsto no contrato.

A fim de promover o despacho aduaneiro das mercadorias importadas, conforme determina o artigo 3º da IN SRF nº 225/02, as seguintes condições também deverão ser atendidas:

Ao elaborar a declaração de importação (DI), o importador, pessoa jurídica contratada, deve indicar na ficha “importador” da DI o número de inscrição da empresa adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ);

O conhecimento de carga correspondente deve estar consignado ou endossado ao importador contratado, o que lhe dará direito a realizar o despacho aduaneiro e retirar as mercadorias do recinto alfandegado; e

A fatura comercial deve identificar o adquirente da mercadoria, ou seja, contra ela devem ser faturada as mercadorias, pois a fatura deve refletir a transação efetivamente realizada com o vendedor ou o transmitente das mercadorias.

Além do exposto acima, nos termos dos arts. 86 e 87 da IN SRF nº 247/02, a pessoa jurídica importadora deverá, entre outros:

Emitir, na data em que se completar o despacho aduaneiro, nota fiscal de entrada das mercadorias, informando, entre outros, em linhas separadas, o valor de cada tributo incidente na importação;

Evidenciar em seus registros contábeis e fiscais que se trata de mercadorias de propriedade de terceiros, registrando, ainda, em conta específica, o valor das mercadorias importadas por conta e ordem de terceiros, pertencentes aos respectivos adquirentes; e

Emitir, na data da saída das mercadorias de seu estabelecimento e obrigatoriamente tendo como destinatário o adquirente da importação:

a) Nota de saída, na qual conste, entre outros: o valor das mercadorias, acrescido dos tributos incidentes na importação; o valor do IPI calculado; e o destaque do ICMS; e

b) Nota fiscal de serviços, pelo valor dos serviços prestados ao adquirente, constando o número das notas fiscais de saída das mercadorias a que correspondem esses serviços.

Caso o adquirente determine que as mercadorias sejam entregues em outro estabelecimento, nos termos do artigo 88 da IN SRF nº 247/02, devem, ainda, ser observados os seguintes procedimentos:

A pessoa jurídica importadora deve emitir nota fiscal de saída das mercadorias para o adquirente; e

O adquirente deve emitir nota fiscal de venda para o novo destinatário, com destaque do IPI, com a informação, no corpo da nota fiscal, de que a mercadoria deverá sair do estabelecimento da importadora, bem assim com a indicação do número de inscrição no CNPJ e do endereço da pessoa jurídica importadora.

Essas são as obrigações do importador que importa por conta e ordem de terceiros.

Foi fartamente demonstrado que o recorrente não identificou sua vinculação com a FCS, bem como registrou no SISCOMEX que as importações foram pela modalidade “direta”.

Assim, restou evidente o intuito de esconder a verdadeira operação realizada e, por consequência, ocultar o importador de fato, que é o adquirente da mercadoria, o mandante da importação, no caso, a FCS.

Nos termos do artigo 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/1976, considera-se dano ao erário a ocultação do sujeito passivo, real comprador, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. A pena prevista para a infração é de perdimento.

Já o § 2º, do art. 23, do Decreto-lei nº 1.455/1976, aduz ao mundo jurídico a presunção de interposição fraudulenta para os casos em que não for comprovada a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior.

Mais uma vez recorro aos autos para afirmar que o recorrente não provou a origem e a disponibilidade dos recursos utilizados para as operações realizadas, caracterizando a interposição fraudulenta.

Não é muito lembrar que nos casos de presunção legal, o *onus probandi* é invertido, passa ao sujeito passivo.

O Professor Luiz Guilherme Marinoni define presunção:

A noção de presunção parte da idéia de que o conhecimento de certo fato pode ser induzido pela verificação de um outro, ao qual, normalmente, o primeiro está associado. Ou seja: partindo-se da convicção da ocorrência de determinado fato, pode-se, por dedução lógica, inferir a existência de outro, pois comumente um decorre do outro, ou ambos devem acontecer simultaneamente. Com base nesta raiz é que se admite a dedução de um fato pela prova de outro.

Sabemos que existem as presunções judiciais e legais. Para o caso em questão, importa apenas a presunção legal. O professor Barbosa Moreira diferencia a presunção legal da judicial da seguinte forma:

Numa e noutra, estabelece-se entre dois fatos certa relação que permite, verificado o primeiro, afirmar (ao menos como provável) a ocorrência do segundo, pelo simples motivo de andarem normalmente juntos. A diferença reside em que, numa hipótese, se deixa ao órgão judicial o estabelecimento da correlação entre os dois fatos, o conhecido e o desconhecido, ao passo que, na outra, é o próprio legislador quem dá como pressuposta a relação, excluindo, em certa medida, a valoração do julgador.

As presunções legais são divididas em absolutas e relativas. Dinamarco as separam de acordo com a probabilidade de erro:

O risco de errar ao presumir dimensiona-se na razão inversa à do grau de probabilidade de que a relação entre a ocorrência de um fato e a de outro se mantenha sempre. Quanto maior a probabilidade, menor o risco; menor a probabilidade, maior o risco a assumir. Diante disso, o legislador toma cuidados ao estabelecer sua presunções segundo variáveis graus de probabilidade em que se apóia ao legislar. Onde sente que é maior a probabilidade de uma relação constante, ele estabelece as chamadas presunção absolutas, que chegam ao ponto de se configurar com autênticas ficções legais insuscetíveis de questionamento mesmo diante da demonstração de uma realidade contrária. A presunção é relativa quanto menor o grau de probabilidade e, portanto, maior o risco; nesses casos presume-se o fato mas admite-se a prova da negativa ou de um fato neutralizador.

As presunções absolutas têm tanta força – mandando que se aceite o fato presumido e desconsiderado qualquer prova contrária – que na realidade elas não são institutos de direito probatório mas expedientes com os quais o legislador constrói certas ficções e nelas se apóia para impor as consequências jurídicas que entende convenientes.

As presunções relativas são aquelas que, dispensando embora a prova do fato relevante para o julgamento, podem ser desfeitas pela chamada prova em contrario – daí serem chamadas presunções juris tantum e não juris et de jure. Como toda

presunção, elas partem de um fato conhecido (fato-base, indício) e, porque ordinariamente o fato relevante para a causa costuma acontecer sempre que aquele aconteça, o legislador facilita a prova do fato relevante ao mandar que se presuma e, conseqüentemente, dispensa-o de prova.

O interessado no reconhecimento do fato relevante tem somente o ônus de provar o indício e não o próprio fato relevante, sendo essa, portanto uma prova indireta.

Por outro lado, como todo fenômeno de inversão probatória, as presunções relativas atuam em um primeiro momento lógico sobre o objeto da prova, para que o fato buscado na instrução fique dispensado de demonstração pela parte interessada (ele fica excluído do objeto da prova – art. 334, IV, do CPC). Depois é que, como a outra parte tem a faculdade de provar o contrário, surge para esta o onus probandi – ônus de provar o fato contrário, obviamente, e não fato presumido.

Didáticas são as linhas tecidas pelo Marinoni sobre a inversão do *onus probandi*:

Como diz o art. 333 do CPC, ao autor incumbe a prova do fato constitutivo e ao réu a prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos. Isso significa que o ônus da prova é normalmente distribuído consoante a posição da parte no processo. Porém, quando sobre determinado fato incide uma presunção legal relativa, a parte a quem essa presunção prejudica fica com o ônus de provar o contrário (do estabelecido na presunção), pouco importando a sua posição no processo. Essa distribuição do ônus não é mais feita com base em um critério processual, mas sim a partir de uma situação que caracteriza determinado sujeito perante o direito material. Neste sentido, é possível compreender que as presunções relativas representam “uma das técnicas adotadas pelo legislador para qualificar como impeditivas, e não constitutiva, a relevância de um fato no âmbito da específica hipótese legal abstrata.

Por fim, prevê o § 3º do art. 23 do mesmo cânone legal a conversão da pena de perdimento em aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria importada, nos casos em que não forem encontradas. Foi exatamente o que ocorreu no caso em epígrafe.

Pelas provas constantes nos autos, tenho a convicção de que as operações de importação discutidas nesta lide foi por conta e ordem de terceiros. Ao meu sentir, ficou provado que o recorrente não tinha disponibilidade financeira para arcar com os custos das importações e, por outro lado, a sociedade FCS não pretendia configurar no pólo passivo das importações, seja porque não estava habilitada, seja porque não queria arcar com os custos e as responsabilidades de ser o verdadeiro importador das mercadorias.

Portanto, pela perspectiva apresentada, não vislumbro razões para reformar a decisão de primeira instância, uma vez que sua posição foi baseada nos fundamentos jurídicos constantes dos autos e a racional subsunção aos fundamentos legais que regiam a matéria à época dos fatos geradores.

Processo nº 10314.722282/2011-81
Acórdão n.º **3402-002.366**

S3-C4T2
Fl. 120

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, 23/04/2014

Gilson Macedo Rosenberg Filho

CÓPIA