



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

Processo nº	10925.720088/2013-34
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3302-003.512 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de	25 de janeiro de 2017
Matéria	Multa Aduaneira
Recorrente	ANGHEBEN COMERCIO EXTERIOR LTDA e CONCREMAX CONCRETO ENG E SANEAMENTO LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 29/03/2010

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. PRESUNÇÃO LEGAL. COMERCIALIZAÇÃO SUBSEQUENTE À REVENDA DA PRIMEIRA ADQUIRENTE.

A presunção de que trata o artigo 27 da Lei nº 10.637/2002 deve ser relativizada nas operações declaradas por conta e ordem de terceiro, em relação às cadeias de comercialização subsequentes. A documentação probatória juntada aos autos demonstram ser a real adquirente das mercadorias declarada na DI a efetiva negociante no exterior e a proprietária primeira das mercadorias

Recurso Voluntário Provido.

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a Conselheira Maria do Socorro, que negava provimento ao Recurso

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa
Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (Presidente), Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Walker Araújo, Jose Fernandes do Nascimento, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Paulo Guilherme Déroulède, Lenisa Rodrigues Prado.

Relatório

Trata o presente de Auto de Infração para constituição de crédito tributário relativo à multa substitutiva da pena de perdimento por infração de dano ao erário tipificada no artigo 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455/1976, constatada pela ocorrência de infração de ocultação do real comprador, mediante a interposição fraudulenta de terceiros.

Por bem retratar a realidade dos fatos, transcreve-se relatório do acórdão recorrido:

“Trata o presente processo de Auto de Infração pela prática da interposição fraudulenta de terceiros na importação.

Segundo a fiscalização, a empresa ANGHEBEN COMERCIO EXTERIOR LTDA, CNPJ nº 04.453.392/000103, atuava como importador interposto da empresa CONCREMAX CONCRETO ENG E SANEAMENTO LTDA, CNPJ nº 15.378.979/000103, com relação à importação listada na tabela 1 de fl. 527. Baseou-se a fiscalização na auditoria realizada nas operações comerciais e financeiras das empresas citadas e em outros elementos de convencimento obtidos durante os trabalhos.

Como resultado, foi aplicada a pena de perdimento das mercadorias importadas nos termos do art. 23, V, § 1º do Decreto-lei nº 1.455/76 (art. 618, XXII, § 1º do Regulamento Aduaneiro de 2002). Tendo em vista o consumo dos bens importados, o perdimento foi convertido em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias nos termos do § 3º do mesmo art. 23.

A autuação totalizou o crédito tributário de R\$ 104.002,08.

A empresa CONCREMAX CONCRETO ENG E SANEAMENTO LTDA foi autuada como responsável solidária pelos créditos lançados conforme Termo de Sujeição Passiva Solidária, fl. 549.

Em decorrência dos fatos foi formulada Representação Fiscal para Fins Penais através do processo administrativo nº 10925.720089/201389.

Intimada do Auto de Infração em 23/01/2013 (fl. 553), a interessada ANGHEBEN COMERCIO EXTERIOR LTDA apresentou impugnação e documentos em 22/02/2013, juntados às fls. 571 e seguintes, alegando em síntese:

1. Alega que terceirizou o serviço de importação por meio da empresa IZE Brasil Ltda por questões de logística e para usufruir do benefício fiscal de redução do ICMS do Governo de Santa Catarina. Alega que era a real adquirente dos bens

importados e que revendia os mesmos a clientes no mercado interno. Alega que após a finalização do processo de importação realizava a comercialização interna da mercadoria. Anexa imagens que demonstram que a impugnante comercializa os bens (no caso elevadores para a construção civil) com sua própria marca. Alega que suportava todos os custos da operação de importação.

2. Alega que a impugnação tempestiva.

3. Reafirma que é a impugnante quem negocia e adquire os bens no exterior. Afirma que é a impugnante que consta como adquirente no campo próprio da declaração de importação. Alega que não houve falta de recolhimento de tributo.

4. Alega que não há determinação legal para que a impugnante permaneça certo tempo com as mercadorias antes de revendê-las.

5. Alega que anexou declaração do exportador na China confirmando que era a impugnante quem negociava as condições da compra. Anexou também cópias dos passaportes de colaboradores da empresa para provar que estes participavam dos eventos e feiras no exterior.

6. Alega que a fiscalização não provou a ocorrência de fraude. Cita jurisprudência judicial sobre o tema.

7. Alega que possui suficiente saúde financeira para suportar a importação em tela. Anexa declaração bancária de disponibilidade de crédito para sustentar sua afirmação. Anexa declaração de seu contador que demonstraria a capacidade financeira da impugnante. Alega que mesmo que a cliente CONCREMAX não pagasse os valores relativos à importação, ela possuía recursos para saldar as obrigações de câmbio e tributárias. Alega que possuía mais de 9 milhões de reais em seu ativo circulante, valor muito superior aos R\$ 104.002,08 da importação. Anexa contabilidade.

8. Alega que não ocorreu dano ao Erário. Cita jurisprudência judicial sobre o tema Alega que não seria aplicada a presunção de não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos.

9. Alega que não é cabível a aplicação da pena de perdimento pois entende que foram descumpridas apenas obrigações acessórias. Alega violação aos Princípios do Não Confisco e da Proporcionalidade, do Direito à Propriedade Privada e do Devido Processo Legal. Alega o enriquecimento sem causa da Fazenda Nacional. Cita doutrina e jurisprudência sobre o tema.

10. Cita os artigos 67, 68 da Lei nº 4.502/64. Cita o art. 98 do Decreto-lei nº 37/66. Cita os artigos 712, 736 e 737 do RA. Peticiona pela relevação da pena de perdimento. Cita doutrina sobre confisco.

11. Requer, por fim, que seja julgado improcedente o auto de infração.

Intimada do Auto de Infração em 04/02/2013 (fl. 555), a interessada CONCREMAX CONCRETO ENG E SANEAMENTO LTDA apresentou impugnação e documentos em 07/03/2013, juntados às fls. 703 e seguintes, alegando em síntese:

1. Alega que efetuou apenas uma compra no mercado interno de elevadores para construção civil. Cita doutrina sobre o tema.

2. Alega que não há qualquer irregularidade no pagamento de sinal ou arras.

3. Alega que não possui qualquer contrato de importação por encomenda com a empresa ANGHEBEN. Alega que a presença de lucro demonstra que ANGHEBEN não é mera pessoa interpостo na importação. Cita doutrina sobre prova indiciária.

4. Alega a aplicação do art. 112 do CTN com interpretação mais favorável em caso de dúvida com relação às situações ali expostas. Alega que a fiscalização desconsiderou os esclarecimentos prestados pela impugnante. Cita doutrina e jurisprudência judicial sobre o tema.

5. Alega violação ao Princípio da Legalidade e da Tipicidade. Cita doutrina sobre o tema. Reafirma que a importação ocorreu por conta própria da empresa ANGHEBEN para adquirente indefinido. Alega que a caracterização de importação por encomenda não encontra respaldo nos fatos e decorre de mera conjectura da fiscalização.

6. Alega que não há prova do dolo e que portanto não há como se tipificar a interposição fraudulenta. Cita os artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. Alega que é ônus do Fisco a prova de que a impugnante agiu com má fé. Cita doutrina judicial sobre o tema. Alega que é inaplicável ao caso concreto o art. 136 do CTN.

7. Reafirma que não se poderia aplicar a pena de perdimento sem a valoração subjetiva da conduta da impugnante. Cita doutrina judicial sobre o tema.

8. Cita os artigos 167 do Código Civil e art. 116 do CTN que tratam de simulação. Alega que não ocorreu qualquer dano ao Erário. Cita jurisprudência judicial sobre o tema.

9. Alega que ocorreu inadequação entre o meio utilizado, perdimento das mercadorias, e o fim buscado, combate à elusão fiscal. Alega violação ao art. 2º, IV, da Lei nº 9.784 de 1999 que estabelece princípios norteadores da Administração Pública. Alega que não há qualquer diferença entre a importação por conta própria e a importação por encomenda no tocante à carga tributária. Cita jurisprudência e doutrina sobre a pena de perdimento.

10. Alega a possibilidade de relevação da pena de perdimento nos termos dos artigos 654 e 655 do Regulamento Aduaneiro de 2002. Cita doutrina e jurisprudência sobre o tema.

11. Requer, por fim, que seja o processo julgado improcedente ou que seja aceita a relevação da pena de perdimento.

É o relatório."

A Vigésima Quarta Turma da DRJ/SP1 em São Paulo proferiu o Acórdão nº 16-55.220, nos termos da ementa que abaixo transcreve-se:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Ano-calendário: 2010

CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.

A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos (adiantamentos) de terceiro presume-se por conta e ordem deste.

Ocultado o real adquirente, acolhe-se a infração imputada (DL 1.455/1976, artigo 23, V).

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

A recorrente, científica em 10/03/2014, apresentou em 08/04/2014, recurso voluntário, alegando:

1. A inocorrência da ocultação do real adquirente, pois as operações tratavam de importação de produtos com fins de revenda, completamente divergente de uma operação por conta e ordem de terceiro ou por encomenda; que as negociações foram feitas pela recorrente; que não houve subtração de recolhimento de tributos; que a proximidade entre as datas de desembarço aduaneiro, entrada e saídas das mercadorias é aspecto frágil para sustentar indícios de ocultação de terceiro;

2. Que não houve prova da ocorrência de fraude, pois não houve intenção por parte da recorrente, nem dano ao erário, vez que não houve supressão de tributos;

3. A inocorrência do dano ao erário pela ausência de comprovação de prejuízo fiscal, bem como pela equivocada idéia de ocultação de adquirente para frustrar os controles aduaneiros; que a ausência de dano econômico afasta a aplicação da pena de perdimento, conforme jurisprudência do STJ;

4. Que não houve adiantamento de recurso para conclusão da operação de importação e que tal enquadramento necessitaria dos requisitos da não comprovação da origem dos recursos, da disponibilidade e transferência dos recursos empregados no exterior; que a recorrente possui capacidade financeira para arcar com os custos das operações de importação; que a figura da interposição fraudulenta presumida de terceiros não foi comprovada;

5. Que não foram observados os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, ocorrendo afronta às garantias constitucionais para o exercício da profissão e da atividade econômica;

6. Alternativamente, a relevação da pena de perdimento com base no artigo 737 do Decreto nº 6.759/2009.

Na sessão de 10/12/2014, esta turma decidiu converter o julgamento em diligência, para que a responsável solidária CONCREMAX CONCRETO ENG E SANEAMENTO LTDA, CNPJ nº 15.378.979/000103, fosse cientificada da decisão de primeira instância e lhe fosse facultada a interposição de recurso voluntário.

Cientificada, a responsável CONCREMAX interpôs recurso voluntário, tempestivo, rebrisando as alegações já deduzidas na impugnação.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

Os recursos voluntários atendem aos pressupostos de admissibilidade e delem tomo conhecimento. Os sujeitos passivos solidários são ANGHEBEN COMERCIO EXTERIOR LTDA e CONCREMAX CONCRETO ENG E SANEAMENTO LTDA.

A fiscalização afirma que a empresa ANGHEBEN COMERCIO EXTERIOR LTDA contratou a *trading* IZE BRASIL COMÉRCIO EXTERIOR LTDA para promover o despacho aduaneiro por questões de logística, relativo à DI 10/0502839-9, registrada em 29/03/2010, na modalidade "por conta e ordem de terceiros", figurando a IZE como importadora e a ANGHEBEN como real adquirente, entendendo ocorrer a ocultação do real comprador e, consequentemente, a subsunção ao inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, abaixo transscrito:

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 A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002) (Vide)~~

~~§ 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 Medida Provisória nº 497, de 2010)~~

~~§ 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)~~

A fiscalização, entretanto, defende que a ANGHEBEN deveria figurar como importadora e a CONCREMAX como real adquirente, uma vez que esta teria adiantado todos os recursos necessários aos custos de importação à ANGHEBEN, e que esta os teria repassado à IZE. Com a prática, a CONCREMAX teria afastada a obrigação de se submeter aos procedimentos fiscais de habilitação, além de se beneficiar de incentivo fiscal relativo ao ICMS instituído pelo Estado de Santa Catarina, o qual não seria possível caso figurasse como real adquirente.

Os elementos colhidos pela fiscalização para embasar suas assertivas foram:

1. A proximidade das datas de desembarço, entrada e saída das mercadorias;
2. As notas fiscais de entradas e saídas eram vinculadas, no sentido de que todas as mercadorias importadas eram na mesma quantidade "vendidas" à CONCREMAX, configurando "venda casada";
3. O aporte de recursos promovido pela CONCREMAX à ANGHEBEN (e desta para IZE) para fechamento do câmbio, pagamento de tributos e outras despesas, conforme tabela 4 do relatório fiscal;
4. A falta de habilitação para operar em comércio exterior por parte da CONCREMAX.
5. A CONCREMAX pretendia usufruir do benefício fiscal do Estado de Santa Catarina

Dante destes fatos, a fiscalização concluiu pela ocorrência da interposição fraudulenta pela ocultação do real adquirente, no caso a CONCREMAX, uma vez que esta teria adiantado os recursos necessários aos custos da importação.

Passa-se à análise do recurso voluntário de ANGHEBEN.

A ANGHEBEN alega que é revendedora de produtos utilizados em construção civil, que utilizou a IZE por questões de logística e por esta usufruir de benefício fiscal concedido pelo Estado de Santa Catarina, e que a operação realizada foi importação por conta e ordem da ANGHEBEN com posterior revenda da mercadoria a diversos clientes. Alega ainda que toda a negociação fora executada pela ANGHEBEN, que os clientes não possuíam qualquer contato com os fornecedores, o que reforça o papel da recorrente como vendedora direta dos produtos.

Afirma ainda que é responsável por todo o processo de importação e que suporta todos os custos e riscos da operação e após disponibiliza os produtos para venda no mercado interno, mediante a captação de clientes por representantes legais.

Para a análise da situação, necessário expor as modalidades de importação de acordo com a legislação vigente. A legislação prevê três modalidades de importação: importação por direta, importação por "conta e ordem" e importação por encomenda.

Na importação direta, o destinatário da mercadoria é o próprio importador que a utilizará para consumo próprio ou para revenda, possuindo a característica de não haver um destinatário pré-determinado e atualmente normatizada pela IN SRF nº 680/2006. O excerto abaixo extraído do artigo publicado na obra “Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF”¹ esclarece:

“I.1. Importação por conta própria

A importação por conta própria é a tradicional modalidade de importação. É aquela modalidade de importação em que o importador adquire a mercadoria do exportador no exterior, fecha o câmbio em nome próprio, com recursos próprios, paga os tributos e a utiliza ou a venda no mercado interno para diversos compradores”

Quanto às outras duas modalidades, o site da Receita Federal esclarece sobre os contornos da importação por conta e ordem e por encomenda²:

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

¹ Tributação Aduaneira: à luz da jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/Ana Clarissa M. dos Santos Araújo...[et al.]; coordenação Marcelo Magalhães Peixoto, Ângela Sartori, Luiz Roberto Domingo. 1º ed. São Paulo; MP Editora, 2013. Artigo: "Dano ao Erário pela Ocultação Mediante Fraude - a Interposição Fraudulenta de Terceiros nas Operações de Comércio Exterior", página 53.

² <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/importacao-por-conta-e-ordem-e-importacao-por-encomenda-1/importacao-por-conta-e-ordem/o-que-e-a-importacao-por-conta-e-ordem>

a intermediação comercial (art. 1º da IN SRF nº 225/2002 e art. 12, § 1º, I, da IN SRF nº 247/2002).

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.

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.

Importação por encomenda:

A importação por encomenda é aquela em que uma empresa adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas (art. 2º, § 1º, II, da IN SRF nº 634/2006).

Assim, como na importação por encomenda o importador adquire a mercadoria junto ao exportador no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante, tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria.

Em última análise, em que pese à obrigação do importador de revender as mercadorias importadas ao encomendante predeterminado, é aquele e não este que pactua a compra internacional e deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação, pela via cambial. Da mesma forma, o encomendante também deve ter capacidade econômica para adquirir, no mercado interno, as mercadorias revendidas pelo importador contratado.

Outro efeito importante desse tipo de operação é que, conforme determina o artigo 14 da Lei nº 11.281/2006, aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência de que tratam os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/1996. Em outras palavras, se o exportador estrangeiro, nos termos dos artigos 23 e 24 dessa lei, estiver domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida e/ou for vinculado com o importador ou o encomendante, as regras de “preço de transferência” para a apuração do imposto sobre a renda deverão ser observadas.

Citam-se, ainda, os elementos da importação por encomenda, expostos pelo Professor Héleno Taveira Tôrres no artigo “Autonomia Privada nas Importações e Sanções Tributárias”³

“No caso em que se tenha contrato de compra e venda internacional de mercadorias, em virtude de prévia encomenda (a) de empresa brasileira a trading nacional, a qual atende à solicitação daquela mediante compra direta de bens de exportador estrangeiro (b), em seu nome, portanto, realizando todos os atos necessários a este efeito, como liquidação de câmbio, emissão de nota fiscal de entrada e de saída e registros da compra e venda (c); e que, em seguida, à luz de contrato de exclusividade firmado entre esta trading e a adquirente de mercadorias, transfere as mercadorias para tal empresa (d), confirma-se, de modo incontestável, o atendimento às exigências de típico caso de importação por encomenda.” (grifos não originais)

Depreende-se que a importação direta possui como característica a aquisição das mercadorias para destinatários não conhecidos previamente, enquanto a importação por conta e ordem consiste em uma prestação de serviços vinculadas ao despacho aduaneiro (podendo ocorrer a intermediação comercial pela importadora) enquanto a adquirente realiza a aquisição do exterior, ao passo que na importação por encomenda, a importadora adquire em seu próprio nome, como se importação direta fosse, mas sob as ordens e determinações de um encomendante, para o qual será revendida toda a mercadoria importada.

A importação por conta e ordem foi regulamentada pela Receita Federal do Brasil mediante a edição da IN SRF 225/2002, conforme autorizado pelo art. 80 da MP nº 2.158-35/2001⁴:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, tendo em vista o disposto no inciso I do art. 80 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 29 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, resolve:

Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que

³ Temas Atuais de Direito Aduaneiro/ Rosaldo Trevisan(organizador) ...[et al.]; São Paulo; Lex Editora, 2008. Artigo: "Autonomia Privada nas Importações e Sanções Tributárias", página 223.

⁴ Artigo 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro;

II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.

poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.

Art. 2º *A pessoa jurídica que contratar empresa para operar por sua conta e ordem deverá apresentar cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços, caracterizando a natureza de sua vinculação, à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF), de fiscalização aduaneira, com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz.*

Parágrafo único. O registro da Declaração de Importação (DI) pelo contratado ficará condicionado à sua prévia habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), para atuar como importador por conta e ordem do adquirente, pelo prazo previsto no contrato.

Art. 3º *O importador, pessoa jurídica contratada, devidamente identificado na DI, deverá indicar, em campo próprio desse documento, o número de inscrição do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).*

§ 1º *O conhecimento de carga correspondente deverá estar consignado ou endossado ao importador, configurando o direito à realização do despacho aduaneiro e à retirada das mercadorias do recinto alfandegado.*

§ 2º *A fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias.*

Art. 4º *Sujeitar-se-á à aplicação de pena de perdimento a mercadoria importada na hipótese de:*

I - inserção de informação que não traduza a realidade da operação, seja no contrato de prestação de serviços apresentado para efeito de habilitação, seja nos documentos de instrução da DI de que trata o art. 3º (art. 105, inciso VI, do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966);

II - ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, do comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros (art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002).

Parágrafo único. A aplicação da pena de que trata este artigo não elide a formalização da competente representação para fins penais, relativamente aos responsáveis, nos termos da legislação específica (Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 e Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990).

Art. 5º *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.

Art. 6º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 4 de novembro de 2002.

Adicionalmente, o artigo 27 da Lei nº 10.637/2002 dispõe:

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.

Por sua vez, os artigos 77 a 81 da MP nº 2.158-35/2001 dispõem:

Art. 77. O parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 32.

.....

Parágrafo único. É responsável solidário:

I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;
II - o representante, no País, do transportador estrangeiro;
III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora." (NR)

Art. 78. O art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, passa a vigorar acrescido do inciso V, com a seguinte redação:

" V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora." (NR)

Art. 79. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

~~I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; e~~
I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro; e (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014)

II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for

incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.

Art. 81. Aplicam-se à pessoa jurídica adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, as normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre a receita bruta do importador.

Destaca-se que a importação por conta e ordem impõe ao real adquirente consequências relevantes como a prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com seu capital social ou o patrimônio líquido; a sujeição ao procedimento especial previsto na IN SRF 228/2002 (verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas); a responsabilidade solidária quanto ao imposto de importação; a responsabilidade conjunta ou isolada, quanto às infrações aduaneiras; a sujeição ao pagamento dos tributos relativos ao IPI de sua saída por contribuinte por equiparação; a sujeição ao pagamento de PIS/Pasep e Cofins sob as normas de incidência sobre a receita bruta do importador.

Por fim, a partir da Lei nº 11.281/2006, foi disciplinada a figura do encomendante predeterminado com regulamentação dada pela IN SRF nº 634/2006, nos seguintes termos:

Art. 11. *A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.*

§ 1º *A Secretaria da Receita Federal:*

I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e

II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante.

§ 2º *A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.*

§ 3º *Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)*

Art. 12. Os arts. 32 e 95 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 32.

Parágrafo único.

c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;

d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora." (NR)

"Art. 95.

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora." (NR)

Art. 13. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Art. 14. Aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência de que trata a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nas importações de que trata o art. 11 desta Lei.

IN SRF n° 634/2006:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o disposto no art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e nos incisos I e II do § 1º do art. 11 e nos arts. 12 a 14 da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, resolve:

Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.

Art. 2º O registro da Declaração de Importação (DI) fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

§ 1º Para fins da vinculação a que se refere o caput, o encomendante deverá apresentar à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF) de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz, requerimento indicando:

I - nome empresarial e número de inscrição do importador no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e

II - prazo ou operações para os quais o importador foi contratado.

§ 2º As modificações das informações referidas no § 1º deverão ser comunicadas pela mesma forma nele prevista.

§ 3º Para fins do disposto no caput, o encomendante deverá estar habilitado nos termos da IN SRF nº 455, de 5 de outubro de 2004.

Art. 3º O importador por encomenda, ao registrar DI, deverá informar, em campo próprio, o número de inscrição do encomendante no CNPJ.

Parágrafo único. Enquanto não estiver disponível o campo próprio da DI a que se refere o caput, o importador por encomenda deverá utilizar o campo destinado à identificação do adquirente por conta e ordem da ficha "Importador" e indicar no campo "Informações Complementares" que se trata de importação por encomenda.

Art. 4º O importador por encomenda e o encomendante são obrigados a manter em boa guarda e ordem, e a apresentar à fiscalização aduaneira, quando exigidos, os documentos e registros relativos às transações em que intervierem, pelo prazo decadencial.

Art. 5º O importador por encomenda e o encomendante ficarão sujeitos à exigência de garantia para autorização da entrega ou desembaraço aduaneiro de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou patrimônio líquido do importador ou do encomendante.

Parágrafo único. Os intervenientes referidos no caput estarão sujeitos a procedimento especial de fiscalização, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002, diante de indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira citada.

Art. 6º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

A caracterização como encomendante predeterminado traz consequências relevantes como o cumprimento das obrigações acessórias previstas na IN SRF 634/2006; a sujeição ao procedimento especial previsto na IN SRF 228/2002 (verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas); a prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor

das importações for incompatível com seu capital social ou o patrimônio líquido; a responsabilidade solidária quanto ao imposto de importação; a responsabilidade conjunta ou isolada, quanto às infrações aduaneiras; a sujeição ao pagamento dos tributos relativos ao IPI de sua saída por contribuinte por equiparação; a aplicação das regras de preços de transferência de que trata a Lei nº 9.430/96.

A inobservância das condições e requisitos por parte da pessoa jurídica importadora previstos na IN SRF 634/2006 acarreta a presunção de que a operação tenha sido realizada por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos artigos 77 a 81 da MP nº 2.158-35/2001, nos termos do §2º do artigo 11 da Lei nº 11.281/2006.

Outro aspecto que deve ser frisado é que o artigo 11 da Lei nº 11.281/2006 dispôs em seu §3º que “*considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior*”, ou seja, a figura da importação por encomenda não admite a antecipação dos recursos, ainda que parcialmente, o que foi regulamentado pelo parágrafo único do artigo 1º da IN SRF nº 634/2006:

Art. 1º[...].

Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.

Em complemento, a antecipação dos recursos torna presumida a operação por conta e ordem, conforme disposto no artigo 27 da Lei nº 10.637/2002:

Deflui-se que a operação por encomenda, na qual o importador realiza toda a transação comercial e revende a mercadoria a um adquirente predeterminado, e este não antecipa qualquer recurso, é sujeita a um controle aduaneiro específico e acarreta todos os efeitos já acima mencionados. Destaca-se que a antecipação de recursos por parte do encomendante retira a figura da importação por encomenda (parágrafo único do artigo 1º da IN SRF 634/2006 e §3º do artigo 11 da Lei nº 11.281/2006) e a desloca para a figura da importação por conta e ordem, por ficção jurídica, representada pela presunções de que tratam o §2º do artigo 11 da Lei 11.281/2006 e o artigo 27 da Lei nº 10.637/2002.

Estabelecidas as premissas acima, deve-se analisar a imputação feita pela fiscalização.

A tese da fiscalização repousa na antecipação dos recursos financeiros para a realização da importação. Nos autos restou demonstrado que a CONCREMAX efetuou pedido de compra e antecipações de recurso, conforme resposta da ANGHEBEN, e-fls. 502 e pedido de e-fls. 509, na qual informa o pagamento de 10% como sinal, para o início da produção, 40% para o embarque e 50% na chegada ao porto no Brasil, o que configura a antecipação para fazer frente à compra das mercadorias e às despesas de fretes e tributos aduaneiros.

Assim, em princípio, a existência de um pedido com antecipações de recursos para a importação de mercadorias atrairia a aplicação do artigo 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.

Destaca-se que, em momento algum, a fiscalização acusa a ANGHEBEN de incapacidade financeira ou falta de comprovação da origem dos recursos. Por sua vez, a recorrente apresenta documentos que apontam para sua capacidade financeira, em montantes muito superiores aos das importações lançadas.

Assim, na situação defendida pela fiscalização, a *trading* IZE não deveria figurar na operação. Neste ponto, há certa contradição no fundamento da fiscalização, pois em momento algum a IZE foi alçada como sujeito passivo de qualquer infração, tendo, inclusive, o relatório fiscal admitido que a participação da IZE era razoável, como se depreende do excerto abaixo (e-fls. 527):

"A fiscalizada ANGHEBEN COMERCIO EXTERIOR LTDA, registrou durante o período fiscalizado, entre outras, Declaração de Importação (DI), conforme Tabela 1. A fiscalizada contratou a trading IZE BRASIL COMÉRCIO EXTERIOR LTDA, CNPJ nº 06.060.905/0001-33, que registrou a DI por conta e ordem da fiscalizada. As Modalidades de Importação serão detalhadas no item 2 abaixo.

Registra-se, contudo, que ficou comprovado nos documentos entregues pela fiscalizada, que somente utilizava a trading para proceder o despacho de importação. Isso mostra-se razoável, pois a trading está sediada no município onde as mercadorias chegaram ao território aduaneiro e foram desembaraçadas (Itajaí/SC), já a fiscalizada está sediada no município de São Lourenço do Oeste/SC, que fica há 590 km do porto de Itajaí/SC (fonte: google maps).

[...]

Frisa-se novamente que, apesar de a DI ter sido registrada por conta e ordem de terceiro, restou comprovada, conforme já mencionado acima, que a trading somente foi usada por questões logísticas, devido à longa distância da fiscalizada do porto de Itajaí/SC.

Na verdade, o correto seria figurar como Importador ANGHEBEN COMERCIO EXTERIOR LTDA e como adquirente das mercadorias CONCREMAX CONCRETO ENG E SANEAMENTO LTDA, na modalidade "por conta e ordem de terceiros". A parte que se pretendia manter acobertada na importação em tela era a adquirente das mercadorias importadas, a empresa CONCREMAX CONCRETO ENG E SANEAMENTO LTDA.

A própria fiscalização admitiu que a *trading* foi utilizada por questões de logística, devido à distância entre o local que as mercadorias foram desembaraçadas (Itajaí/SC) e o domicílio da ANGHEBEN (São Lourenço do Oeste/SC, que fica há 590 km do porto de Itajaí/SC). Ora, se a participação da IZE foi considerada razoável e justificada por questões de logística, não lhe sendo imputada qualquer infração, é forçoso admitir que sua contratação é

regular, bem como sua figuração na DI como importadora, sendo, ao contrário, desarrazoada a afirmação de que o correto deveria ser a ANGHEBEN figurar como importadora.

Outro fato incontrovertido, é que a importação se refere à modalidade por conta e ordem. A lide reside, pois, em identificar que é o real adquirente das mercadorias importadas, diante dos fatos alegados e provados.

Por seu turno, a ANGHEBEN afirmou que participa em feiras internacionais para oferecer produtos a clientes nacionais, possui estrutura física completa para atender a importações, inclusive mantendo armazém em Itajaí, que é uma das cinco maiores importadoras e revendedoras de porcelanato, possuindo diversos clientes no ramo de construção civil, que faz prospecção de clientes no Brasil, mediante representantes comerciais, que importa da IZE e revende no mercado interno com a devida margem de lucro aplicável, que somente a devida nacionalização é realizada a operação de compra e venda no mercado interno, que os clientes não possuem conhecimento nem contato com os fornecedores estrangeiros, que é responsável por toda a negociação no exterior e que os produtos comercializados possuem a marca "ANGHEBEN".

A respeito, transcrevem-se excertos do voto vencido do acórdão recorrido, no qual o relator enumera as provas que indicam ser a recorrente a pessoa jurídica que efetivamente negocia no exterior:

"Às fls. 628 e seguintes, constam mensagens eletrônicas trocadas pela empresa ANGHEBEN com as tratativas relativas ao embarque das mercadorias importadas.

Às fls. 601 a 611 constam fotos dos produtos importados com destaque da presença da marca ANGHEBEN. Ora, é absolutamente incomum que uma empresa qualificada como mera importadora interposta importe e comercialize produtos com marca própria. Supondo que ANGHEBEN fosse uma importadora interposta, cada novo real adquirente deveria se submeter a receber o produto de seu interesse próprio com uma marca pré-determinada. Alternativamente teríamos que supor que todos os reais adquirentes de diversas espécies de produtos estavam em conluio desde o início e aceitaram importar os produtos já com a marca "ANGHEBEN".

Às fls. 661 a 690 encontramos cópias dos passaportes dos administradores da empresa ANGHEBEN onde constam vários carimbos de entrada e saída da Aduana Chinesa bem como Vistos de Entrada concedidos pela China. Há datas contemporâneas à importação autuada. Novamente incomum a ocorrência desse tipo de viagem quando percebemos que na prática da interposição, em geral, a empresa interposta apenas recebe as documentação fraudada diretamente do real adquirente sem a necessidade de qualquer contato comercial com os exportadores.

[...]

Consta ainda no Termo de Declaração em Diligência Fiscal, fl. 39, item 14, que os contatos da ANGHEBEN com seus clientes são feitos através de representante comercial. Ora, a função de

um representante comercial é prospectar clientes para alavancar as vendas de uma empresa comercial. Se como diz a fiscalização, ANGHEBEN é uma empresa interposta, ou seja, ela é usada para importar produtos determinados por terceiros adquirentes, qual função teria o representante comercial da importadora interposta? À fl. 621 consta declaração do representante comercial responsável pela venda objeto deste processo e às fls. 657 a 659 consta a escrituração relativa aos pagamentos feitos a representantes comerciais."

Depreende-se, por um lado, que houve um pedido de compra e antecipação de recursos por parte da CONCREMAX atraindo a presunção do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002 e, por outro, a ANGHEBEN apresentou provas de sua participação no fechamento de frete, na prospecção de vendas em Mato Grosso, de pagamento de comissões aos representantes, contratos de sublocação com armazém geral e, obviamente, os documentos formais (comercial invoice, packing list, fechamentos de câmbio), não havendo nenhum indício da participação da CONCREMAX na negociação.

O problema que se põe é saber se estamos diante de uma presunção absoluta ou relativa. Entendo que na cadeia imediata de importação, ou seja, na relação entre importador e o primeiro adquirente, a situação descrita nestes autos levaria à configuração de importação por conta e ordem por ficção jurídica, se a ANGHEBEN fosse a importadora e a CONCREMAX fosse a encomendante, mesmo admitindo que a ANGHEBEN fosse a compradora no exterior e tivesse capacidade financeira.

Uma vez caracterizada a antecipação de recursos vinculada à operação de importação, incidiria, forçosamente, a figura da importação por conta e ordem, em decorrência da aplicação do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, aliado ao artigo 11, §3º da Lei nº 11.281/2006 e do parágrafo único do artigo 1º da IN SRF 634/2006, que restringe à importação por encomenda que os recursos sejam da importadora e não da encomendante. Nestes termos, se a importadora efetivamente negociasse com o exterior, sem qualquer intervenção da encomendante, inclusive sem adiantamento de recursos, a operação seria por encomenda. Se nesta mesma configuração, houvesse algum adiantamento de recursos, ainda que a importadora provasse ser a única negociante, ainda assim a operação seria presumivelmente tratada como se por conta e ordem fosse, pois não faria o menor sentido estipular um controle aduaneiro rígido e os efeitos dos artigos 77 a 81 da MP nº 2.158-35/2001 para uma encomenda sem adiantamento de recursos e, simplesmente, deixar uma encomenda com adiantamento de recursos sem sujeição aos procedimentos de controle aduaneiro e aos efeitos mencionados.

Porém, esta presunção na primeira etapa da cadeia acaba por se relativizar nas etapas subsequentes, em razão de que a informação prestada na DI possuir apenas um campo para o real adquirente. Se houvesse, por exemplo, uma trading importando para um atacadista, único negociante no exterior, que revendesse sob encomenda e com adiantamento parcial a uma varejista, que efetuasse a mesma operação sob encomenda e com adiantamento com um consumidor final: quem deveria constar na DI? O consumidor final?

As provas apresentadas pela ANGHEBEN mostram que foi ela quem efetivamente negociou a compra no exterior, não tendo sido levantado pela fiscalização outros elementos capazes de invalidar as provas trazidas pela recorrente, como comprovação de que as negociações ocorreram com outras PJ que não as informadas ou, presumivelmente, pela falta

de comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos dos intermediários envolvidos, atraindo a aplicação do §3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1455/1976.

No caso, a ANGHEBEN informou a operação como sendo por conta e ordem, apresentou provas que foi a efetivamente negociante no exterior, os produtos possuem sua logomarca, possui escritórios de representação comercial que prospectam as vendas e indicou possuir capacidade financeira para suportar todas as importações, não havendo acusação em sentido contrário.

Destaca-se, ainda, que o real adquirente acusado é consumidor final da mercadoria. Seria o caso então de a IZE informar na DI que o real adquirente seria a CONCREMAX, deixando a ANGHEBEN fora do controle aduaneiro, sendo ela a equiparada ao IPI, uma vez que a CONCREMAX não efetuou revenda? Como deveria ocorrer a liquidação da operação, a transferência dos recursos, se a ANGHEBEN foi a efetiva negociante no exterior e a IZE foi considerada importadora regular?

Assim, apesar de ter havido os adiantamentos, a presunção nas cadeias posteriores deve ser relativizada, admitindo prova em contrário, o que ocorreu nos presentes autos, onde a ANGHEBEN trouxe documentos que indicam ser ela, de fato, a negociante com o exterior e a proprietária primeira das mercadorias.

A análise das demais razões resta prejudicada.

Diante de todo o exposto, voto dar provimento aos recursos voluntários.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède