



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

**Processo n°** 13811.001154/2003-77  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-003.223 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de setembro de 2014  
**Matéria** Ressarcimento de IPI  
**Recorrente** MONSANTO DO BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.

O princípio da não-cumulatividade garante aos contribuintes o direito ao crédito do imposto que for pago nas operações anteriores para abatimento com o IPI devido nas posteriores, assim como o transporte do saldo credor da escrita para períodos de apuração subsequentes para a mesma finalidade.

RESSARCIMENTO. SALDO CREDOR DE ESCRITA.

Com o advento do art. 11 da Lei nº 9.779/99 o legislador ordinário excedeu a garantia constitucional e, além da possibilidade de transferência do saldo credor para os períodos seguintes, instituiu o direito ao ressarcimento e à compensação desse saldo.

SALDO CREDOR DE ESCRITA TRANSPORTADO DE PERÍODOS ANTERIORES. RESSARCIMENTO .

As Instruções Normativas SRF nº 210/2002, 460/2004 e 600/2005, com a redação que lhe foi dada pela IN SRF nº 728/2007, quando interpretadas em consonância com as normas de hierarquia superior não vedaram o direito ao ressarcimento do saldo credor de IPI transportado de períodos anteriores.

RESSARCIMENTO. LIMITAÇÃO DO PEDIDO A UM TRIMESTRE CALENDÁRIO.

Com o advento da IN SRF 728/2007 cada pedido de ressarcimento de saldo credor da escrita deve se referir a um único trimestre calendário.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito oposto à Administração.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer do direito de o contribuinte utilizar o valor remanescente de R\$ 9.140.274,69, correspondente a saldo credor de IPI transferido para o 4º Trimestre de 2002, para ressarcimento e compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal. Sustentou pela recorrente o Dr. Ricardo Valim de Camargo, OAB/SP 163.086.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti.

## Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de saldo credor de escrita do IPI no valor de R\$ 12.287.569,66, relativo ao 4º Trimestre de 2002, formulado com base no art. 11 da Lei nº 9.779/99 e **formalizado em 29/04/2003**.

Ao pedido de ressarcimento foram vinculadas declarações de compensação.

Por meio da informação fiscal (fls. 174/179) e do Parecer SEORT nº 138883.572/2007 (fls. 187/193), o pleito foi parcialmente deferido pela autoridade administrativa, que reconheceu o direito creditório no valor de R\$ 483.062,50 e homologou as compensações declaradas até este limite, sob o fundamento de que o saldo credor de IPI referente ao 4º trimestre de 2002 se refere ao total do montante deferido e que o valor restante (R\$ 11.804.507,16) é saldo acumulado de trimestres anteriores (anos de 1999 a setembro de 2002), que não poderia ser ressarcido, já que cada pedido de ressarcimento deve se restringir aos créditos escriturados no trimestre. No referido despacho foi informado que a legitimidade do crédito dos períodos anteriores (1999 a 10/2002) não foi analisada.

Em sede de manifestação de inconformidade, o contribuinte alegou, em síntese, que o art. 11 da Lei nº 9.779/99 não impede o ressarcimento de créditos acumulados em outro período, já que o regulamento do IPI determina que o saldo credor apurado em um trimestre pode ser transferido para o trimestre seguinte para abater débitos do imposto, para compensação com outros tributos ou ressarcimento em espécie. Insurgiu-se contra a aplicação retroativa de normas e sobre a ilegalidade da restrição de direitos por meio atos administrativos.

A DRJ baixou o processo em diligência para que, relativamente ao saldo credor que veio por transferência de trimestres anteriores (R\$ 11.804.507,16), fosse esclarecido se os valores estavam regularmente escriturados, se eram créditos passíveis de ressarcimento e se não se referia a créditos fictos.

No relatório de diligência de fls. 1031/1035, a fiscalização informou que dos R\$ 12.287.569,66 pleiteados originalmente pelo contribuinte, R\$ 2.549.955,17 se refere a crédito que não foi comprovado, sendo que: a) não foram apresentadas notas fiscais para comprovar a legitimidade do crédito de R\$ 2.538.732,72; e b) R\$ 11.222,45, se refere a crédito tomado sobre aquisições para o ativo permanente.

Cientificada do termo de diligência, o contribuinte apresentou manifestação alegando o seguinte: a) seu pleito não pode ser negado apenas porque apresentou um pedido de ressarcimento englobando o saldo acumulado de 16 trimestres; b) concordou com a glosa de R\$ 11.222,45 porque aquisições para o imobilizado não geram crédito do imposto; c) quanto aos R\$ 2.538.732,72 disse que não encontrou as notas fiscais. Não se pode concluir que tais créditos são ilegítimos, fictos ou indevidos, simplesmente não puderam ser comprovados porque as notas fiscais não foram encontradas. Disse que a legitimidade do crédito pode ser provada por outros meios, como os livros fiscais de entradas, saídas e controle da produção e do estoque, requerendo a juntada posterior das aludidas notas fiscais. (fls. 1050/1057).

A 8ª Turma da DRJ - Ribeirão Preto proferiu o Acórdão 34.019, de 07 de junho de 2011, o qual foi anulado pelo Acórdão 3401-002.310.

A 8ª Turma da DRJ - Ribeirão Preto proferiu então o Acórdão nº 44.588, de 09 de setembro de 2013 (fls. 1167/1179), por meio do qual foi reconhecido um crédito adicional de R\$ 114.277,30.

Após a relatora insurgir-se contra a declaração de nulidade do acórdão anterior, ficou decidido o seguinte: **a)** a jurisprudência citada pela recorrente não tem caráter normativo e não vincula o julgador administrativo; **b)** a juntada posterior de documentos foi indeferida; **c)** o art. 11 da Lei nº 9.779/99 realmente não impede o ressarcimento de créditos acumulados de outro período, mas o art. 74, § 14 da Lei nº 9.430/96 sim; **d)** a IN SRF 210, de 04 de outubro de 2002, foi editada com base nesse permissivo legal e seu art. 14, §§ 2º e 3º estabelecem que somente os créditos escriturados no período de apuração são passíveis de ressarcimento ou compensação. O saldo credor que veio acumulado de períodos anteriores só pode ser utilizado para o abatimento do imposto no próprio livro de apuração; **e)** assim, após a entrada em vigor da IN 210/2002, somente é passível de ressarcimento ou compensação o saldo credor composto pelos créditos escriturados no trimestre a que o pedido de ressarcimento fizer referência; **f)** a Receita Federal não é obrigada a corrigir de ofício o erro de formalização do processo, pois quando ele foi protocolado a IN 210/2002 já vigia há cerca de seis meses; **g)** quanto à legitimidade do crédito, ficou decidido que dos R\$11.690.229 restantes, R\$ 11.222,45 se referem a créditos indevidos por aquisições do imobilizado e R\$ 2.538.732,86 não foram comprovados e R\$ 9.140.274,69 se referem a créditos escriturados em períodos anteriores que não são passíveis de ressarcimento ou compensação

Por meio do termo de abertura de documento de fls. 1209, o contribuinte tomou ciência do acórdão da DRJ em **25/10/2013** às 13:36h.

Por meio do termo de ciência eletrônica por decurso de prazo de fls. 1210, o contribuinte tomou ciência do acórdão da DRJ em **09/11/2013**.

Em **14/11/2013** o contribuinte apresentou recurso voluntário, alegando, em síntese o seguinte: **a)** a DRJ ignorou a determinação contida no Acórdão 3401-002.310 e mais uma vez não se manifestou sobre a diligência que analisou a legitimidade dos créditos acumulados de trimestres anteriores; **b)** a questão da falta de apresentação de documentos

comprobatórios dos créditos acumulados de períodos anteriores foi superada pela realização da diligência fiscal, que atestou a legitimidade do valor de R\$ 9.737.614,49; **c)** o verdadeiro motivo para o indeferimento desses créditos foi o óbice de natureza puramente formal envolvendo a periodicidade do pedido de ressarcimento; **d)** a IN 210/2002 não pode ser aplicada retroativamente aos créditos gerados antes de sua vigência, além do que, atos administrativos não podem estabelecer restrições não previstas em lei; **e)** não foi possível retificar os pedidos de ressarcimento fracionando-os por trimestre calendário em razão da decadência; **f)** o princípio da não-cumulatividade garante o direito à transferência dos créditos para os períodos subseqüentes (art. 49 do CTN); e **g)** protestou pela juntada posterior dos documentos comprobatórios da parcela de créditos de IPI não comprovados em sede de diligência, no valor de R\$ 2.538.732,72.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

Conforme se verifica nos autos, o contribuinte tomou ciência do Acórdão recorrido por duas vezes consecutivas.

A primeira, após abrir o *link* Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC) através da opção Consulta Comunicados/Intimações (fl. 1209), ocorrida no dia **25/10/2013**.

E a segunda, por decurso de prazo no dia **09/11/2013**, conforme fls. 1210.

Essa situação tem se tornado frequente e, em alguns casos, é fonte de conflito com os contribuintes, quando o recurso é considerado intempestivo em relação à data da primeira ciência, mas tempestivo em relação à segunda.

Se o ato processual (notificação) já ocorreu por meio da abertura da decisão recorrida no e-CAC, por qual motivo a Administração expede o termo de ciência por decurso de prazo?

Observem a gravidade da situação: o termo de ciência por decurso de prazo de fls. 1210 é um documento ideologicamente falso porque atesta um fato que não existiu. O fato que existiu foi a ciência por meio da abertura do acórdão no e-CAC e não a ciência presumida.

Além disso, com a ciência ocorrida por meio da abertura do acórdão da DRJ no e-CAC, o ato processual (notificação) foi validamente praticado, fato que torna nula a ciência "por decurso de prazo", em face da preclusão consumativa.

Considerando que neste caso concreto o recurso é tempestivo e que preenche os requisitos formais de admissibilidade, dele se toma conhecimento.

A questão de fundo controvertida nestes autos é exclusivamente de direito e consiste em saber se o art. 11 da Lei nº 9.779/99, o art. 74 da Lei nº 9.430/96, a IN 210/2002 e as demais que se seguiram, vedaram o ressarcimento e a compensação do saldo credor de escrita do IPI, que veio por transferência de trimestres anteriores.

Este colegiado já enfrentou essa questão na sessão do dia 25 de julho de 2013, quando foi proferido o Acórdão 3403-002.387 no qual, por unanimidade de votos, esta turma considerou que nem os dispositivos legais e tampouco os atos administrativos que os regulamentaram impuseram qualquer vedação ao aproveitamento do saldo credor transferido de períodos anteriores para fins de ressarcimento ou compensação.

Entendeu a turma de julgamento da DRJ que o art. 14 da IN 210/2002; o art. 16 da IN 460/2004 e o art. 16 da IN 600/2005 (com as alterações introduzidas pela IN 728/2007) impedem o ressarcimento do saldo credor acumulado em decorrência de transporte de períodos anteriores. Em outras palavras: entendeu a DRJ que somente o saldo credor gerado no próprio trimestre objeto do pedido de ressarcimento é que pode ser ressarcido e utilizado na compensação de outros tributos. Segundo aquela turma de julgamento, o saldo credor acumulado por transporte de trimestres anteriores só poderia ser utilizado para abater débitos do próprio imposto no livro modelo 8.

Esse entendimento da DRJ está escorado na leitura isolada do art. 14, §§ 1º e 3º, da IN 210/2002; do art. 16, §§ 1º e 4º, II e III, da IN 460/2004 e do art. 16, §§ 1º, 4º e 7º da IN 600/2005, com a alteração introduzida pela IN 728/2007.

A leitura das referidas instruções normativas, sugere a concessão de uma “permissão” para que o contribuinte transfira o saldo credor de um período de apuração para o período de apuração seguinte para posterior abatimento dos débitos do imposto.

Já o art. 14, § 3º da IN 210/2002 e os arts. 16, §§ 4º das IN 460/2004 e 600/2005, sugerem a existência de uma “restrição” ao estabelecem textualmente que somente são passíveis de ressarcimento créditos escriturados no trimestre calendário.

A leitura apressada desses dispositivos realmente pode conduzir à equivocada conclusão de que criaram vedação ao aproveitamento, via compensação ou ressarcimento, do saldo credor de IPI acumulado em virtude de transporte de períodos anteriores.

Entretanto, o direito administrativo nos ensina que os atos administrativos gozam da presunção de legitimidade, ou seja, deve-se sempre supor que foram baixados conforme as leis e desse modo devem ser interpretados.

Nesse sentido, ganha relevância analisar a evolução legislativa do regime jurídico dos créditos de IPI, cujo objetivo único é o de implementar o princípio constitucional da não-cumulatividade.

É consenso na doutrina que o princípio da não-cumulatividade pode ser introduzido no sistema tributário de um determinado país por meio das técnicas do valor agregado ou da dedução do imposto. Na técnica do valor agregado, originária do direito francês, subtrai-se do valor da operação posterior o valor da operação anterior. É o que se conhece como dedução na base. Na técnica da dedução do imposto, subtrai-se do imposto devido na operação posterior o imposto que foi pago na operação anterior.

No sistema tributário brasileiro, o constituinte, ao delimitar as competências tributárias das entidades federadas, consignou no art. 153, da CF/1988 que (...) *Compete à União instituir impostos sobre (...) IV- produtos industrializados (...) § 3º- O imposto previsto no inciso IV (...) II- será não-cumulativo, **compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;** (...).* (grifei)



Relativamente aos créditos incentivados, ao contrário do que ocorria com os créditos escriturais, eram eles concedidos a título de incentivos fiscais. Não tinham (e não têm) nem previsão e nem óbice constitucional a sua instituição por meio de lei e podiam ser passíveis de manutenção na escrita fiscal, ou de manutenção e de ressarcimento em dinheiro, conforme previsão específica na lei do incentivo.

Essa situação perdurou até janeiro de 1999, quando entrou em vigor a Lei nº 9.779, de 19/01/1999, que na prática acabou com a distinção entre créditos básicos e incentivados e instituiu a possibilidade de utilização do saldo credor da escrita fiscal de IPI para compensação ou ressarcimento ao estabelecer no seu artigo 11 que (...) **O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda.(...)**" (grifei).

Ao editar esse dispositivo legal, o legislador ordinário excedeu a garantia constitucional concedida pela não-cumulatividade, pois, na prática, além de acabar com a figura do crédito incentivado, instituiu o direito de compensação e de ressarcimento do saldo credor da conta corrente de IPI, direito inexistente até então, e ao qual não estava obrigado pela Constituição.

Dessa breve análise do regime jurídico dos créditos de IPI, verifica-se que a lei sempre foi **imperativa** no sentido de determinar a transferência do saldo credor de um determinado período para o período seguinte com a finalidade de que fosse utilizado prioritariamente no abatimento de débitos futuros do imposto. E com o advento do art. 11 da Lei nº 9.779/99, o saldo credor acumulado em cada trimestre-calendário continuou a ser prioritariamente utilizado no abatimento de débitos do imposto, mas o eventual saldo credor resultante dessa operação, ao final de cada trimestre-calendário, deixou de ser um crédito meramente escritural e passou a ser um crédito ressarcível e compensável com outros tributos.

Para o fim de interpretar as instruções normativas, é importante frisar que no art. 11 da Lei nº 9.779/99 o legislador utilizou a expressão "**saldo credor de IPI acumulado em cada trimestre calendário**" e não a expressão "**saldo credor de IPI gerado em cada trimestre calendário**". Resulta daí que o entendimento da DRJ ao expurgar do saldo passível de ressarcimento o saldo credor acumulado por transporte de períodos anteriores, configura uma aplicação ilegal as instruções normativas citadas, pois conforme se viu alhures, as normas de hierarquia superior são imperativas quanto ao direito de os contribuintes transferirem o saldo credor de escrita para os períodos de apuração subseqüentes a fim de ser utilizado na amortização de débitos do imposto e, na hipótese de ainda sobrar crédito, utilizá-lo via compensação ou ressarcimento.

Os referidos atos administrativos, conforme já mencionado, possuem presunção de legalidade e devem ser interpretados conforme o dispositivo legal que visam regulamentar, no caso o art. 11 da Lei nº 9.779/99.

A faculdade concedida à administração tributária na parte final do "caput" do art. 11 da Lei nº 9.779/99 e também no art. 74, § 14, da Lei nº 9.430/96, certamente não inclui a possibilidade de suprimir o direito que foi concedido por lei.

Desse modo, do fato de as instruções normativas mencionarem textualmente que *“somente são passíveis de ressarcimento os créditos escriturados no período”*, não decorre logicamente a conclusão de que o saldo credor acumulado por transporte de períodos anteriores não possa ser objeto de ressarcimento ou compensação. A uma, porque essa interpretação literal não encontra guarida nas normas de hierarquia superior, uma vez que o art. 11 da Lei nº 9.779/99 valeu-se da expressão **“saldo credor acumulado”** e não **“saldo credor gerado”**. E a duas, porque o saldo credor de período anterior **também deve ser escriturado no período seguinte** para que possa se **“acumular”** com os créditos gerados nesse período.

Não se olvide de que a regra é no sentido de que o crédito de IPI só tem existência jurídica se estiver escriturado (a exceção é o art. 252 do RIPI/2010). Não existe crédito de IPI fora do livro de IPI. Assim, para que o saldo credor do período anterior tenha existência jurídica ele precisa ser necessariamente escriturado no período seguinte. E se ele foi escriturado no período seguinte, obviamente que atendeu à determinação das instruções normativas, que jamais poderiam admitir o ressarcimento de créditos que não estivessem escriturados no período.

Desse modo, o fato de as instruções normativas mencionarem que **“somente são passíveis de ressarcimento os créditos escriturados no período ou no trimestre-calendário”**, não autoriza a conclusão de que a Receita Federal está vedando o ressarcimento do saldo credor acumulado em virtude de transporte de trimestres anteriores, mesmo porque não é esse o comando emanado do regime jurídico de créditos do IPI atualmente em vigor.

Tendo em vista que a administração pública só age dentro dos lindes da legalidade, a menção contida nas instruções normativas, no sentido de que **“somente são passíveis de ressarcimento os créditos escriturados no período”**, só pode ser entendida no sentido de que somente poderão ser ressarcidos os créditos que possuírem existência jurídica, ou seja, aqueles que estiverem devidamente escriturados no livro.

As instruções normativas citadas na fundamentação do voto condutor do acórdão de primeira instância, em momento algum vedaram de forma expressa o direito ao ressarcimento do saldo credor de IPI transportado de períodos anteriores.

A interpretação acima exposta foi ratificada pela IN 728/2007, que acrescentou o § 7º ao art. 16 da IN 600/2005. O referido § 7º está em total harmonia com o art. 11 da Lei nº 9.779/99, ao prescrever que cada pedido de ressarcimento deve se referir a um único trimestre-calendário, **devendo ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, após efetuadas as deduções na escrituração fiscal.**

Tal determinação está em consonância com o art. 11 da Lei nº 9.779/99, pois a primeira utilização do saldo credor continua sendo o abatimento dos débitos no período de apuração. Somente na hipótese de ainda restar saldo credor acumulado no período é que será possível o aproveitamento mediante ressarcimento ou compensação.

Quanto à obrigatoriedade de cada pedido de ressarcimento se referir a um único trimestre calendário, não existe nenhuma ilegalidade em tal limitação, pois o aspecto procedimental do pedido está incluído no poder normativo da administração tributária estabelecido no art. 11, parte final, da Lei nº 9.779/99 e também no art. 74, § 14 da Lei nº 9.430/96.

Observe-se que o próprio art. 11 da Lei nº 9.779/99 já impõe que o período de apuração do ressarcimento seja trimestral. O que a IN 728/2007 fez foi impedir que um mesmo Perdecomp contemple saldos credores de dois ou mais trimestres calendário.

Assim, a conclusão a que se chega é no sentido de que, atualmente, embora haja vedação de se incluir no pedido de ressarcimento saldos credores de mais de um trimestre calendário, não existe óbice algum quanto ao direito ao ressarcimento do saldo credor de IPI que chegou por transporte de períodos anteriores ao trimestre calendário objeto do pedido.

Uma coisa é a restrição procedimental de vincular um pedido de ressarcimento a cada trimestre-calendário, e outra coisa totalmente distinta é entender que essa limitação impede o ressarcimento do saldo credor de escrita que veio por transporte de trimestres anteriores.

Deve o acórdão de primeira instância ser reformado quanto a este aspecto, pois a interpretação literal das instruções normativas, fazem com que aqueles atos administrativos pareçam ilegais, quando na verdade não o são.

No caso concreto, a legitimidade do saldo credor acumulado por transporte de períodos anteriores foi aferida pela autoridade administrativa no termo de diligência de fls. 1031 a 1035 e houve indeferimento expresso por parte da 8ª Turma da DRJ - Ribeirão Preto nas fls. 1179, *in verbis*:

*"(...) Dos R\$ 11.690.229,86 restantes, R\$ 11.222,45 são créditos indevidos, por referirem a ativo, R\$ 2.538.732,72 foram glosados, pois não comprovados e R\$ 9.140.274,69 se referem a créditos escriturados em outro período e não podem ser compensados com os débitos declarados nas DCOMP, pelos motivos expostos no tópico acima<sup>9</sup>.*

*No entanto, seguindo o exemplo da apuração feita no presente, deve-se esclarecer que os valores dos trimestres anteriores podem ser usados na conta-gráfica do estabelecimento (Livro de apuração do IPI) para abater os débitos de IPI de períodos posteriores e assim aumentar o ressarcimento dos períodos futuros<sup>10</sup>*

*(...)"*

Sendo assim, é evidente que a DRJ homologou o resultado da diligência ao autorizar o aproveitamento do saldo credor transferido de período anterior na escrita fiscal para abatimento do IPI. Se esses créditos fossem ilegítimos, eles já teriam sido glosados pela fiscalização no termo de diligência, o que não ocorreu.

No que concerne à glosa de R\$ 2.538.732,72, o contribuinte não trouxe aos autos as notas fiscais comprobatórias da legitimidade dos créditos pleiteados. Sendo assim, a glosa deve ser mantida por falta de comprovação dos créditos.

Quanto ao pedido de juntada posterior, não há como deferi-lo neste momento processual, pois este acórdão é a última decisão das instâncias ordinárias de julgamento. A Câmara Superior é instância especial e se presta à uniformização da jurisprudência eliminando divergências de interpretação, não sendo da sua alçada o reexame de provas.

Com esses fundamentos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reconhecer do direito de o contribuinte utilizar o valor remanescente de R\$ 9.140.274,69 correspondente a saldo credor de IPI transferido para o 4º Trimestre de 2002 para **ressarcimento e compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal.**

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim

CÓPIA