

Processo nº. : 10930.001618/93-77
Recurso nº: : 108.070
Matéria: : IRPJ - EX: DE 1992
Recorrente : MONTASA ENGENHARIA, INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : DRF EM LONDRINA-PR
Sessão de : 03 DE JUNHO DE 1998
Acórdão nº. : 108-05.197

IRPJ - GLOSA DE CUSTOS - Cabível a imposição fiscal de glosa quando não comprovados a inidoneidade e o não ingresso dos produtos suportados por documentos ineficazes.

Legítima a dedução de custos quando amparados em transações sem indícios de irregularidades nas operações.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - Inaplicável aos anos posteriores a 1988, a tributação na fonte de que trata o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 que vigorou até 31.12.88, após revogado pela Lei nº 7.713/88, que surtiu efeito a partir de 01.01.89.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - Em razão da estreita relação de causa e efeito existente entre o lançamento principal e o que dele decorre, tornada insubsistente parcialmente a exigência no primeiro, igual medida se impõe quanto ao segundo.

MULTA AGRAVADA - Mantida a penalidade agravada quando resultar configurado conluio ou fraude no procedimento do sujeito passivo.

Exclui-se a penalidade nas situações que não restar tipificada a conduta objetivando de forma ardilosa subtrair à tributação eventos que afetem a base imputável.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MONTASA ENGENHARIA, INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.:

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar argüida, e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso, para: 1) EXCLUIR da incidência do IRPJ e da Contribuição

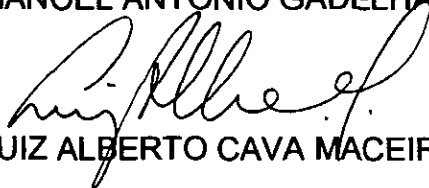


Processo nº. : 10930.001618/93-77
Acórdão nº. : 108-05.197

Social sobre o Lucro a parcela de Cr\$ 52.008.784,82 no 1º semestre de 1992; 2) CANCELAR a exigência do IRF; 3) REDUZIR o percentual da multa de ofício no ano de 1991 e no 1º semestre de 1992 para 75%, e no 2º semestre de 1992 para 150%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS-PRESIDENTE



LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA-RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 JUL 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ ANTONIO MINATEL, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, NELSON LÓSSO FILHO e MARCIA MARIA LORIA MEIRA. Ausentes, por motivo justificado, os Conselheiros ANA LUCILA RIBEIRO DE PAIVA e JORGE EDUARDO GOUVÊA VIEIRA.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10930.001618/93-77
Acórdão nº : 108-05.197

Recurso nº : 108.070
Recorrente : Montasa Engenharia Indústria e Comércio Ltda

R E L A T Ó R I O

MONTASA ENGENHARIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., empresa com sede na rua Walter Pereira, 350, em Londrina, Estado do Paraná, inscrita no CGC/MF sob n. 77.769.131/0001-62, inconformada com a decisão monocrática que indeferiu sua impugnação recorre a este Colegiado.

A matéria remanescente objeto do litígio diz respeito ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica ano base 1991/exercício 1992 e ano calendário 1992, 1º e 2º semestres e, ainda, tributação reflexa de Imposto de Renda Retido na Fonte e Contribuição Social Sobre o Lucro, assim discriminada:

PERÍODO BASE 1991, EXERCÍCIO 1992

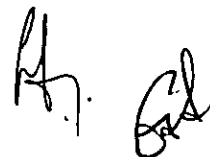
1) GLOSA DOS CUSTOS DOS PRODUTOS VENDIDOS

Fundamento legal: Artigo 183, I, do RIR/80

ANO CALENDÁRIO 1992 – 1º E 2º SEMESTRES

1) GLOSA DE CUSTOS DOS PRODUTOS VENDIDOS

Fundamento Legal: Art. 183, I, do RIR/80



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10930.001618/93-77
Acórdão nº : 108-05.197

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

1) IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

Período: Ano base 1991/exercício 1992 e ano calendário
1992, 1º e 2º Semestres

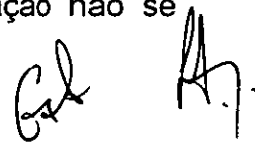
Fundamento Legal: Artigo 8º do Decreto Lei n. 2.065/83

2) CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Período: Ano base 1991/exercício 1992 e ano calendário
1992, 1º e 2º Semestres

Fundamento Legal: Lei n. 7689/88 com a alteração do artigo
2º da Lei n. 7.856/89

Tempestivamente impugnando a empresa alegou em preliminar (1) o cerceamento de defesa, pois falta clareza nos demonstrativos ofertados, o que dificulta ao contribuinte entender as planilhas e cálculos que resultaram no alegado crédito tributário. No mérito sustenta (2) que é prática usual no comércio a emissão de cheques nominais à própria empresa, (3) que a Impugnante não pode ser penalizada porque a empresa com quem negociava estava irregular, pois não tem a atribuição de fiscalizar nem este nem qualquer estabelecimento e (4) que provavelmente a Ferragens Mota se utilizava de vários talonários fiscais ao mesmo tempo, o que justifica a emissão de notas fiscais com a numeração fora de ordem, sendo as demais alegações dos fiscais baseadas em mera presunção. Quanto à tributação reflexa na fonte, alegou a Impugnante (5) que existe uma mera presunção de distribuição de lucros, que não pode ser considerada para fins de tributação. E por fim, quanto à tributação reflexa de Contribuição Social sobre o Lucro alegou (6) que não foi considerada a base de cálculo negativa deste tributo, gerada em 1991, no montante de CR\$ 96.169.072,00, bem como a base de cálculo negativa gerada no encerramento do primeiro semestre de 1992 e que (7) as planilhas demonstrativas dos resultados oferecidos no Termo de Verificação não se



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

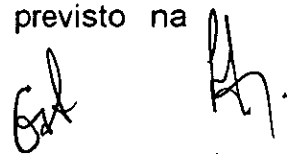
Processo nº : 10930.001618/93-77
Acórdão nº : 108-05.197

pautaram pela forma correta de apuração de resultados contábeis na Declaração do IRPJ. Por fim, sustentou (8) a inconstitucionalidade da multa de 300% imposta pela prática da suposta infração, bem como a inexistência de dolo ou fraude.

A autoridade julgadora monocrática julgou procedente a ação fiscal, refutando na totalidade os argumentos da impugnação, alegando que não houve cerceamento de defesa porque não houve divergência entre os valores demonstrados pela fiscalização, bem como não existiu prejuízo para a defesa, conforme se verificou através dos argumentos da impugnação. No mérito, quanto à glosa de custos entendeu que as notas fiscais emitidas eram inidôneas e que, assim sendo, a exigência fiscal neste ponto é procedente. Além disto, não teria a Impugnante demonstrado a efetiva aquisição dos materiais, aos quais se referem as notas fiscais, recibos e cheques.

Quanto à tributação reflexa de Imposto de Renda Retido na Fonte, a decisão monocrática aplicou o princípio da decorrência, acrescentando, ainda, que tendo sido apurada diferença de imposto por omissão de receitas não se aplica a redução da base de cálculo pela compensação com prejuízos fiscais de exercícios anteriores, conforme interpretação do artigo 8º do Decreto Lei n. 2.065/83. No que tange à Contribuição Social sobre o Lucro é incabível a dedução de prejuízos fiscais até 31 de dezembro de 1991, por determinação do item 4 da Instrução Normativa da SRF n. 198/88. Com o advento da Lei n. 8.383/91, artigo 1º passou a ser permitida a compensação de prejuízos. Mas, segundo demonstrado na decisão, o ajuste da base de cálculo do tributo derivada na glosa de custos dos produtos vendidos tornou o resultado do exercício positivo, não havendo assim prejuízo a compensar.

Quanto a alegação de multa de 300%, constatou o julgador monocrático a existência de dolo e má fé, com o intuito de fraudar a tributação, sendo correta a aplicação da multa pelo maior percentual previsto na

Two handwritten signatures in black ink are located at the bottom right of the page. The first signature is a stylized cursive 'G' followed by 'al'. The second signature is a stylized cursive 'H' followed by 'n'.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

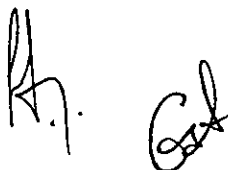
Processo nº : 10930.001618/93-77

Acórdão nº : 108-05-197

legislação.

No apelo foram ratificadas as razões apresentadas na fase
impugnatória.

É o relatório.

Two handwritten signatures in black ink, one to the left and one to the right of the text 'É o relatório.'

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10930.001618/93-77
Acórdão nº : 108-05.197

V O T O

Conselheiro LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, Relator:

O recurso é tempestivo, dele conheço.

Preliminarmente, é incabível a alegação no que tange ao cerceamento de defesa, baseada na mera alegação de que as planilhas apresentadas pela fiscalização impossibilitariam o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório assegurados constitucionalmente (CF/88, art. 5º, incisos LIV e LV). Isto porque, não houve divergência nos valores apresentados nas planilhas, o contribuinte não logrou demonstrar o suposto prejuízo e, ainda, as alegações constantes no apelo permitem concluir a inexistência qualquer dificuldade no exercício do seu direito de defesa.

NO MÉRITO

1) IRPJ, ano base 1991/exercício 1992:

1.a) Glosa dos custos dos produtos vendidos

É inteiramente procedente a glosa dos custos dos produtos vendidos neste período. Verifica-se à fls. 56 e seguintes que a Ferragens Mota Ltda. encontrava-se omissa no cumprimento de suas obrigações com o fisco estadual desde janeiro de 1990. Além disto, à fls. 57 verifica-se que a mesma tinha autorização para impressão de documentos fiscais somente até a numeração 5.000. Por outro lado, as notas fiscais que a fiscalização

Handwritten signatures and initials.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10930.001618/93-77
Acórdão nº : 108-05.197

considerou para fins de apuração da infração têm todas numeração acima de 5.000. Este fato caracteriza estas notas fiscais como inidôneas, uma vez que impressas e emitidas sem a autorização do Fisco estadual.

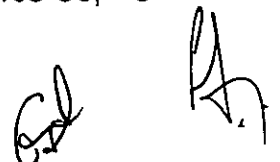
A par disto, não basta a mera alegação da Impugnante reputando os negócios jurídicos realizados como legítimos. O ônus da prova, nesta circunstância, investe contra o contribuinte, devendo este fazer prova da legitimidade do negócio, demonstrando o pagamento do preço e o recebimento das mercadorias ou a sua existência. No caso dos autos ficou demonstrado o pagamento do preço das notas fiscais glosadas emitidas pela Ferragens Mota Ltda., com exceção das notas de números 5167, 5294 (parcial - 3º pagamento de 10.10.91), 5307, 5315, 5319, 5322, 5360 e 5368). Entretanto, em nenhum dos casos houve a demonstração pela autuada do efetivo recebimento das mercadorias ou de sua existência.

E a jurisprudência deste Colegiado tem se firmado pela manutenção da exigência em casos análogos. Veja-se:

"NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS – Os valores correspondentes a notas fiscais emitidas por pessoa jurídica que teve sua inscrição estadual cancelada, por irregularidades cometidas, devem ser tributadas por onerarem ilegalmente os custos, mormente se nem se consegue se comprovar que as mercadorias existem ou ingressaram no estabelecimento do adquirente (AC 1º CC 103-04.036/81)"

E mais recentemente:

"IRPJ – CUSTOS – NOTAS FISCAIS INIDONEAS – O registro de notas fiscais inidôneas não legitima a apropriação dos custos. Cabe à autuada demonstrar a efetividade das operações descritas nas notas fiscais glosadas, mediante provas do pagamento do preço e recebimento dos respectivos bens e serviços. (Processo n. 10980.010.386/93-80, 3ª Câmara do C.C., DOU n. 62, 1º.04.98, pg. 29)"



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

Processo nº : 10930.001618/93-77
Acórdão nº : 108-05.197.

2) IRPJ ano calendário 1992, 1º e 2º Semestres

GLOSA DOS CUSTOS DOS PRODUTOS VENDIDOS

2. a) 1º Semestre

Entendo que neste caso os negócios jurídicos realizados entre a Recorrente e a Motafer não estão calcados em notas fiscais inidôneas. Para que haja a glosa dos custos dos produtos vendidos pela fiscalização deverá existir a demonstração de que houve a simulação, fraude ou conluio entre as partes, ou que os mesmos estavam calcados em documentos inidôneos.

Não houve no procedimento de fiscalização prova específica e concreta neste sentido. Houveram apenas indícios, uma mera presunção pela Fiscalização de que as notas fiscais eram inidôneas, ao teor do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 383 e seguintes). Veja-se:

“Para maior clareza dos fatos que serão relatados a seguir, vale lembrar que em 23.03.93 foram apreendidos diversos documentos junto a empresa Motafer Comercial de Ferragens Ltda., em trabalho conjunto com os Agentes Fiscais da Receita do Estado do Paraná, evidenciando claramente que a referida empresa fornecia “notas de favor” dela própria e também de outras empresas cujos números do CGC foram verificados e estão todos incorretos, ou seja, são falsos.

Diante dos fatos e considerando que a Montasa, no ano de 1991, já havia registrado diversas compras da empresa Ferragens Mota Ltda., e como já foi mencionado acima, a Motafer Comercial de Ferragens Ltda. pertence ao sócio da Ferragens Mota Ltda., o Sr. Vicente Taveira de Souza, decidimos então efetuar a verificação nos livros de Registro de Entradas sobre as possíveis compras da Motafer Comercial de Ferragens Ltda., encontrando diversas notas e em seguida intimando a Montasa a efetuar a comprovação dos pagamentos das mesmas, tendo sido constatado a seguinte situação:”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10930.001618/93-77

Acórdão nº : 108-05.197

Daí passaram os zelosos fiscais a demonstrar as notas fiscais glosadas no auto de infração. Partindo deste ponto, não existe uma comprovação efetiva de que as notas fiscais são inidôneas, mas tão somente uma presunção gerada pela fiscalização calcada na identidade de sócio da Ferragens Mota Ltda. e da Motafer Comercial de Ferragens Ltda., O Sr. Vicente Taveira de Souza, bem como na ação conjunta com Agentes Fiscais do Estado do Paraná, que resultou na apreensão de diversos documentos na empresa Motafer (fls. 80), mas que em sua maioria dizem respeito a outras empresas.

Intimado para comprovação dos pagamentos efetuados à empresa Motafer a Recorrente apresentou grande parte dos contracheques, cópias dos cheques e cópias dos extratos bancários, comprovando a efetiva entrega do numerário.

Considerando, em conjunto, que a fiscalização não demonstrou concretamente vício no negócio realizado e que o contribuinte demonstrou a entrega de numerário ao fornecedor, entendo mereça ser parcialmente cancelada a exigência fiscal embasada em documentação fiscal glosada a seguir discriminada:

- NF 2576 – Cr\$ 2.120.000,00 – Ficou comprovado o pagamento e a saída de recurso da empresa (fls. 108 à 111).
- NF 1764 – Cr\$ 3.000.000,00 – Ficou comprovado o pagamento e a saída do recurso da empresa (fls. 144/145).
- NF 1897 – Cr\$ 4.600.000,00 - Ficou comprovado o pagamento e a saída do recurso da empresa (fls. 148/149).
- NF 1912 – Cr\$ 1.091.800,00 – idem supra (fls. 153/ 154)
- NF 1988 – Cr\$ 636.000,00 – idem supra (fls. 159/160).
- NF 1987 – Cr\$ 4.240.000,00 – idem supra (fls. 163/164).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10930.001618/93-77

Acórdão nº : 108-05.197

- NF 1986 – Cr\$ 4.626.000,00 – idem supra (fls. 167/169).
- NF 2045 – Cr\$ 636.000,00 – idem supra (fls. 173/175).
- NF 2046 – Cr\$ 1.060.000,00 – idem (fls. 177/179).
- NF 2044 – Cr\$ 6.360.000,00 – idem (fls. 181/183).
- NF 2072 – Cr\$ 6.599.865,20 – idem (fls. 185/188).
- NF 1949 – Cr\$ 6.685.738,00 – idem (fls. 190/192)
- Rec. 1187 – Cr\$ 6.665.065,77 - idem (fls. 193/196)
- Rec. 1188 – Cr\$ 3.688.315,85 - idem (fls. 197/199)

Ante o exposto, merece ser cancelada a exigência tributária consubstanciada nos documentos acima discriminados, no importe de Cr\$ 52.008.784,82

2.b) 2º Semestre

Diferente entendimento deve ser ofertado à glosa dos produtos vendidos no segundo semestre do ano calendário de 1992. Efetivamente, neste período demonstrou a fiscalização que, em algumas ocasiões, os valores pagos à empresa Motafer Comercial de Ferragens Ltda. ingressavam na conta corrente desta empresa ou de seu sócio, o Sr. Vicente Taveira de Souza, e, quase sempre no mesmo dia, retornavam para a conta corrente de um ou mais sócios da empresa Montasa, descontando-se na maioria das vezes o que pode se caracterizar uma comissão, que girava em torno de 5% a 6%. Deste fato existe prova concreta nos autos através das cópias dos cheques e dos extratos bancários das empresas e dos sócios, sendo assim, subsiste a exigência relativamente a este semestre.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10930.001618/93-77
Acórdão nº : 108-05.197

TRIBUTAÇÃO REFLEXA NA FONTE

Períodos: Ano Base 1991/exercício 1992 e ano calendário 1992, 1º e 2º semestres.

Trata-se de tributação reflexa de imposto de renda na fonte com base no artigo 8º do Decreto-Lei n. 2.065/83, no ano base 1991/exercício 1992 e ano calendário 1992, 1º e 2º Semestres.

Com o advento da Lei n. 7.713/88, art. 35, resultou nova disciplina tributária, sujeitando os sócios à tributação de 8% calculado tendo por base o lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas, restando, assim, revogado o comando do artigo 8º do Decreto-Lei n. 2.065/83, tornando ilegítima a pretendida exação em causa.

A regular inteiramente o regime da tributação na fonte sobre lucros e dividendos, transferindo o aspecto temporal da hipótese de incidência, do momento da distribuição, para o momento em que o lucro líquido deve ser apurado, e alterar as correspondentes alíquotas e base de cálculo, a lei nova revogou a anterior, em conformidade com o artigo 101 do CTN combinado com o artigo 2º, § 1º, in fine, da Lei de Introdução do Código Civil Brasileiro.

Em consequência torna-se descabida a imposição fiscal objeto do presente com base no artigo 8º do Decreto-Lei n. 2.065/83, relativa ao ano base 1991/exercício 1992 e ano calendário 1992, 1º e 2º Semestres.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL
SOBRE O LUCRO**

Períodos: Ano Base 1991/exercício 1992 e ano calendário 1992, 1º e 2º semestres.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10930.001618/93-77

Acórdão nº : 108-05.197

Tendo em vista a reiterada jurisprudência deste Colegiado e considerando o princípio da decorrência em sede tributária, em razão da estreita relação de causa e efeito existente entre o lançamento principal e o decorrente, tomada parcialmente insubsistente a exigência no primeiro, igual medida se impõe quanto ao segundo.

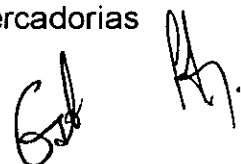
No tocante à pretendida compensação de base de cálculo negativa não assiste razão à Recorrente, a uma porque eventual base de cálculo negativa apurada em data anterior à Lei nº 8.383/91 não é plausível de compensação, a duas pela inexistência dessa circunstância a partir do 1º semestre de 1992 face à matéria lançada obstaculizar o surgimento de tal hipótese.

DA MULTA APLICADA

A multa aplicada deve condizer com a imposição fiscal e com a prova da fraude realizada pelo contribuinte na tentativa de evadir tributos.

Segundo define o artigo 72 da Lei n. 4.502, de 1964, "fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento". E neste mesmo contexto, define o artigo 73 daquela legislação que "conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72".

Especificamente, na imposição fiscal do ano base 1991/exercício 1992 não existiu a comprovação de que teria havido fraude ou conluio entre as partes. O contribuinte logrou demonstrar a efetiva entrega de numerários ao fornecedor na maioria das vezes, mas a exigência foi mantida apenas porque não houve a demonstração de recebimento das mercadorias



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10930.001618/93-77

Acórdão nº : 108-05.197

ou a sua efetiva existência, conforme a orientação jurisprudencial pacífica deste Colegiado. E da mesma forma, não houve a demonstração ou a comprovação da fraude no primeiro semestre do ano calendário 1992.

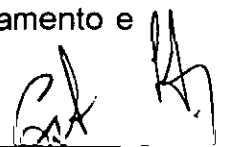
Por outro lado, no segundo semestre do ano calendário fica evidente o conluio e a fraude na tentativa de evasão de tributos. Os cheques depositados na conta do sócio da Motafer e depois devolvidos aos sócios da Montasa dão conta de demonstrar o alegado.

Além disto, o percentual aplicado no auto de infração (300%) não merece mais ser aplicado em função do princípio da retroatividade da lei mais benigna aplicada ao caso ainda não julgado, segundo dispõe o artigo 106, II, "c" do CTN. São aplicáveis, portanto, os percentuais do artigo 44 da Lei n. 9.430/96.

No que respeita à imposição da multa agravada de 300%, deverá ser **(1)** exonerada na parte pertinente à parcela tributada tornada insubsistente, **(2)** reduzida à aplicação do percentual de 150% face ao que determina o art. 44 da Lei nº 9.430/96 sobre a parcela remanescente da matéria exigida com agravamento da penalidade, e **(3)** tornado sem efeito o agravamento da multa correspondente ao período-base de 1991 e 1º semestre de 1992.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso para excluir da tributação (1) a parcela de Cr\$ 52.008.784,82 a título de glosa de custos dos produtos vendidos no 1º semestre do ano calendário 1992; (2) para excluir totalmente a tributação reflexa do Imposto de Renda Retido na Fonte; (3) ajustar a exigência da contribuição social ao decidido relativamente à imposição do imposto de renda pessoa jurídica; e (4) reduzir o percentual da multa agravada para 150% relativamente à parte mantida com agravamento e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10930.001618/93-77

Acórdão nº : 108-05.197

seja tornado sem efeito o agravamento relativo ao ano de 1991 e ao 1º semestre de 1992.

Sala das Sessões-DF, em 03 de junho de 1998.


LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA

