



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

Processo nº 10380.010482/2007-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1102-000.838 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de março de 2013
Matéria Omissão de receitas
Recorrente UNIVERSAL ADMINISTRAÇÃO DE CONDOMINIOS E SERVIÇOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

LANÇAMENTO. PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DESCABIMENTO.

Descabe a arguição de nulidade do lançamento, quando se constata que tanto o enquadramento legal quanto a descrição dos fatos estão claros e não oferecem qualquer cerceamento do direito de defesa.

LANÇAMENTO. LUCRO ARBITRADO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS CONTÁBEIS E FISCAIS OU LIVRO CAIXA. OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITA CONHECIDA. VALORES PAGOS PELAS FONTES PAGADORAS.

Havendo divergência entre os valores de receita informados em DIPJ e os informados em DIRF pelas fontes pagadoras, em montantes significativos, comprovada em diligência, e não tendo a recorrente apresentado os livros contábeis e fiscais ou o livro caixa (lucro presumido), correto o lançamento, no regime do lucro arbitrado, pela receita conhecida, com base nos valores de receita informados em DIRF, exceto para alguns fatos geradores em que o valor da receita apurada, a partir da informação sobre pagamentos efetuados pelas fontes pagadoras, é menor do que a constante no auto de infração, devendo prevalecer os valores de receita apurados na diligência.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Tendo a autuada, reiteradamente, em três anos consecutivos, omitido receitas oriundas da prestação de serviços a órgãos públicos, em proporções significativas, presentes estão, os pressupostos legais para a qualificação da multa de ofício.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. SÚMULA.

Conforme súmula nº 4 do CARF, devem ser mantidos os juros de mora calculados com base na taxa selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e quanto ao mérito, dar provimento parcial ao recurso para: (i) excluir dos valores de receita omitidos, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL, no 2º trimestre de 2004, o valor de R\$ 87.794,38 e do 4º trimestre de 2006, o montante de R\$ 56.181,26, e para efeito de apuração da contribuição para o PIS e COFINS, excluir dos valores de receita omitidos, as importâncias de R\$ 1.370,55 para o fato gerador de fevereiro de 2004, R\$ 17.329,14 para o de março de 2004, R\$ 158.525,21 para maio de 2004, R\$ 59.075,42 para novembro de 2005, R\$ 2.106,66 para abril de 2006 e R\$ 76.582,76 para o de novembro de 2006; (ii) deduzir do IRPJ apurado, o imposto retido no valor de R\$ 4.241,37 para o 4º trimestre de 2004 e de R\$ 553,90 para o 3º trimestre de 2006; nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima – Presidente e Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, Silvana Rescigno Guerra Barretto, José Sérgio Gomes, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Antonio Carlos Guidoni Filho e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão de primeira instância que considerou o lançamento procedente.

A autuação refere-se às exigências do IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS e Cofins, relativos aos anos-calendário de 2004 a 2006.

O sujeito passivo é acusado de ter omitido receitas de prestação de serviços a diversos órgãos da administração pública do Estado do Ceará, conforme extrato das DIRFs por eles apresentados. Do confronto entre essas receitas e as declaradas nas DIPJ, verificou-se que o valor de receitas informados nas DIPJ, correspondem a parcelas ínfimas do total das receitas auferidas pela fiscalizada, conforme demonstrativos, e consequentemente, os valores dos débitos fiscais informados nas DCTF são bastante inferiores aos devidos pela fiscalizada em cada um dos anos-calendário.

Na apuração dos valores devidos foram considerados tanto as parcelas de IRPJ e de CSLL informados nas DCTFs, quanto os valores de IRPJ e de CSLL retidos na fonte de cada um dos clientes da fiscalizada, conforme demonstrativos.

Tendo em vista a prática reiterada, caracterizadora, em tese, de fatos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, utilizados para elidir o pagamento de tributos e contribuições federais foi aplicada a multa de 150%, segundo o art. 44, II, da Lei 9.430/96.

O lucro foi arbitrado, em razão da não apresentação pela fiscalizada, dos livros e documentos requeridos no curso da ação fiscal.

A segunda infração refere-se às receitas de prestação de serviços gerais informadas nas DCTF, que foram somadas às receitas omitidas, em razão do arbitramento do lucro, sendo que foi aplicada a multa de ofício de 75%. Na apuração dos tributos devidos foram considerados os valores informados nas DIPJs e os valores retidos pelas fontes pagadoras.

Consta no Termo de Constatação Fiscal os valores omitidos por ano-calendário, conforme tabela:

Ano	Receita DIRF - R\$	Receita DIPJ – R\$	Receita omitida – R\$	% de omissão
2004	24.883.235,28	463.453,18	24.419.782,10	98,14
2005	16.594.631,60	515.838,60	16.078.793,00	96,89
2006	14.980.159,68	273.995,67	14.706.164,01	98,17

Importante ressaltar como se deu o desenvolvimento da ação fiscal, a partir do Termos de Constatação e Verificação Fiscal:

a) A ação fiscal iniciou-se por meio do Termo de Início de ação fiscal, cuja ciência à contribuinte foi dada em 28.07.2006, ocasião em que foi intimada a apresentar os livros Diário e Razão, ou ao menos o Livro Caixa, e alguns outros documentos relativos ao ano-calendário de 2004; a empresa foi reintimada em 29.09.2006, uma vez que não atendeu à intimação anterior;

b) Em 10.10.2006, a contribuinte encaminhou cópia do contrato social e aditivos e solicitou prorrogação de prazo para a apresentação dos demais documentos requeridos, que foi concedida, até 30.10.2006; em 31.10.2006, a contribuinte apresentou novo requerimento, por meio do qual solicitou nova prorrogação de prazo de 30 dias;

c) em 30.11.2006, apresentou requerimento, por meio do qual encaminhou comunicado que fez publicar na imprensa local, em 17.05.2005, no qual noticiou o extravio, em meados de janeiro de 2005, de vários documentos, entre eles: folhas de pagamentos, blocos de notas fiscais e DCTFs dos anos de 2000 a 2004, DARFs dos exercícios de 2001 a 2003, livros contábeis dos anos de 2000 a 2004, GFIPs dos anos de 2001 a 2003;

d) Em 08.01.2007, a contribuinte foi reintimada a apresentar todos os elementos requeridos nos termos anteriores e lhe foi esclarecido que a não apresentação dos mesmos ensejaria a tributação, em relação ao ano-calendário de 2004, pelo lucro arbitrado, nos termos do art. 530, III, do RIR/99;

e) em 14.03.2007, requereu-se que a contribuinte apresentasse os contratos de prestação de serviços por ela firmados com diversos órgãos da administração pública estadual vigentes ao longo do ano de 2004, além dos livros e demais documentos requeridos nos termos anteriores; a empresa respondeu: “*após intensa procura, sem sucesso, a peticionária, informa que todos os documentos solicitados no Termo de intimação em referência, relativos ao ano-calendário de 2004, foram extraviados, conforme Boletim de Ocorrência em anexo*”. Referido BO é o mesmo da documentação tida como extraviada, citada anteriormente;

f) em 06.06.2007, a contribuinte foi informada da inclusão da ação fiscal, dos anos-calendário de 2005 e 2006, e foi intimada a apresentar, para esses anos-calendário, os livros Diário e Razão, ou livro Caixa, os livros de prestação de serviços e os blocos de notas fiscais; em 18.06.2007, o sujeito passivo pediu prazo adicional, sob o argumento de que em decorrência do volume de documentos, não teria sido possível prepará-los até aquela data; em 03.07.2007, a contribuinte foi reintimada; em 23.07.2007, a contribuinte encaminhou requerimento, em que, após anexar novo Boletim de Ocorrência, no qual se notifica o arresto de diversos documentos e objetos da empresa, solicita nova prorrogação de prazo, período em que se empenharia na recuperação dos documentos; o prazo suplementar concedido foi vencido em 13.08.2007, e até à data da lavratura do Termo de Constatação e Verificação Fiscal, de 06.09.2007, a contribuinte não apresentou nenhuma documentação solicitada;

Os argumentos apresentados na impugnação são os seguintes, transcritos da decisão de primeira instância:

- o auto de infração carece de fundamentação haja vista à sua falta de clareza e objetividade quanto à indicação do dispositivo supostamente infringido pelo impugnante, o que dificulta e cerceia o seu direito de defesa, amplamente assegurado a nível constitucional (art.5º, inciso LV).

- o auto de infração aponta, genericamente, como infringidos vários dispositivo legais, referentes a receitas operacionais de prestação de serviços gerais realizadas pelo impugnante, sem o recolhimento de valores relativos ao IRPJ, CSLL, PIS e Cofins sobre essas supostas receitas omitidas;

- inexistente ainda indicação, de forma objetiva do dispositivo legal que se considera infringido, tendo em vista que o enquadramento legal apresentado no auto de infração, não corresponde corretamente com os dispositivos legais existentes em seu Relatório Fiscal, restando, ao fim e ao cabo, nula a autuação fiscal em debate, ante a ausência de suportes fáticos e legais aptos a imprimir-lhe validade jurídico-formal;

- o auto de infração ressente-se de irregularidades formais incompatíveis com o princípio do devido processo legal e da ampla defesa assegurados pela Carta Suprema, e aplicáveis, quer no processo administrativo, quer no processo judicial (art. 5º 0, incisos LIV e LV);

- o lançamento se fez de forma aleatória vez que a fiscalização utilizou para determinação da base de cálculo dos tributos suposta diferença entre as DIPJ's e as DIRF's apurada nos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006. Em nenhum momento se fez prova do fato alegado, o que vem também de concorrer para viciar com a pecha da nulidade da autuação fiscal;

- é que, o ônus de provar a infração compete à fiscalização, na medida de suas alegações, conforme asseveram os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais transcritos às fls. 319/320;

- entende o impugnante não haver dispositivo de lei que autorize, em situações como a da espécie, a adoção do regime de "lucro arbitrado". Ora, o único dispositivo que poderia ser invocado para tal atitude da fiscalização autuante seria o art. 530 do RIR/99.

Entretanto, nenhuma das hipóteses previstas pelo referido dispositivo autorizam, no caso da presente autuação, a mudança da aferição da base de cálculo de lucro presumido para lucro arbitrado;

- ora, todas as circunstâncias autorizadoras da determinação do tributo devido por meio de arbitramento, contidas no art. 530 do RIR/99, pressupõem dolo ou culpa do contribuinte e revestem-se de caráter punitivo, admissível quando se pode atribuir à empresa as causas que impossibilitam a apuração do lucro real obtido;

- todas as hipóteses, portanto, descritas no art. 530 do RIR/99 fogem às particularidades da presente situação. Trata-se, aqui, de impossibilidade de apresentação da documentação contábil completa em virtude, única e exclusivamente, de extravio de documentos fiscais, como informa o próprio Termo de Verificação Fiscal. Em caso como o presente, em que o

contribuinte não deu causa à impossibilidade de apresentação da documentação fiscal, o arbitramento não se justifica;

- a fiscalização, alegando suposta necessidade de determinar, por arbitramento, a base de cálculo do IRPJ e das Contribuições, valeu-se de meios heterodoxos, incompatíveis com a legislação de regência, para apurar a receita bruta do impugnante. A documentação utilizada pela fiscalização não serve para composição da receita bruta do impugnante, como pretende a fiscalização;

- o artigo 51 da Lei nº 8.981, de 1995, enumera exhaustivamente, sem admitir ampliações, as possibilidades de determinação do lucro arbitrado quando a receita bruta da empresa não é conhecida. Dentre as alternativas constantes dos oito incisos do referido artigo, nenhuma, sequer, se aproxima daquela utilizada pela fiscalização;

- não encontrando respaldo legal para tanto, cumpre desconsiderar a apuração realizada, vez que se baseia na prestação de serviços pelo impugnante, hipótese não abarcada pelo artigo 51, da Lei nº 8.981, de 1995;

- hodiernamente, não restam dúvidas acerca da possibilidade dos órgãos de julgamento da Administração afastarem, por inconstitucionalidade, a aplicação de ato normativo, vez que cabe a todos os poderes públicos, em primeiro lugar, a salvaguarda da Constituição Federal, não podendo um órgão julgador do Executivo eximir-se de tal mister, mesmo que haja orientação administrativa de instância superior neste sentido, como é o caso da Portaria MF nº 103, de 2002;

- assim, requer seja apreciada a inconstitucionalidade da multa de lançamento de ofício aplicada sobre o suposto débito, na medida em que contraria a garantia do não-confisco e o princípio da capacidade contributiva, conforme argumentos e fundamentos de fls. 324/332;

- também, é inaplicável, por inconstitucionalidade, os juros de mora calculados com base na Taxa Selic, conforme fundamentação de fls. 332/333.

A Turma Julgadora considerou o lançamento procedente, tendo proferido as seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006 ARBITRAMENTO DOS LUCROS. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS.

A alegação de impossibilidade de apresentação dos livros e documentos, não afasta a tributação com base em arbitramento do lucro, uma vez que nessa situação, quando não ocorre a

tentativa de reconstituição da escrita por parte do contribuinte, esta é a forma que permite ao fisco aferir o montante tributável.

ARBITRAMENTO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA CONHECIDA O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (art. 532 do RIR/99).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2004, 2005, 2006 JUROS DE MORA. TAXA SELIC A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4).

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES Ano-calendário: 2004, 2005, 2006 TRIBUTAÇÃO REFLEXA Aplica-se aos lançamentos ditos decorrentes da autuação do IRPJ o mesmo tratamento dado ao lançamento matriz, devido à íntima relação de causa e efeito que os une.

Lançamento Procedente

A ciência da decisão de primeira instância se deu em 14.01.2008. A correspondência de encaminhamento do recurso é datada de 11.02.2008, e consta na mesma um carimbo e assinatura, que em tese seria da Agência da Receita Federal, que está ilegível (não é possível ver a data e não é possível a identificação da pessoa que a recebeu).

No despacho de fls. 373, consta que a contribuinte apresentou o recurso em 12.08.2008 (sic) e que o mesmo seria tempestivo; consta ainda, carimbo do chefe da Agência, com data de 12.02.2008, e a assinatura não é visível.

No recurso, seus argumentos são:

a) Irregularidades formais: A autuação fiscal carece de clareza e objetividade, quando genericamente aponta como infringidos vários dispositivos legais, o que dificultaria e cercearia seu direito de defesa, além de comprometer a seriedade dos critérios adotados para a apuração dos valores que lhes são exigidos, o que implicaria na nulidade do auto de infração, ante a ausência de suportes fáticos e legais aptos a imprimir-lhe validade jurídico-formal, tendo em vista que o enquadramento legal não corresponde corretamente com os dispositivos legais existentes no relatório fiscal; o auto de infração teria sido elaborado de forma aleatória pois o autuante utilizou para a determinação da base de cálculo do imposto e da contribuição devidos, suposta diferença entre as DIPJs e DCTFs; o auto de infração se ressentiria de irregularidades formais incompatíveis com o princípio do devido processo legal e da ampla defesa; também

não teria sido feita a prova da diferença da base de cálculo alegada pelo fisco, o que tornaria nulo o lançamento, uma vez que o ônus da prova seria do fisco; cita jurisprudência e doutrina.

b) Impossibilidade de se determinar, por arbitramento, o regime de tributação na espécie e dos vícios formais do auto de infração: Embora a fiscalização tenha explicitado alguns dos motivos que julgou suficientes à adoção do arbitramento do lucro da empresa, teria se olvidado de amparar sua decisão em algum dispositivo de lei; afirma não haver dispositivo legal que o autorize, pois o único dispositivo legal que poderia ser invocado seria o art. 530 do RIR/99, mas, no caso presente, nenhuma das hipóteses previstas nesse dispositivo, autorizam a alteração do regime do lucro presumido para o arbitrado, por não ter havido dolo ou culpa da contribuinte, pois o que teria ocorrido, seria a impossibilidade de apresentação da documentação contábil completa em virtude, de extravio de documentos fiscais, razão pela qual o arbitramento não se justificaria;

c) Indevida apuração da receita bruta da recorrente: A fiscalização teria se utilizado de meios heterodoxos, incompatíveis com a legislação, para apurar a receita bruta, pois o art. 51 da lei 8.981/95, enumera exaustivamente, sem admitir ampliações, as possibilidades de determinação do lucro arbitrado quando a receita bruta da empresa não é conhecida, e a apuração realizada, vez que se baseia na prestação de serviços pela recorrente, não está entre as hipóteses abarcadas pelo dispositivo legal mencionado.

d) Inconstitucionalidade da multa aplicada de 150% em virtude de seu caráter confiscatório: Esse procedimento estaria vedado pela Carta Magna e repudiado pelas altas Cortes de Justiça do país, pois significaria evidente afronta à capacidade contributiva, na medida em que a multa aplicada tem caráter confiscatório, não servindo para legitimá-la, a sua instituição por lei; o STF, em diversas ocasiões teria determinado a redução de tais multas a patamares suportáveis, fixando-as até 30%, conforme jurisprudência mencionada, razão pela qual se imporia grave redução da multa para patamares reconhecidos como constitucionais pelos Tribunais pátrios.

e) Inaplicação por inconstitucionalidade de juros de mora calculados com base na taxa selic.

Na sessão de 19.10.2011, o julgamento do recurso foi convertido em diligência, conforme Resolução nº 1402-00.087, para que a autoridade fiscal, mediante a realização das diligências que fossem necessárias, obtivesse junto às fontes pagadoras, a comprovação dos pagamentos e cópia dos contratos.

A autoridade fiscal responsável pela realização da diligência assim se manifestou:

a) confirmou por meio das DIRFs (fls. 89/110) que os valores de pagamentos ali informados correspondem aos valores objeto do lançamento;

b) diligenciou junto às fontes pagadoras com o objetivo de confirmar os pagamentos efetuados informados nas DIRFs;

c) foram observadas algumas divergências mensais quanto às quantias pagas e imposto retido, em relação aos valores relacionados nas DIRFs, razão pela qual foram elaboradas três novas planilhas, com o recálculo dos valores dos tributos devidos, as quais

foram encaminhadas ao sujeito passivo juntamente com a informação fiscal, para que se manifestasse no prazo de 30 dias, caso entendesse necessário.

A contribuinte e a sócia responsável foram cientificadas por edital. Não foi apresentada qualquer manifestação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Albertina Silva Santos de Lima

Uma das condições de admissibilidade do recurso é a tempestividade.

Conforme relatado, a ciência do lançamento se deu em 14.01.2008. No despacho de fls. 373, a autoridade administrativa afirmou que o recurso teria sido apresentado em 12.08.2008 (sic), e que o mesmo seria tempestivo. Consta no mesmo documento carimbo do Chefe da Agência, sem assinatura, com data de 12.02.2008.

Consta na correspondência encaminhada com o recurso, datada de 12.02.2008, um carimbo e assinatura, que em tese, seria da Agência da Receita Federal que está ilegível.

Assim, tendo em vista ter havido uma falha na aposição da data de recebimento do recurso, por parte da Unidade da Receita Federal, que impede sua identificação, considero que o mesmo é tempestivo e que atende às condições de admissibilidade.

A autuação refere-se às exigências do IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS e Cofins, relativos aos anos-calendário de 2004 a 2006, em razão de omissão de receitas caracterizada pela diferença entre os valores de receita declarados pelos contratantes de serviços declarados em DIRF e os valores de receita declarados nas DIPJ apresentadas pela autuada. O lucro foi arbitrado sobre o total da receita auferida, por falta de apresentação de livros contábeis e fiscais, ou ao menos o livro caixa (empresa optante do lucro presumido).

Cabe ainda as seguintes informações:

a) Às fls. 71/82, constam os valores de receita e retenções de tributos de cada cliente da autuada, por mês, e às fls. 83/88 consta o demonstrativo da situação fiscal apurada mensalmente, da contribuição para o PIS e Cofins.

b) Também consta dos autos, cópia da DIRF “Resumo do Beneficiário”, onde estão identificados os declarantes (fontes pagadoras), rendimento bruto e valores de tributos

retidos, de fls. 89/110. Consta ainda cópia das DCTF apresentadas pela autuada, cópias de consulta de pagamentos e cópias das DIPJ.

c) Integra os autos, cópia do contrato social inicial, onde consta o objeto do contrato: prestação de serviços na administração de condomínios; prestação de serviços de limpeza, coleta e transporte de lixo das vias públicas das cidades, seleção e treinamento, locação de mão de obra de qualquer espécie, tipo, natureza e qualificação; prestação de serviços de manutenção, limpeza e conservação de prédios e logradouros, limpeza de aeronaves e de vagões de trem; manutenção elétrica, hidráulica, térmica e sanitária; entre outros.

d) Consta também o 5º aditivo ao contrato social, que consolida o contrato social. Segundo a cláusula 3ª, a sociedade tem por objetivo a prestação de serviços terceirizados nas seguintes áreas: I – Seleção, treinamento e locação de mão de obra para qualquer espécie, tipo, natureza e qualificação, como: limpeza, conservação, segurança, recepção, copeira, telefonia, digitação, assessoria de imprensa, motorista, ascensorista, enfermagem e outros, destinados às empresas públicas e privadas, como também, a promoções e eventos; entre outras áreas.

e) A autoridade fiscal que realizou a diligência intimou as fontes pagadoras, a comprovar os pagamentos efetuados informados em DIRF, e elaborou planilhas contendo o resultado dessas intimações.

f) As fontes pagadoras são: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, Secretaria dos Recursos Hídricos do Estado do Ceará, Secretaria da Ação Social, Secretaria do Trabalho e Empreendedorismo, Departamento Estadual de Trânsito, DERT-Depart. de Edif. Rod. e Trans. do Ceará, Instituto de Previdência do Estado do Ceará, Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, Secretaria de Educação Básica, Instituto de Saúde dos Servidores do Estado do Ceará, Secretaria da Segurança Pública e Defesa Social.

Do exposto, passo a apreciar os argumentos da autuada.

Sobre o argumento de irregularidades formais, não tem razão a autuada.

Verifica-se que no auto de infração do IRPJ foram citados os arts. 532 e 537 do RIR/99, os quais transcreve-se:

Art.532.O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, §11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

Art.537.Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 532 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

Consta do relatório fiscal:

11.2) Com efeito, o confronto entre os montantes de receitas efetivamente auferidas pela fiscalizada, em cada um dos anos-

calendário sob exame, conforme extratos das Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRFs) apresentadas por diversos clientes seus — todos Órgãos da Administração Pública do Estado do Ceará, e os montantes por ela informados na DIPJs correspondentes, revela que, em cada um dos três anos-calendário seguidos, somente urna parcela ínfima daquela receita sofreu tributação.

(...)

11.5) Assim, foram os valores constantes das DIRFs apresentadas por diversos clientes da fiscalizada, aqueles adotados como receita conhecida sobre os quais deve incidir o percentual legal de arbitramento de lucros acima referido, cabendo ainda a incidência sobre tais valores das contribuições não recolhidas pela empresa, para o Programa de Integração Social (PIS), para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), e para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), exigidas em autos de infração próprios.

Verifica-se que tanto o enquadramento legal, quanto a descrição dos fatos estão claros e não oferecem qualquer cerceamento do direito de defesa, descabendo a arguição de nulidade.

Passa-se à apreciação das razões de mérito.

O sujeito passivo foi intimado a apresentar documentos, livros contábeis e fiscais ou ao menos o livro caixa, uma vez que havia optado pelo lucro presumido. Também foi intimado a apresentar os contratos de prestação de serviços dos órgãos públicos indicados. Não apresentou os livros objeto da intimação e tampouco apresentou os contratos de prestação de serviços.

A fiscalização de posse das informações prestadas por esses órgãos públicos, por meio de DIRFs, comparou os valores declarados a título de rendimentos pagos à autuada com os valores declarados na DIPJ e constatou divergências de grande monta, tais como omissão de receitas de 96,89% no ano de 2005, e de mais de 98% nos anos de 2004 e 2006. Apurou o IRPJ e a CSLL pelo regime do lucro arbitrado, uma vez que o sujeito passivo não apresentou os livros contábeis e fiscais ou ao menos o livro caixa, utilizando-se do percentual de arbitramento de 38,4%, e calculou 15% de imposto mais adicional; e excluiu os valores de tributos retidos pelos órgãos públicos e os valores de tributos pagos/declarados.

A contribuinte, em sua defesa, não trouxe aos autos qualquer explicação sobre as diferenças de receita apontadas e tampouco trouxe aos autos os contratos de prestação de serviços que lhe foram solicitados durante a ação fiscal, limitando-se a afirmar a falta de prova do alegado.

A prova apresentada pela fiscalização refere-se às informações declaradas em DIRFs pelas fontes pagadoras.

Para auxiliar na convicção dos julgadores, o julgamento do recurso foi convertido em diligência, na sessão de 19.10.2011, conforme Resolução 1402-00.087. A autoridade fiscal que a realizou, intimou as fontes pagadoras (órgãos públicos) a comprovarem

a efetivação dos pagamentos, onde se apurou que os valores de rendimentos pagos são um pouco maiores, ou iguais, ou para uma minoria de períodos, um pouco menores do que os considerados no lançamento.

A recorrente não apresentou qualquer manifestação, que contrariasse o valor dos pagamentos informados por essas fontes pagadoras.

Cabia à autuada trazer nas suas razões de defesa a prova de que os valores recebidos não foram esses. As provas contidas nos autos são robustas, e cabia ao sujeito passivo o ônus de fazer prova contrária.

A autoridade fiscal que realizou a diligência, após ter intimado as fontes pagadoras a informar os valores dos pagamentos efetuados elaborou planilhas, onde informa os valores de receitas informados nos ofícios e as respectivas retenções.

A tabela abaixo evidencia os valores de receita omitidos e valores de imposto de renda retido, apurados no auto de infração, comparados com os valores apurados a partir das informações prestadas pelas fontes pagadoras durante a realização de diligência.

Tabela nº 1: Valores omitidos apurados no auto de infração e do imposto de renda retido comparados com os valores apurados na comprovação dos pagamentos pelas fontes pagadoras – 2004 a 2006 – Valores em R\$

Trim.	Receita omitida conforme auto de infração	Receita omitida conforme comprovações de pagamento	Diferença de omissão a favor da contribuinte	Imp.retido conforme auto de infração	Imp. retido confirmado	Diferença de retenção a favor da contribuinte
2004						
1º trim	5.581.892,93	5.713.279,93	-	26.347,28	26.341,82	-
2º trim	6.577.019,43	6.489.225,05	87.794,38	30.567,41	28.737,63	-
3º trim	6.967.349,35	6.993.694,61	-	26.482,92	26.499,61	-
4º trim	5.293.520,39	6.290.124,54	-	15.730,69	23.642,22	4.241,37
2005						
1º trim	3.989.664,78	4.206.252,16	-	5.446,72	5.446,72	-
2º trim	3.680.268,64	4.050.204,72	-	3.085,56	3.085,56	-
3º trim	3.744.006,32	3.848.007,43	-	2.402,60	2.402,60	-
4º trim	4.664.853,26	4.759.102,01	-	13.497,90	13.497,90	-
2006						
1º trim	2.429.431,33	2.444.792,04	-	7.716,55	7.737,61	-
2º trim	3.832.308,32	3.858.051,66	-	1.985,58	1.964,52	-
3º trim	3.811.722,43	3.871.858,97	-	2.514,22	3.115,59	553,90
4º trim	4.632.701,93	4.576.520,67	56.181,26	2.474,19	1.911,47	-

Obs. Para o 3º e 4º trimestres de 2004, e 1º e 3º trimestres de 2006, cujos valores de imposto retido apurados na diligência são maiores que os apurados no auto de infração, recalculando-se a fonte que deve ser deduzida, proporcionalmente aos valores de receita apurados no auto de infração (valor omitido mais declarado), não resultou diferença a favor da contribuinte de valores retidos de imposto de renda no 3º trimestre de 2004 e 1º trimestre de 2006 e resultou diferença a favor da contribuinte no 4º trimestre de 2004 e 3º trimestre de 2006.

A tabela abaixo relativa à CSLL, foi efetuada de forma análoga à tabela do IRPJ.

Tabela nº 2: Valores omitidos apurados no auto de infração e da CSLL retida na fonte comparados com os valores apurados na comprovação dos pagamentos pelas fontes pagadoras – 2004 a 2006 – Valores em R\$

Trim.	Receita omitida conforme auto de infração	Receita omitida conforme comprovações de pagamento	Diferença de omissão a favor da contribuinte	CSLL retida conf. auto de infração	CSLL retida confirmada	Diferença de retenção a favor da contribuinte
2004						
1º trim	5.581.892,93	5.713.279,93	-	7.081,80	6.856,18	-
2º trim	6.577.019,43	6.489.225,05	87.794,38	8.286,20	8.060,58	-
3º trim	6.967.349,35	6.993.694,61	-	9.600,90	9.600,90	-
4º trim	5.293.520,39	6.290.124,54	-	8.661,76	8.661,76	-
2005						
1º trim	3.989.664,78	4.206.252,16	-	7.697,49	7.697,49	-
2º trim	3.680.268,64	4.050.204,72	-	4.644,20	4.644,20	-
3º trim	3.744.006,32	3.848.007,43	-	5.708,00	5.708,00	-
4º trim	4.664.853,26	4.759.102,01	-	6.871,53	6.871,53	-
2006						
1º trim	2.429.431,33	2.444.792,04	-	4.505,37	4.505,37	-
2º trim	3.832.308,32	3.858.051,66	-	5.768,94	5.768,94	-
3º trim	3.811.722,43	3.871.858,97	-	5.251,97	5.251,97	-
4º trim	4.632.701,93	4.576.520,67	56.181,26	7.204,58	7.204,58	-

Constata-se que os valores de receita que consta nas DIRFs (e nos autos de infração), comparados com os valores dos pagamentos informados pelas fontes pagadoras, são em sua maioria menores, com exceção do 2º trimestre de 2004 e 4º trimestre de 2006.

Quando, para cada fato gerador, os valores de omissão contidos no auto de infração são menores deve-se manter referidos valores, uma vez que não se pode aumentar o valor de tributo lançado, e quando maiores, deve-se excluir a diferença, para correção do valor do tributo exigido.

Da mesma forma, no caso do tributo retido informado pelas fontes pagadoras na diligência, for menor do que o constante no auto de infração, deve-se manter o valor do imposto retido informado no auto de infração.

Quando o tributo retido informado pelas fontes pagadoras na diligência, for maior do que o constante no auto de infração, deve-se corrigir o valor a ser deduzido, levando-se em conta a participação dos valores retidos em relação aos valores de receita informados pela fonte pagadora, multiplicando-se essa participação pelo somatório das receitas omitidas e declaradas, obtendo-se assim, o valor do imposto retido a ser deduzido.

Do acima exposto, verifica-se que devem ser excluídos dos valores de receita omitidos, no 2º trimestre de 2004, a importância de R\$ 87.794,38 e do 4º trimestre de 2006, o montante de R\$ 56.181,26.

Devem ser deduzidos do IRPJ apurado, o retido no valor de R\$ 4.241,37 para o 4º trimestre de 2004 e de R\$ 553,90 para o 3º trimestre de 2006. Para a CSLL, não há valores de retenção da contribuição a serem excluídos, conforme demonstrado na respectiva tabela.

Para a apuração da contribuição para o PIS e COFINS, no auto de infração, a omissão de receitas foi apurada da seguinte forma, de acordo com os demonstrativos de fls. 83/88:

- a) a base de cálculo inicial foi apurada a partir dos valores de receita obtidos da DIRF;
- b) a seguir calculou-se o valor da contribuição, mediante a apuração de 0,65% sobre a base de cálculo do PIS e de 3% sobre a base de cálculo da COFINS;
- c) após, deduziu-se o valor das contribuições retidas;
- d) a seguir, deduziu-se os débitos declarados ou os pagamentos efetuados (o maior valor), obtendo-se a contribuição exigida;
- e) Esse valor foi dividido por 0,0065 obtendo-se o valor omitido, para efeito de contribuição para o PIS e de 0,03 para efeito de COFINS.

As tabelas abaixo nos auxiliam na identificação dos valores de receita a serem excluídos das receitas omitidas.

Tabela nº 3: Receita apurada por meio de DIRF e a apurada a partir das comprovações de pagamento das fontes pagadoras, e PIS conforme auto de infração e o confirmado pelos pagamentos – 2004 a 2006 – R\$

Mês	Receita omitida conforme auto de infração	Receita apurada por meio de DIRF	Receita conforme comprovações de pagamento	Diferença de receita a favor da contribuinte	PIS retido conf. auto de infração	PIS retido confirmada	Diferença de retenção a favor da contribuinte
2004							
jan	192.397,60	228.865,29	376.951,98	-			
fev	2.523.257,47	3.149.425,15	3.148.054,60	1.370,55	2.871,90	2.798,57	-
mar	1.856.631,30	2.312.503,62	2.295.174,48	17.329,14	1.731,27	1.657,94	-
abr	1.558.403,10	1.989.586,18	2.052.992,46	-	1.592,50	1.445,85	-
mai	2.055.516,96	2.389.137,95	2.230.612,74	158.525,21	1.921,76	1.921,76	-
jun	1.986.340,48	2.312.359,49	2.319.684,04	-	1.871,77	1.871,77	-
jul	852.538,59	970.348,05	970.348,05	-	510,96	510,96	-
ago	2.815.465,82	3.352.143,88	3.376.819,90	-	3.233,61	3.233,61	-
set	2.339.254,05	2.757.603,89	2.759.273,13	-	2.496,01	2.496,01	-
out	1.699.701,82	2.031.071,02	2.362.072,90	-	1.874,22	1.874,22	-
nov	1.282.855,96	1.614.631,81	2.252.831,60	-	1.874,72	1.874,72	-
dez	1.444.786,33	1.777.558,95	1.804.961,43	-	1.881,20	1.881,20	-
2005							
jan	-		132.395,59				
fev	1.474.496,75	1.824.882,28	1.909.074,07	-	1.995,69	1.995,69	-
mar	1.788.776,20	2.299.123,00	2.299.123,00	-	3.007,68	3.007,68	-
abr	891.614,91	1.227.814,99	1.227.814,99	-	1.603,20	1.603,20	-
mai	971.289,94	1.262.552,04	1.528.931,07	-	1.618,33	1.618,33	-
jun	1.049.115,31	1.320.676,07	1.424.233,12	-	1.400,39	1.400,39	-
jul	762.988,49	1.016.897,69	1.120.898,80	-	1.355,00	1.355,00	-
ago	1.109.834,37	1.443.564,53	1.443.564,53	-	1.905,79	1.905,79	-
set	1.072.498,87	1.410.058,16	1.410.058,16	-	1.804,42	1.804,42	-
out	946.497,76	1.210.431,57	1.269.506,99	-	1.452,11	1.452,11	-
nov	960.706,61	1.245.949,98	1.186.874,56	59.075,42	1.545,87	1.545,87	-
dez	1.846.914,84	2.332.681,29	2.426.930,04	-	2.920,62	2.920,62	-
2006							
jan							
fev	869.499,17	1.111.644,36	1.111.644,36	-	1.459,14	1.459,14	-
mar	1.127.056,45	1.372.513,97	1.387.874,68	-	1.469,34	1.469,34	-
abr	859.082,77	1.104.305,66	1.102.199,00	2.106,66	1.468,73	1.468,73	-
mai	859.188,05	1.106.501,93	1.106.501,93	-	1.468,73	1.468,73	-
jun	1.311.185,99	1.683.477,07	1.711.327,07	-	2.281,08	2.281,08	-
jul	985.979,51	1.274.851,64	1.274.851,64	-	1.706,89	1.706,89	-
ago	1.102.444,54	1.390.884,36	1.390.884,36	-	1.706,89	1.706,89	-
set	935.505,02	1.221.081,76	1.281.218,30	-	1.706,89	1.706,89	-
out	955.757,14	1.284.417,54	1.304.819,08	-	1.958,20	1.958,20	-
nov	1.072.527,43	1.364.399,22	1.287.816,46	76.582,76	1.719,08	1.719,08	-
dez	1.582.699,19	2.066.082,17	2.066.082,17	-	2.963,90	2.963,90	-

Tabela nº 4: Receita apurada por meio de DIRF e a apurada a partir das comprovações de pagamento das fontes pagadoras, e PIS conforme auto de infração e o confirmado pelos pagamentos – 2004 a 2006 – R\$

Mês	Receita omitida conforme auto de infração	Receita apurada por meio de DIRF	Receita conforme comprovações de pagamento	Diferença de receita a favor da contribuinte	cofins retida conf. auto de infração	cofins retida confirmada	Diferença de retenção a favor da contribuinte
2004							
jan	192.397,60	228.865,29	376.951,98	-			
fev	2.523.257,47	3.149.425,15	3.148.054,60	1.370,55	13.254,92	12.916,49	
mar	1.856.631,30	2.312.503,62	2.295.174,48	17.329,14	7.990,48	7.652,05	
abr	1.558.403,10	1.989.586,18	2.052.992,46	-	7.350,00	6.673,14	
mai	2.055.516,96	2.389.137,95	2.230.612,74	158.525,21	8.869,65	8.869,65	
jun	1.986.340,48	2.312.359,49	2.319.684,04	-	8.638,95	8.638,95	
jul	852.538,59	970.348,05	970.348,05	-	2.358,28	2.358,28	
ago	2.815.465,82	3.352.143,88	3.376.819,90	-	14.924,34	14.924,34	
set	2.339.254,05	2.757.603,89	2.759.273,13	-	11.520,06	11.520,06	
out	1.699.701,82	2.031.071,02	2.362.072,90	-	8.650,25	8.650,25	
nov	1.282.855,96	1.614.631,81	2.252.831,60	-	8.652,57	8.652,57	
dez	1.444.786,33	1.777.558,95	1.804.961,43	-	8.682,47	8.682,47	
2005							
jan			132.395,59				
fev	1.474.496,75	1.824.882,28	1.909.074,07	-	9.210,86	9.210,86	
mar	1.788.776,20	2.299.123,00	2.299.123,00	-	13.881,62	13.881,62	
abr	891.614,91	1.227.814,99	1.227.814,99	-	7.399,39	7.399,39	
mai	971.289,94	1.262.552,04	1.528.931,07	-	7.469,23	7.469,23	
jun	1.049.115,31	1.320.676,07	1.424.233,12	-	6.463,36	6.463,36	
jul	762.988,49	1.016.897,69	1.120.898,80	-	6.253,85	6.253,85	
ago	1.109.834,37	1.443.564,53	1.443.564,53	-	8.795,94	8.795,94	
set	1.072.498,87	1.410.058,16	1.410.058,16	-	8.328,07	8.328,07	
out	946.497,76	1.210.431,57	1.269.506,99	-	6.702,05	6.702,05	
nov	960.706,61	1.245.949,98	1.186.874,56	59.075,42	7.134,79	7.134,79	
dez	1.846.914,84	2.332.681,29	2.426.930,04	-	13.479,79	13.479,79	
2006							
jan							
fev	869.499,17	1.111.644,36	1.111.644,36	-	6.734,51	6.734,51	
mar	1.127.056,45	1.372.513,97	1.387.874,68	-	6.781,59	6.781,59	
abr	859.082,77	1.104.305,66	1.102.199,00	2.106,66	6.778,75	6.778,75	
mai	859.188,05	1.106.01,93	1.106.501,93	-	6.778,75	6.778,75	
jun	1.311.185,99	1.683.477,07	1.711.327,07	-	10.528,07	10.528,07	
jul	985.979,51	1.274.851,64	1.274.851,64	-	7.877,95	7.877,95	
ago	1.102.444,54	1.390.884,36	1.390.884,36	-	7.877,95	7.877,95	
set	935.505,02	1.221.081,76	1.281.218,30	-	7.877,95	7.877,95	
out	955.757,14	1.284.417,54	1.304.819,08	-	9.037,86	9.037,86	
nov	1.072.527,43	1.364.399,22	1.287.816,46	76.582,76	7.934,20	7.934,20	
dez	1.582.699,19	2.066.082,17	2.066.082,17	-	13.679,54	13.679,54	

Conclui-se que para a contribuição para o PIS e para a COFINS, devem ser excluídos dos valores omitidos, as importâncias de R\$ 1.370,55 para o fato gerador de fevereiro de 2004, R\$ 17.329,14 para o fato gerador de março de 2004, R\$ 158.525,21 para o fato gerador de maio de 2004, R\$ 59.075,42 para o fato gerador de novembro de 2005, R\$ 2.106,66 para o fato gerador de abril de 2006 e R\$ 76.582,76 para o fato gerador de novembro de 2006, recalculando-se os valores de ambas contribuições.

Em relação aos valores retidos não há qualquer alteração a ser efetuada, conforme demonstrado na tabela.

Quanto ao arbitramento do lucro, não tendo a recorrente apresentado os livros contábeis e fiscais ou o livro caixa, nos termos do art. 530 do RIR/99, III, por dever de ofício, a autoridade fiscal estava obrigada a arbitrar o lucro. Transcrevo referido dispositivo legal:

Art.530.O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

III-o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

Quanto à argumentação da recorrente de que não deu causa à impossibilidade de apresentação da documentação contábil e fiscal, em razão de extravio, esse fato não lhe retira o dever de recompor a escrituração contábil e fiscal. Observe-se que nem mesmo seria difícil recompor a sua escrituração, haja vista que, segundo as DIRFs seus clientes eram todos órgãos públicos, e havia optado pelo lucro presumido.

Argumenta ainda que a documentação utilizada pela fiscalização não serviria para a composição da receita bruta, porque, o art. 51 da Lei 8.981/95, enumera as possibilidades de determinação do lucro arbitrado quanto a receita não é conhecida, e que nenhuma se aproxima da utilizada pela fiscalização.

Ocorre que o art. 51 da Lei 8.981/95, aplica-se somente quando a receita não é conhecida, e no caso concreto, a receita é conhecida, por ter sido apurada com base no valor dos rendimentos pagos pelos clientes da autuada, todos órgãos públicos, informados em DIRF e confirmados em diligência conforme tabelas acima, valores esses que não foram infirmados a pela autuada.

Portanto, correto o lançamento efetuado sob o regime do lucro arbitrado e correta a receita bruta utilizada para o arbitramento, conforme acima abordado.

Sobre o argumento de inconstitucionalidade da aplicação da multa de ofício e dos juros de mora calculados com base na taxa selic aplica-se a súmula nº. 2 do CARF:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Sobre a qualificação da multa, os fundamentos da autoridade fiscal são os seguintes:

III.1) Ao longo da presente fiscalização, o Fisco verificou que a contribuinte procurou por várias formas, seja pela não apresentação dos livros e documentos de sua escrituração, seja, principalmente, pela reiterada prestação de informações inexatas nas declarações entregues à RFB, ocultar a verificação dos fatos geradores de tributos e contribuições federais, ocorridos ao longo de cada um dos períodos sob exame.

III.2) Com efeito, a situação objetiva encontrada prestava-se para omitir os reais valores dos débitos fiscais da contribuinte, ao longo do anos-calendário 2.004, 2.005 e 2.006, uma vez que as fontes originárias desses valores (DIPJs e DCTFs) — continham informações inexatas — o que impedia o Fisco de conhecer as bases de cálculo e os reais débitos fiscais da contribuinte.

III.3) Deste modo, ante a prática reiterada acima descrita, caracterizadora, em tese, de fatos definidos nos Arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, utilizados para elidir o pagamento de tributos, aplicou-se na presente autuação a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta) por cento, conforme determinado no Art.44, inciso II, da Lei nº9.430/1996.

Não há como discordar da autoridade fiscal. A autuada, nos anos de 2004 a 2006, reiteradamente, omitiu receitas oriundas da prestação de serviços a órgãos públicos, em proporções significativas. Conclui-se que estão presentes os pressupostos legais para a qualificação da multa de ofício. Não há qualquer base legal para a pleiteada redução da multa de ofício.

Ainda em relação aos juros calculados com base na taxa selic, por meio da súmula nº 4, o CARF já se pronunciou, conforme transcrição abaixo:

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

Do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e quanto ao mérito, dar provimento parcial ao recurso para: (i) excluir dos valores de receita omitidos, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL, no 2º trimestre de 2004, o valor de R\$ 87.794,38 e do 4º trimestre de 2006, o montante de R\$ 56.181,26, e para efeito de apuração da contribuição para o PIS e COFINS, excluir dos valores de receita omitidos, as importâncias de R\$ 1.370,55 para o fato gerador de fevereiro de 2004, R\$ 17.329,14 para o de março de 2004, R\$ 158.525,21 para maio de 2004, R\$ 59.075,42 para novembro de 2005, R\$ 2.106,66 para abril de 2006 e R\$ 76.582,76 para o de novembro de 2006; (ii) deduzir do IRPJ apurado, o imposto retido no valor de R\$ 4.241,37 para o 4º trimestre de 2004 e de R\$ 553,90 para o 3º trimestre de 2006.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Relatora

Processo nº 10380.010482/2007-17
Acórdão n.º **1102-000.838**

S1-C1T2
Fl. 20

CÓPIA