



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

Processo nº 15956.720081/2013-79
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-003.320 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2014
Matéria Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
Recorrente CÓRDOBA INDUSTRIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

DIREITO TRIBUTÁRIO.DESCRICÃO DA REALIDADE FÁTICA.
COMPROVAÇÃO. INDÍCIOS CONVERGENTES.

O Direito Tributário não é avesso à utilização da prova indiciária ou indireta para referendar a desconsideração de atos, fatos ou negócios jurídicos aparentes, desde que a comprovação resulte de uma soma de indícios convergentes que leve a uma encadeamento lógico suficientemente convincente da ocorrência do fato.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estão sob a direção, o controle ou a administração de outra, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Empresas que, embora tenham situação jurídica distinta, são dirigidas de fato pelas mesmas pessoas, com movimentação financeira entre as empresas, identidade de setor contábil, formam um grupo econômico, sendo solidariamente responsáveis pelas contribuições previdenciárias de qualquer uma delas.

COMPETÊNCIA. JUSTIÇA DO TRABALHO. LANÇAMENTO.

A competência da Justiça do Trabalho para processar e julgar ações e controvérsias oriundas ou decorrentes da relação de trabalho (artigo 114, I e IX, da CF) não se confunde e nem se sobrepõe à competência privativa de constituição de crédito tributário estabelecida no art. 142 do CTN.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS.

Tendo a multa de ofício natureza jurídica penalidade tributária, ela integra o conceito de crédito tributário, nos termos do artigo 142 do CTN, sujeitando-se aos juros moratórios referidos nos artigos 161 do CTN e 61 da Lei nº 9.430/96.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. O Conselheiro Leo Meirelles do Amaral acompanhou pelas conclusões

(assinado digitalmente)
LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente), Arlindo da Costa e Silva, Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e André Luís Mársico Lombardi.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação das recorrentes, mantendo os créditos tributários lançados.

Adotamos trecho, com destaques nossos, do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 1.545e seguintes), que bem resume o quanto consta dos autos:

DA AUTUAÇÃO

Consoante o item 14 do relatório fiscal (REFISC) anexado às fls. 19 a 65, no curso do procedimento de fiscalização na empresa CORDOBA INDUSTRIAL LTDA., instaurado para a verificação do cumprimento, pela referida pessoa jurídica, de suas obrigações relativas às contribuições destinadas à previdência social e a outras entidades e fundos, foram lavrados os seguintes autos de infração:

1. Integrantes deste processo

AI	NATUREZA DO CRÉDITO	VALOR
51.027.620-2	Contribuições previdenciárias a cargo da empresa, incidentes sobre remunerações por ela pagas a segurados empregados e contribuintes individuais (sócios da empresa) no período de janeiro a dezembro de 2009.	1.939.289,94
51.027.621-0	Contribuições previdenciárias a cargo dos segurados empregados, incidente sobre remunerações que lhes foram pagas, devidas ou creditadas pela empresa no período de janeiro a dezembro de 2009.	505.226,07

Assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

2. Integrantes do processo nº 15956.720080/2013-24

AI	NATUREZA DO CRÉDITO	VALOR
37.331.006-4	Contribuições previdenciárias a cargo da empresa, incidentes sobre remunerações por ela pagas a segurados empregados e contribuintes individuais (sócios da empresa) no período de janeiro a dezembro de 2008.	1.095.096,64
37.331.007-2	Contribuições previdenciárias a cargo dos segurados empregados, incidente sobre remunerações que lhes foram pagas, devidas ou creditadas pela empresa no período de janeiro a dezembro de 2008.	259.068,13

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 28/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 27/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBAR

DI

Impresso em 29/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

3. Integrantes do processo nº 15956.720082/2013-13

AI	NATUREZA DO CRÉDITO	VALOR
37.331.008-0	Contribuições destinadas a terceiros (INCRA, SENAI, Sesi, SEBRAE e SALÁRIO-EDUCAÇÃO), a cargo da empresa, incidentes sobre remunerações por ela pagas a segurados empregados no período de janeiro a dezembro de 2008.	187.824,41
37.331.005-6	Multa por ter a empresa apresentado suas GUIAS DE RECOLHIMENTO DO FGTS E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL - GFIP do período fiscalizado com dados não correspondentes à totalidade dos fatos geradores de contribuições previdenciárias.	9.445,59

4. Integrantes do processo nº 15956.720110/2013-01

AI	NATUREZA DO CRÉDITO	VALOR
51.039.494-9	Contribuições destinadas a terceiros (INCRA, SENAI, Sesi, SEBRAE e SALÁRIO-EDUCAÇÃO), a cargo da empresa, incidentes sobre remunerações por ela pagas a segurados empregados no período de janeiro a dezembro de 2009.	366.288,92
51.027.619-9	Multa por ter a empresa deixado de apresentar à fiscalização documentos e livros relacionados com fatos geradores de contribuições previdenciárias.	17.173,58

Ainda nos termos do mencionado relatório:

1º) A análise do histórico contratual das empresas **CÓRDOBA INDUSTRIAL LTDA. e TECHNOPULP INDUSTRIAL LTDA.**, e da filiação dos seus respectivos sócios, demonstra a formação de **empresas familiares** – ou seja, cujos sócios pertencem à mesma família – e que constituem **grupo econômico de fato**;

2º) A empresa que historicamente detém a **tecnologia, estrutura técnica, máquinas, equipamentos e local para fabricação dos produtos e prestação dos serviços** vendidos pelo grupo, sempre foi a **TECHNOPULP, criada em 1977** pelo engenheiro químico Pedro Gustavo Córdoba, **pai dos sócios das duas pessoas jurídicas retro citadas**;

3º) A fiscalização concluiu que a **CÓRDOBA** foi criada em 1999, período em que a **TECHNOPULP** já estava enquadrada no **Simples**, com a exclusiva finalidade de **desviar o faturamento do grupo** e, com isso, diminuir o faturamento da empresa enquadrada no Simples Nacional, diminuindo a carga tributária previdenciária total do grupo;

4º) Com efeito, a **TECHNOPULP**, que concentra toda a mão de obra do grupo, fica com uma pequena parte do faturamento para cobrir suas despesas e dar lucro, enquanto a **CÓRDOBA** concentra todo o restante do faturamento, ou melhor, quase a totalidade do faturamento (**92,78% em média**), livrando-se da incidência da alíquota do Simples sobre este faturamento, pois só tem um empregado de limpeza registrado na folha de pagamentos;

5º) Os fatos tidos pela fiscalização como **geradores das contribuições lançadas são os seguintes**:

a) no caso das **contribuições** exigidas com base no **inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212/91**, os dispêndios da **CÓRDOBA** com o custeio de **despesas pessoais dos sócios, considerados pagamentos de pro labore indireto**; e

b) no caso das **contribuições** exigidas com base no art. 20 e nos **incisos I e II do art. 22**, todos da referida lei de custeio, os pagamentos realizados às **empresas F. R. MOLINA COMERCIAL E SERVIÇOS – ME, GIACOMELI COM. E ASSISTÊNCIA TÉCNICA EM EQUIP. INDUSTRIAIS LTDA. – ME, L. A. DE FREITAS COMÉRCIO E ASSISTÊNCIA TÉCNICA EM EQUIP. INDUSTRIAIS – ME e P. R. CÓRDOBA COMERCIAL E SERVIÇOS – ME**, tendo em vista a **desconsideração de sua personalidade jurídica e consequente enquadramento de seus titulares como empregados da CÓRDOBA**;

6º) Pelos motivos articulados nos itens 12.1 a 12.10 do REFISC, **foi também desconsiderada a contabilidade da empresa, servindo esta apenas como elemento de prova dos levantamentos resultantes da ação fiscal**;

7º) Os fatos descritos nos itens 15.4.1 a 15.4.7 do mesmo relatório permitem concluir pela ocorrência, em tese, do crime de sonegação fiscal, o que, sobre constituir objeto de Representação ao Ministério Público Federal, ensejou a constituição de créditos cujos fatos geradores ocorreram há mais de cinco anos contados dos respectivos lançamentos; e

8º) Tendo em vista a configuração do grupo econômico de fato acima referido, a **TECHNOPULP** (que, aliás, restou excluída do Simples Nacional em decorrência de representação lavrada pelo auditor fiscal notificante) **responde solidariamente pelos créditos lançados, a teor do disposto, sobretudo, no inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91**.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformadas com os lançamentos, a **CÓRDOBA** e a **TECHNOPULP** impugnaram-nos por meio dos expedientes anexados, respectivamente, às fls. 1492 a 1511 e 1456 a 1472 (...)

Como afirmado, a impugnação apresentada pelas recorrentes foi julgada improcedente, tendo as recorrentes apresentado, tempestivamente, os recursos (de idêntico teor) de fls. 1.591 e seguintes; e de fls. 1.647 e seguintes nos quais alegam, em apertada síntese:

* os elementos constantes dos autos foram verificados em 2013, não sendo adequados a comprovar a suposta existência de grupo econômico nos anos de 2008 e 2009;

* no período autuado, a administração da sociedade era de responsabilidade de **Pedro Gustavo Córdoba** (falecido em junho de 2009), fundador da Technopolp Industrial

Ltda. Este teria sido o próprio fundador da empresa, trinta e dois anos antes (1977), não podendo ser considerado como interposta pessoa de seu próprio filho Pedro Córdoba Jr., administrador da Córdoba Industrial Ltda. Quando da fundação da empresa este teria apenas sete anos. Portanto, não se pode concluir que a Technopulp Industrial Ltda., na época dos fatos geradores, fosse administrada por Pedro Córdoba Jr.;

- * incompetência da fiscalização para presumir vínculo empregatício;

- * inexistência de vínculo empregatício nas relações estabelecidas entre as recorrentes e as pessoas jurídicas mencionadas nos autos, tratando-se de mera terceirização da atividade-meio, com vistas ao ganho de eficiência. A conduta da fiscalização viola o art. 129 da Lei nº 11.196/05;

- * indevida cobrança de *pro-labore*, posto não haver comprovação de que havia prestação de serviços;

- * impossibilidade de exigências de juros de mora sobre multas de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Grupo Econômico. Quanto à formação do grupo econômico, alegam as recorrentes que os elementos constantes dos autos foram verificados em 2013, não sendo adequados a comprovar a suposta existência de grupo econômico nos anos de 2008 e 2009. Acrescenta que, no período autuado, a administração da Technopulp Industrial Ltda. era de responsabilidade de Pedro Gustavo Córdoba (falecido em junho de 2009), fundador da empresa. Este teria sido o próprio fundador da empresa, trinta e dois anos antes (1977), não podendo ser considerado como interposta pessoa de seu próprio filho Pedro Córdoba Jr., administrador da Córdoba Industrial Ltda. Quando da fundação da empresa este teria apenas sete anos. Portanto, não se pode concluir que a Technopulp Industrial Ltda., na época dos fatos geradores, fosse administrada por Pedro Córdoba Jr..

Cumprе destacar que os fatos sustentados no Relatório Fiscal e cancelados pela decisão de primeira instância não foram devidamente rebatidos na peça recursal, que se restringiu a reproduzir a peça impugnatória.

Para começar, vejamos alguns pequenos trechos do Relatório Fiscal, que, como já brilhantemente destacado no decisório *a quo*, bem representam as conclusões da autoridade fiscal:

(...) membros da mesma família, trabalhando no mesmo ramo de atividade, com os mesmos produtos, apenas separadas em duas pessoas jurídicas (...) com a finalidade exclusiva de suprimir ou reduzir a carga tributária da contribuição previdenciária (...) a Córdoba, que só tem um empregado registrado na limpeza, que, na verdade, trata-se de uma empregada doméstica, conforme informado pelo próprio Pedro. (...) a Córdoba foi criada em 1999, período em que a Technopulp já estava enquadrada no Simples, com a exclusiva finalidade de desviar o faturamento do grupo e, com isso, diminuir o faturamento da empresa enquadrada no Simples Nacional, diminuindo a carga tributária previdenciária total do grupo. (...) a Córdoba concentra todo o restante do faturamento, ou melhor, quase a totalidade do faturamento (92,78% em média), livrando-se da incidência da alíquota do Simples sobre este faturamento, pois só tem um empregado de limpeza registrado na folha de pagamentos.

Como se vê, a autoridade fiscal constatou que o faturamento obtido pela Córdoba seria decorrente do desfrute direto da mão de obra alocada na Technopulp e que, portanto, deve recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração destes segurados empregados e dos contribuintes individuais, respondendo a Technopulp como devedora solidária (art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91).

Exposta a tese fiscal, passamos a enfrentar os argumentos recursais e a apresentar as provas constantes dos autos.

Alegam as recorrentes que os elementos constantes dos autos foram verificados em 2013, não sendo adequados a comprovar a suposta existência de grupo econômico nos anos de 2008 e 2009. Em verdade, a investigação tomou por base os documentos da época dos fatos geradores, de sorte que a argumentação se mostra equivocada.

Ademais, como destacado na decisão de primeira instância, como nem sempre é possível formar provas diretas dos fatos por provar (*factum probandum*), o ordenamento jurídico aceita, sem maiores abalos, que se tome como ponto de partida um fato base (*factum probatum*) para a apreensão ou demonstração daquele fato que se pretende comprovar, “por obra do raciocínio e da experiência” (BONILHA. Paulo Celso B. in ‘Da prova no Processo Administrativo Tributário’, Editora Dialética, São Paulo, 1997, p. 92).

Trata-se da utilização da prova indireta ou indiciária, sendo que o Direito Tributário não é avesso à sua utilização, desde que as conclusões extraídas resultem de uma soma de indícios convergentes que leve a uma encadeamento lógico suficientemente convincente da ocorrência do fato por provar (*factum probandum*). O que não se aceita são meras suspeitas ou indícios relativamente isolados ou não concatenados. Vejamos se os indícios apontados no Relatório Fiscal, tomados em conjunto, mostram-se suficientes para comprovar a existência de grupo econômico.

Quanto ao procedimento de **destinação do faturamento na Córdoba e de alocação da mão de obra na Technopulp**, temos os seguintes números:

Empresa	Faturamento		Folha de Pagamentos	
Ano	2008	2009	2008	2009
Córdoba	16.111.626,71	15.640.217,18	15.518,33	17.790,47
Technopulp	1.258.015,99	1.212.243,65	585.109,55	595.498,02

Empresa	Percentual do Faturamento		Percentual da Folha	
Ano	2008	2009	2008	2009
Córdoba	92,76%	92,81%	2,58%	2,90%
Technopulp	7,24%	7,19%	97,42%	97,10%

Já no item “04.Ordenados, Salários, Comissões, Gratif. e Outras Remunerações a Empregados” da “Ficha 70 – Informações Previdenciárias” das Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – **DIPJ’s** verificou-se os seguintes valores lançados de **despesas com pessoal**:

Empresa	2008	2009
Technopulp	Não declarou	0,00
Córdoba	482.500,00	523.740,00

Ou seja, **os empregados estão registrados e declarados na Technopulp, mas a despesa com pessoal está declarada integralmente na Córdoba**, tratando-se apenas de simulação para encobrir a real natureza das operações. Assim, a Córdoba considerou, indevidamente, as despesas com pessoal da Technopulp no cálculo de apuração do seu lucro, o que tem reflexos diretos nos tributos que têm como base de cálculo o lucro líquido (ex: imposto de renda), fraudando o fisco federal, fato que foi objeto de representação administrativa.

Com base nesses e em outros dados, afirma a autoridade fiscal e não é negado pelas recorrentes, que **a Córdoba obtém todo o seu faturamento com a venda de produtos e serviços obtidos com a mão de obra prestada por empregados formalmente contratados pela Technopulp.**

Portanto, se tomados tais fatos como verdade, já que não contestados, pode-se afirmar que as empresas **incidem na figura prevista no art. 265 da Lei nº 6.404/76 (grupo de sociedades)**, pois **combinam “recursos ou esforços para a realização de seus respectivos objetos”, além de participarem “de atividades ou empreendimentos comuns”.**

Apurou ainda a autoridade fiscal que, em diligência à Rua Américo Reis nº 332, endereço da Córdoba, verificou-se que **“o espaço físico das duas empresas é conjugado, ou seja, trata-se de um imenso galpão com entradas pelas duas ruas (Av. Marechal Costa e Silva nº 3.263 e Rua Américo Reis nº 332), pintados e identificados no mesmo padrão, que servem às duas empresas indistintamente”.**

Para demonstrar isto, foram juntadas aos autos fotos que comprovam ainda que **o galpão da Córdoba “é, na verdade, ocupado e utilizado pelos empregados da Technopulp. As máquinas, equipamentos e pessoal, tudo é personalizado com a marca Technopulp; os funcionários também são os empregados da Technopulp, mas trabalhando no endereço da Córdoba” e que “o contrário também ocorre na parte administrativa, comercial e direção, conforme foi informado pelo responsável técnico da Technopulp e constatado posteriormente”:**

A Technopulp, que está registrada na Av. Marechal Costa e Silva nº. 3.263, tem suas áreas comercial e administrativa na filial da Córdoba, na Av. Vereador Manir Calil nº. 276, no bairro Alto da Boa Vista, conforme assentado pela própria empresa nos cartões de visita de seus empregados. O próprio número do telefone da Technopulp divulgado em sua página na internet (16 3911-7474) e nos cartões de visita está instalado na Av. Vereador Manir Calil nº. 276, em nome da Córdoba (vide 4 CONTAS TELEFONICA.pdf, "PÁGINA NA INTERNET TECHNOPULP.pdf" e "CARTÕES DE VISITA TECHNOPULP.pdf" anexos).

5.6. Portanto, no que diz respeito ao aspecto estrutural e organizacional das empresas, pode-se comprovar que as duas empresas compartilham recursos físicos, técnicos, de pessoal, operacionais, de máquinas e equipamentos, enfim, tudo é compartilhado, ou seja, as duas empresas se misturam completamente, estão livremente distribuídas e organizadas nas instalações das duas empresas, compartilhando e dividindo todos os seus recursos, demonstrando que, na verdade, são uma única organização, apenas separadas formalmente em duas pessoas jurídicas por uma questão tributária, meramente para usufruir indevidamente do benefício tributário do Simples Nacional.

Novamente, há que se ressaltar que tais fatos não foram contestados pelas recorrentes.

Quanto à **real administração da Technopulp, que seria exercida de fato pelo Pedro, sócio e administrador da Córdoba**, apesar da contestação em sede recursal, tal **fato confirmado pelo próprio Pedro** em reunião na empresa no dia 22/01/2013, quando da entrega dos TIF nº. 01 e 02:

ele mesmo explicou que as empresas são eminentemente técnicas, de engenharia, e que sua irmã, Maria Beatriz de Córdoba, sócia da Technopulp, não tem conhecimento técnico para administrar a empresa e, portanto, as duas empresas sempre foram administradas por ele, tanto no aspecto técnico como no administrativo, comercial e financeiro, desde o afastamento de seu pai, e inclusive até a presente data.

8.2. Em todas as visitas feitas à Technopulp para entrega de intimações, tanto em seu endereço formal na Av. Marechal Costa e Silva nº. 3.263 quanto no seu endereço administrativo-técnico comercial na filial da Córdoba na Av. Vereador Manir Calil nº 276 no Alto da Boa Vista, esta fiscalização sempre foi recebida pelo Pedro. Nunca fomos recebidos ou encontramos os sócios da Technopulp presentes na empresa. Sempre nos foi informado que os mesmos não comparecem nem participam da administração da empresa e que o responsável pelas empresas é o Pedro.

(...)

8.4. Na ocasião das demais visitas à Technopulp para entrega de novas intimações, fomos informados que a Maria Beatriz de Córdoba estava viajando e que o outro sócio, Danilo César Nather, não comparece nem participa de nenhuma forma da administração da empresa. Nestas ocasiões, quem recebeu as intimações foi a assistente financeira da Technopulp, Rosana Ferreira Spadella.

(...)

8.13. A administração geral das duas empresas foi reiteradamente confirmada pelo Pedro, não havendo qualquer dúvida desta fiscalização quanto a este aspecto, fato já confirmado inclusive pelo próprio contador das empresas Danilo Fernandes Leite em diálogo pelo telefone para esclarecimento quanto à documentação solicitada em intimação.

Vê-se que as evidências são muitas, mas a fiscalização acrescenta ainda que:

TODOS os cheques da Technopulp emitidos no período da ação fiscal foram assinados pelo Pedro. Isso comprova que, além da representação técnica e comercial do grupo, o Pedro também exercia totalmente administração financeira, com livre movimentação das contas-correntes da Technopulp, constituindo-se também como administrador financeiro do grupo. Tal fato pode ser confirmado pelas assinaturas constantes das cópias dos cheques abaixo, um da Córdoba e outro da Technopulp, extraídos dos arquivos anexos "CHEQUES TECHNOPULP.pdf" e "CHEQUES CÓRDOBA - 1a

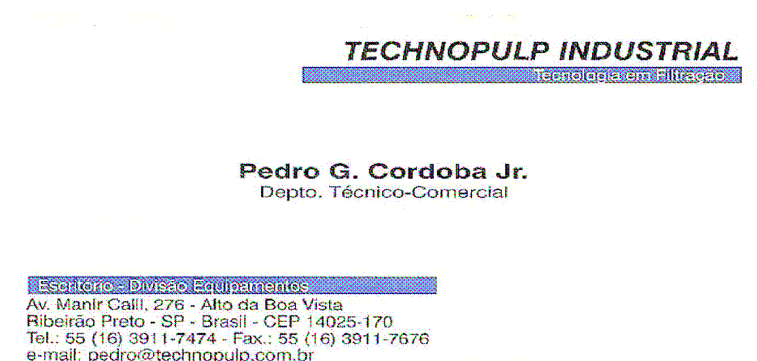
ENTREGA.pdf" e "CHEQUES CÓRDOBA - 2a ENTREGA.pdf", as quais foram apresentados pela empresa à fiscalização em resposta às intimações.

E que:

O TCRF n.º. 03 e o TIF n.º. 04 enviados à Technopulp para solicitação de documentos foram recebidos pelo Pedro, sócio e administrador da Córdoba, conforme consignado nos AR n.º. RQ 77670687 0 BR e RQ 77670681 8 BR respectivamente, devolvidos pelos correios após a entrega (vide "TCRF 03.pdf" e "TIF 04.pdf" anexos).

Há ainda outra prova irrefutável:

A representação técnica e comercial mencionada anteriormente pode ser mais uma vez comprovada pelo próprio cartão de visita apresentado pelo Pedro na ocasião da primeira visita da fiscalização para entrega do TIPF-D à Technopulp e TIPF à Córdoba. Como pode ser observado na cópia abaixo, o cartão do Pedro é personalizado e timbrado da Technopulp, com endereço, telefone e e-mail desta empresa, e com lotação no departamento técnico-comercial da Technopulp. (vide "CARTÃO DE VISITA PEDRO.pdf").



Do ponto de vista financeiro, a ligação entre as empresas também se mostra patente:

A fiscalização encontrou lançamentos de pagamentos de despesas pessoais dos sócios da Córdoba no Relatório de Movimento Financeiro - RMF da Technopulp (vide "RELATÓRIO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA TECHNOPULP.pdf" anexo), conforme seguem alguns exemplos:

(...)

9.5. Da mesma forma, despesas da Technopulp foram pagas pela Córdoba através de pagamentos via internet na conta-

corrente nº. 31520-9 da Córdoba no banco Itaú, conforme lançamentos abaixo extraídos do RMF da Technopulp:

Como destacou a decisão de origem, **“conquanto formalmente dotadas de personalidade jurídica própria, foram constituídas com objetivos comuns e para cuja consecução combinavam recursos e esforços”**:

9.6. Além disso, a fiscalização encontrou no **RMF da Córdoba diversos pagamentos feitos a título de "Empréstimo" à pessoa física, descritos no RMF de 2008 e 2009 como "TP Adiantamento", e intimou a empresa a prestar os esclarecimentos sobre estes pagamentos no TIF nº. 04 e reiterado no TIF nº 05.**

9.7. Na ocasião da entrega do TIF nº 05 à empresa no dia 20/02/2013, acompanhado do AFRFB Aparecido Magalhães, o **Pedro e o contador Danilo informaram que estes pagamentos se referem, na verdade, a despesas da Technopulp (por isso "TP": abreviação de Technopulp) feitas pela Córdoba no período em que aquela empresa passou por dificuldades financeiras.**

9.8. Entretanto, a fiscalização não encontrou na contabilidade nem nas declarações de imposto de renda das empresas **Technopulp e Córdoba nenhum lançamento de empréstimo entre as empresas, indicando que, na verdade, não houve empréstimo algum, mas sim o simples pagamento de despesas da Technopulp pela Córdoba. As despesas montaram os valores mensais abaixo, os quais estão discriminados nos documentos "DESPESAS TECHNOPULP PAGAS PELA CORDOBA 2008.pdf" e "DESPESAS TECHNOPULP PAGAS PELA CORDOBA 2009.pdf" anexos.**

Assim, além de configurarem grupo econômico (regra de responsabilidade tributária insculpida no art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91, com a conseqüente lavratura do Termo de Sujeição Passiva Solidária), tais condutas são ainda reprováveis à luz da legislação tributária (desconsideração da contabilidade e multa qualificada) e, também, ao que parece, sob a ótica da legislação penal tributária, razão pela qual foi devidamente emitida a competente Representação Fiscal para Fins Penais.

Competência. Lançamento. Caracterização do Vínculo de emprego. Em arrazoado que despreza lições pueris de Direito, sustentam as recorrentes a incompetência da fiscalização para presumir vínculo empregatício.

Como se sabe, a competência atribuída pela Constituição Federal à Justiça do Trabalho para processar e julgar ações e controvérsias oriundas ou decorrentes da relação de trabalho (artigo 114, I e IX, da CF) não se confunde e nem se sobrepõe à competência privativa de constituição de crédito tributário estabelecida no art. 142 do CTN, não assistindo razão à recorrente. Destarte, inexistente qualquer linha de compreensão que possibilite o acatamento da tese das recorrentes.

Documento assinado eletronicamente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 28/

08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 27/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBAR

DI

Impresso em 29/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Quanto à caracterização do vínculo, sustentam as recorrentes a inexistência de vínculo empregatício nas relações estabelecidas entre as recorrentes e as pessoas jurídicas mencionadas abaixo, sendo que a contratação tratava-se de mera terceirização da atividade-meio, com vistas ao ganho de eficiência. A conduta da fiscalização viola o art. 129 da Lei nº 11.196/05:

- FR Molina Comercial e Serviços - ME (FERNANDO RICCI MOLINA);
- Giacomeli Comércio e Assistência Técnica em Equipamentos Industriais Ltda. - ME (SANDRO OLIVEIRA);
- L.A. de Freitas Comércio e Assistência Técnica em Equipamentos Industriais Ltda. - ME (LUIZ ANTÔNIO DE FREITAS); e
- P.R. Córdoba Comercial e Serviços -ME (PEDRO RICARDO CÓRDOBA).

Examinemos os argumentos constantes do Relatório Fiscal para concluirmos se tais fatos são suficientes para demonstrar a correção do lançamento:

- *As supostas pessoas jurídicas não tinham endereço comercial fixo, valendo-se de endereços residenciais para o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas - CNPJ;*

- *Seus titulares identificavam-se como funcionários do Departamento Técnico-Comercial da Technopulp, com cartões de visitas timbrados com o logotipo, endereço, telefone e email da empresa;*

- *Não tinham nenhuma despesa com aluguel, materiais de escritório, água, luz, telefone, etc, enfim, como seu local de trabalho diário era na Córdoba, não tinham nenhuma despesa operacional;*

- *Trabalhavam fisicamente nas instalações da Córdoba, cada um com seu ambiente próprio de trabalho na mesma sala e sob a supervisão do sócio da Córdoba e administrador do grupo Córdoba/Technopulp, Pedro Gustavo Córdoba Jr;*

- *Têm em seu CNPJ o mesmo Código e Descrição da Atividade Econômica - CNAE Principal 33.14-7-99: **Manutenção e reparação de outras máquinas e equipamentos para usos industriais não especificados anteriormente, e mesmo Código e Descrição das Atividades Econômicas Secundárias - 47.89-0-99: Comércio varejista de outros produtos não especificados anteriormente, porém comercializam, na verdade, os produtos e serviços prestados pelo grupo Córdoba/Technopulp, pois não fabricam ou representam nenhum outro produto ou fabricante;***

- *Apresentavam-se diante do mercado como projetistas do Departamento Técnico- Comercial da Technopulp;*

- *Algumas vezes recebiam altos valores como adiantamentos, **que eram utilizados para compra de imóveis em nome de seus titulares ou beneficiários indicados por eles;***

- A exceção da Giacomeli, todas as outras pessoas jurídicas são firmas individuais e foram abertas no mesmo período nos dias 21 e 28/11 e 19/12/2007, tendo todas o mesmo contador da Córdoba, Danilo Fernandes Leite;

- À exceção da Lanfrei, todas emitiam notas fiscais seqüenciais contra a Córdoba iniciadas no n.º. 000001, todas do mesmo modelo de talonário impressos pela Gráfica Levi Ltda, com o mesmo texto no corpo da nota "serviços prestados conforme contrato de manutenção ano base 2007" e preenchidas pela mesma pessoa, conforme comparação das caligrafias. A Lanfrei também emitiu notas fiscais seqüenciais, porém iniciando no n.º. 0101 e seguindo seqüencialmente sem pular uma nota, todas também emitidas contra a Córdoba. As notas seqüenciais comprovam a habitualidade (ou não eventualidade) e exclusividade do trabalho destas supostas pessoas jurídicas para a Córdoba;

- As notas fiscais emitidas não refletiam os valores reais pagos pela Córdoba às supostas pessoas jurídicas, nem quando comparadas aos valores informados no Relatório de Movimentação Financeira da Córdoba, nem aos valores declarados nas DIPJ;

- Por fim, todas as vezes que a fiscalização diligenciou a empresa para entrega de intimações os titulares das supostas pessoas jurídicas estavam trabalhando na sala do Departamento Técnico- Comercial do grupo Córdoba/Technopulp, a exceção do Pedro Ricardo Córdoba, que não está mais no grupo, segundo informou o Pedro, e a Rosa M. Giacomeli Oliveira, que é apenas esposa e sócia do Sandro Oliveira na Giacomeli.

A falta de endereço comercial; a presença e a identificação enquanto funcionários (projetistas) do Departamento Técnico-Comercial da Technopulp; a indicação da mesma atividade econômica no CNPJ; os cartões de visitas timbrados com o logotipo, endereço, telefone e e-mail da empresa; a ausência de despesas próprias; a supervisão do sócio da Córdoba e administrador do grupo Córdoba/Technopulp, Pedro Gustavo Córdoba Jr; e a emissão as notas fiscais seqüenciais contra a Córdoba (praticamente todas iniciadas no n.º. 000001, todas do mesmo modelo de talonário impressos pela Gráfica Levi Ltda, com o mesmo texto no corpo da nota "serviços prestados conforme contrato de manutenção ano base 2007" e preenchidas pela mesma pessoa, conforme comparação das caligrafias), são provas irrefutáveis da inexistência de uma relação comercial entre pessoas jurídicas e indícios veementes da presença dos requisitos da relação de emprego, tanto que tais fatos sequer foram diretamente enfrentados pelas recorrentes.

Ademais, todas as notas fiscais apresentam na descrição dos serviços o mesmo texto: "serviços prestados conforme contrato de manutenção ano base 2007", sendo que Pedro, sócio e administrador da Córdoba, justificou que não há contratos, que foi apenas uma descrição para emitir a nota. Em resposta ao TIF n.º. 05 em 08/03/2013 a Córdoba confirmou que "não há contrato expresso e sim tácito entre as partes", entre outras alegações (vide "RESPOSTA AO TIF 05 - 02.pdf" anexo). Como se vê, realmente a relação jurídica não é nem nunca foi entre pessoas jurídicas, mas sim entre a Córdoba e seus empregados do

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 28/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 27/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBAR

DI

Impresso em 29/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Departamento Técnico- Comercial, ou seja, uma relação trabalhista entre empregador-empregado.

A reforçar a malversação da relação estabelecida, consta do Relatório Fiscal que:

11.3.22. A fiscalização recebeu cópia dos cheques utilizados para pagamento das supostas pessoas jurídicas do Departamento Técnico-Comercial, extraídos do RMF da Córdoba, e observou que **os valores no RMF de vários cheques são diferentes dos valores reais das cópias dos cheques, conforme planilha abaixo (vide "CHEQUES PGTO DEPTO TECCOML. pdf" e "COPIAS CHEQUES PGTO DEPTO TEC-COML.pdf" anexos):**

(...)

11.3.24. Além disso, a fiscalização constatou que:

- **TODOS os cheques são nominais à própria empresa Córdoba Industrial Ltda. e endossados no verso pelo signatário Pedro, a fim de permitir o saque em dinheiro diretamente no caixa do banco sem a identificação do destinatário;**

- **TODOS os cheques foram sacados em dinheiro no caixa do banco, ou seja, NENHUM cheque foi depositado nas contas das supostas pessoas jurídicas, nem mesmo aqueles que os valores informados no RMF são iguais aos das cópias dos cheques.**

(...)

11.3.26. Estas condutas demonstram a intenção da empresa, em conluio com as supostas pessoas jurídicas do Departamento Técnico-Comercial, de ocultar estes pagamentos e dificultar sua identificação e destinação.

11.3.27. Quando perguntado sobre o motivo pelo qual a empresa realizava estes pagamentos desta forma, o **Pedro argumentou que atendia a um pedido dos funcionários do Departamento Técnico-Comercial, titulares das supostas pessoas jurídicas, que preferiam receber seus pagamentos em dinheiro.**

(...)

11.3.30. **Matéria publicada pela Unicamp em 29/05/2007 sobre a Technopulp apresenta o Fernando Ricci Molina, titular da F. R. Molina como projetista do Departamento de Engenharia Mecânica da Technopulp, conforme parte do texto abaixo: (vide arquivo "NOTICIA TECHNOPULP FERNANDO RICCI MOLINA.pdf" ou acesse <http://www.inovacao.unicamp.br/pipe/report/070529-technopulp.shtml>)**

"A equipe da empresa enumera outras diversas vantagens em relação ao filtro convencional. "O filtro rotativo pesa 40 toneladas, enquanto o da Technopulp pesa apenas oito. O

rotativo desperdiça 4% do açúcar para a torta. Nosso índice é de 1,5%. Em uma safra, o equipamento da Technopulp consegue recuperar aproximadamente 10 mil sacos de 50 quilos de açúcar da torta", garante Fernando Ricci Molina, projetista do Departamento de Engenharia Mecânica da Technopulp, que está há 15 anos na empresa e acompanhou suas principais conquistas".

11.3.31. Observa-se que a matéria enquadra o Fernando Ricci Molina, titular da F. R. Molina, como projetista do Departamento de Engenharia Mecânica da Technopulp e ainda informa o mesmo estava na empresa há 15 anos.

Amparado em abalizada doutrina (incluindo o já saudoso Amauri Mascaro Nascimento), o ilustre Relator da decisão de origem traça um interessante paralelo entre as notas caracterizadoras subordinação e o caso em tela. Pedimos vênia para transcrição na íntegra, com destaques nossos, como de costume:

Veja-se que diversas situações aventadas nas lições acima foram constatadas pela fiscalização, a saber:

“atuação do trabalhador no local onde se situa o estabelecimento do empresário”

Deveras, de acordo com o item 11.4 do REFISC, os titulares das empresas F.R. MOLINA, GIACOMELI COMÉRCIO E ASSISTÊNCIA TÉCNICA, L. A. DE FREITAS e P. R. CÓRDOBA “Trabalhavam fisicamente nas instalações da Córdoba, cada um com seu ambiente próprio de trabalho na mesma sala e sob a supervisão do sócio da Córdoba e administrador do grupo Córdoba/Technopulp, Pedro Gustavo Córdoba Jr”.

“obrigação de comparecer ainda que periodicamente no estabelecimento”

Pelo que vimos no item anterior, essa obrigação parece suficientemente evidenciada.

“obrigação e permanecer à disposição do empresário mesmo sem prestar serviços”

A situação descrita no item 11.4 do relatório fiscal é claro indicativo da existência desta obrigação.

“continuidade do trabalho prestado para o mesmo destinatário”

No item 11.3.9 de seu relatório, o auditor notificante demonstra que a CÓRDOBA era a única empresa para a qual a F. R. MOLINA, a GIACOMELI COMÉRCIO E ASSISTÊNCIA TÉCNICA, a L. A. DE FREITAS e a P. R. CÓRDOBA prestam serviços no período.

Diante de um cenário de provas tão robustas e abundantes, só nos resta dizer que não assiste razão às recorrentes.

Pro-labore. Alega a recorrente ser indevida cobrança de *pro-labore*, posto não haver comprovação de que havia prestação de serviços.

O que se constata dos autos, novamente, é uma total dissonância entre os fatos evidenciados no Auto de Infração e a genérica e pouco substancial argumentação das peças recursais.

Como destacado no decisório *a quo*, “as impugnantes não negam que a CORDOBA INDUSTRIAL pagou aos sócios LAURA NATHER CORDOBA e PEDRO GUSTAVO CORDOBA JR. os valores demonstrados nas planilhas referidas no item 10.3 do REFISC, nem que os valores informados em GFIP a título de retiradas *pro-labore* desses sócios, demonstrados no item 10.2 do mesmo relatório, são significativamente inferiores àqueles. É incontroversa, pois, nos presentes autos a existência de discrepância entre os primeiros e os segundos valores retro citados.”

Quanto à natureza das verbas, as recorrentes não lograram êxito em demonstrar que tais pagamentos não consistiam, como alegam, em contraprestação pelo trabalho daquelas duas pessoas físicas, razão pela qual foram exigidas as respectivas contribuições previdenciárias, o que encontra amparo no disposto no § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 (*Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida*).

Diante da omissão das recorrentes em justificar tais despesas, não se pode negar a verossimilhança da tese fiscal, no sentido de que muitos dos pagamentos indicados parecem mesmo destinados ao custeio de despesas pessoais dos sócios (vide “referência” ou “históricos”: “DESP. IMOBILIAR: TAXA CONDOMÍNIO”, “DESP. IMOBILIAR.”, “CONDOMÍNIO ATLANTA”, “CONDOMÍNIO PHILADELPHIA 12/2007”, “CONDOMÍNIO ESTOCOLMO (SAUNA – VAPOR)”, “CONDOMÍNIO NO GUARUJÁ” e “ESCOLA VICTOR 03/2008”).

Portanto, do que dos autos consta, nenhum reparo merece o lançamento.

Multa. Juros. As recorrentes defendem a tese da impossibilidade de exigências de juros de mora sobre multas de ofício.

Vejamos o que determina a legislação a respeito:

Código Tributário Nacional (CTN)

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

*Art. 61. **Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições** administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

(...)

*§ 3º **Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)*

(destaques sempre nossos)

É sabido que, no Direito, as relações jurídicas obrigacionais pressupõem a existência de credores e devedores (vide nomenclatura classicamente adotada pelos nossos Códigos Civis de 1916 e 2002). Portanto, podemos afirmar que, a cada obrigação, há um correspondente um crédito e um respectivo débito.

No entanto, o Código Tributário Nacional e a legislação tributária em geral atribuem um sentido particular ao crédito tributário, de sorte que ele não surgiria concomitantemente à obrigação tributária (artigo 113, § 1º, do CTN), como se imaginaria em uma relação jurídica de qualquer outro ramo do direito, mas somente com a sua devida formalização, em regra pelo lançamento tributário (artigo 142 do CTN).

Aqui cabe fazer algumas ressalvas. O fato de o Direito Tributário definir a constituição do crédito tributário como uma etapa evolutiva na formação da exigibilidade, liquidez e certeza da obrigação tributária, não impede que reconheçamos a existência de um crédito jurídico, na acepção comum do Direito, até porque não há obrigação sem crédito e débito correspondente, como afirmado anteriormente. Tal concepção apenas representa uma posição garantista do legislador face a eventuais abusos do Estado, até porque o Estado é o único ente de nossa sociedade que pode constituir, unilateralmente, um crédito líquido, certo e, futuramente, exigível. Portanto, a estrutura normativa da obrigação tributária não é excludente do conceito vulgar de crédito (e de débito), apenas devemos estar atentos que este crédito é diferente daquele constituído na forma da legislação tributária.

Pois bem. Estabelece o artigo 142 do CTN que a autoridade administrativa constitui o crédito tributário pelo lançamento e que este inclui a obrigação tributária principal e, ser for o caso, a “penalidade cabível”. Ora, sendo a multa é penalidade, é inequívoco que a multa de ofício faz parte do crédito tributário e, assim, inclui-se na referência que o artigo 161 do CTN faz à incidência de juros de mora.

Quanto ao conceito de débito, referido pelo artigo 61 da Lei n. 9.430/96, pode-se afirmar, após a prévia incursão nos conceitos gerais do Direito, que o débito corresponderá à obrigação não paga no vencimento. Este inadimplemento, no Direito Tributário, pode ocorrer sem formalização da exigência pela autoridade administrativa (crédito jurídico na acepção geral do Direito ou mera obrigação tributária, como afirmado anteriormente); ou com a formalização da exigência, seja pela autoridade administrativa, seja por ato do contribuinte (crédito tributário constituído).

Em ambos os casos, teremos o débito, sendo que na hipótese de formalização pela autoridade administrativa, o débito será integrado pelo tributo e também pela penalidade (multa de ofício), nos termos do já referido artigo 142 do CTN . Ademais, a previsão do *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 é ampla, incluindo qualquer débito decorrente de tributos não recolhidos.

Repetimos aqui o julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), mencionado na decisão *a quo*:

Acórdão CSRF/0400.651, de 18/09/2007

JUROS DE MORA — MULTA DE OFICIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. Recurso não provido.

(...)

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

(...)

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

(...)

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

(...)

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9439/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito, crédito deve ser entender, pelas razões expostas, a

obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

(...)

(grifos nossos)

Outra não é a conclusão que se extrai da Súmula CARF nº 4, que também faz referência à incidência ampla, de todos os “débitos tributários”:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Por fim, é bom que se ressalte que a matéria encontra-se pacificada no STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012)

Demonstrada a legalidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, conclui-se ser improcedente o inconformismo das recorrentes.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Processo nº 15956.720081/2013-79
Acórdão n.º **2302-003.320**

S2-C3T2
Fl. 1.718

CÓPIA