



MINISTÉRIO DA FAZENDA

EDC.

Sessão de 21 de setembro de 19 81

ACORDÃO Nº 101-72.614

Recurso nº - 83.736 - IRPJ - EX: DE 1976 a 1979

Recorrente - EQUIPESCA - EQUIPAMENTOS DE PESCA S.A.

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM CAMPINAS - SP

IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS - 1) - A apropriação de despesas fora do exercício de correspondência constitui infração ao princípio da autonomia dos exercícios, sendo a mesma suscetível de glosa pela autoridade fiscal. 2) - segue igual destino a despesa com prestação de serviços cuja efetiva realização não for comprovada.

IRRETROATIVIDADE DAS REGRAS CONTIDAS NOS §§ 4º a 6º DO DEC. LEI Nº 1.598/77 - Embora o citado mandamento legal tenha entrado em vigor em 27/12/77, a aplicação desses dispositivos está reservada aos exercícios de 1979 e seguintes (Dec. lei 1.598/77, art. 67, incisos I, "a", "b" e "c", II e XI, enquanto o crédito tributário em questão refere-se ao exercício de 1977).

DESPESAS FINANCEIRAS - O desconto concedido na realização antecipada de direitos da empresa, em bases tidas como usuais no mercado financeiro, caracteriza-se como despesa dedutível do exercício.

DESPESAS DE VIAGENS - São dedutíveis quando comprovadas a realização e a necessidade delas, para a empresa.

BRINDES - As despesas realizadas a esse título somente são dedutíveis quando incidirem sobre bens de diminuto ou nenhum valor comercial e for moderado o total da despesa realizada.

DESCONTOS CONCEDIDOS NA VENDA DE PRODUTOS - São consideradas parcelas redutoras do preço de venda, quando incondicionais e devem figurar da nota fiscal de venda.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - 1)- As despesas inquinadas de indedutíveis pelo Fisco devem ser, no processo de revisão levado a efeito, adicionadas ao lucro contábil do período para determinar-se o valor a ser compensado com os prejuízos acumulados; 2)- A reserva não impositiva de compensação de prejuízos, utilizada pelo contribuinte na absorção de prejuízos contábeis, enseja a redução do prejuízo compensável nos exercícios subsequentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EQUIPESCA - EQUIPAMENTOS DE PESCA S.A.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para tornar insubsistente a exigência quanto aos exercícios de 1976 e 1977.

Sala das Sessões (DF), em 21 de setembro de 1981

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES

RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:

ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA FA-
ZENDA NACIONAL

24 SET 1981

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, AGOSTINHO SERRA-NO FILHO, RAUL PIMENTEL, LUIZ ANDRÉ NETO (suplente) e OLAVO JOÃO GALVÃO (suplente).



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0830/052.567/80

RECURSO N.º: 83.736

ACÓRDÃO N.º: 101-72.614

RECORRENTE: EQUIPESCA - EQUIPAMENTOS DE PESCA S.A.

R E L A T Ó R I O

EQUIPESCA - EQUIPAMENTOS DE PESCA S.A., estabelecida em Campinas, SP, manifesta, no prazo de lei, recurso a este Colegiado, contra a decisão do Sr. Delegado da Receita Federal naquela cidade que, deferindo apenas parte de sua tempestiva impugnação, exige-lhe o pagamento do crédito tributário especificado às fls. 175.

A lide posta sob julgamento desta Câmara, em síntese objetiva, é a seguinte:

CONTRIBUIÇÕES E DOAÇÕES

A empresa não oferecera à tributação nos exercícios de 1976, 1977, 1978 e 1979 o excesso de Contribuições e Doações, respectivamente, nos valores de Cr\$ 103.593,00 e Cr\$ 118.837,00, e Cr\$ 58.257,00 e Cr\$ 23.688,00, sendo tributada pelo Fisco.

Não discorda a autuada quanto à procedência da glosa, rebelando-se, contudo, contra a cobrança do imposto incidente sobre aqueles valores que, a seu ver, deveriam ser compensados com o prejuízo fiscal apurado pela sociedade.

Diferentemente, a autoridade julgadora entende que a compensação das glosas em cada exercício não é cabível visto que os aludidos prejuízos já haviam sido integralmente compensados pela

empresa quando da verificação da falta. (fls. 172 e 164).

DESPESAS APROPRIADAS FORA DO EXERCÍCIO DE COMPETÊN
CIA

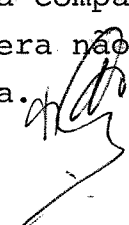
A título de manutenção e reparos, a realizar-se no período de 01/01/75 a 30/06/76, foi apropriada como despesa do exercício de 1977, a quantia de Cr\$ 505.496,16, glosada no seu to do por ~~infringência~~ ao princípio da independência dos exercícios e por não ter sido determinada pela empresa a parcela correspondente ao exercício de 1977.

Acolhendo parcialmente as alegações da defesa, a decisão recorrida houve por bem excluir da exigência fiscal a quantia de Cr\$ 168.498,72 sob o argumento de que um terço daquele valor pertence ao exercício financeiro em questão, comprovando, ~~con-~~trossim, o documento de fls. 11 a efetiva prestação dos serviços.

A tributação sob a parcela remanescente de Cr\$... 336.997,44 é repelida na peça recursal que invoca a aplicação ao caso das regras insertas no art. 6º, §§ 4º a 6º, do Dec. lei 1.598 de 1977, alegando que não houve prejuízos para o Fisco, pois a pos tergação da apropriação da despesa importou na antecipação do imposto.

GASTOS ESTRANHOS ÀS ATIVIDADES DA EMPRESA

No exercício de 1977, a companhia concedeu descontos financeiros, no valor de Cr\$ 108.000,00, no recebimento antecipado de títulos emitidos por terceiros e que haviam sido recebidos de um de seus sócios como quitação de seu saldo devedor em conta corrente com a empresa (fls. 12 e 13). O autor do feito considerou a despesa como estranha à atividade da companhia no que foi secundado pela decisão recorrida que assevera não ter sido o negócio realizado no interesse da pessoa jurídica.



Diz a recorrente que a falta de capital de giro das empresas e as altas taxas inflacionárias recomendam a rápida e frequente realização de créditos e que a operação realizada foi altamente vantajosa para a empresa. A seu ver a decisão confunde essa transação normal com a anterior origem dos créditos antecipadamente liquidados. No entanto, essas operações são nitidamente distintas entre si. O que a fiscalização poderia e não o fez era questionar a validade da liquidação da parcela do saldo devedor do sócio com títulos pertencentes a terceiros, operação amplamente documentada; já mais poderia impugnar o desconto concedido para a liquidação antecipada das promissórias de que era titular a recorrente, fosse ou não regular a anterior transferência desses títulos para o seu ativo.

FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS

Por falta de comprovação da efetiva prestação de serviço de intermediação junto a estabelecimentos bancários foi glosada, no exercício de 1977, a quantia de Cr\$ 50.000,00. A importância da intermediação de pessoa especializada e bem relacionada junto aos estabelecimentos de crédito para a obtenção de recursos financeiros foi o argumento utilizado pela fiscalizada para justificar a necessidade do gasto, o que não foi considerado o bastante pela autoridade julgadora por falta de prova de que a prestação desses serviços ocorrera efetivamente.

Em seu recurso, reitera a companhia a linha de defesa já esposada na peça impugnatória.

DESPESAS DE VIAGENS

Foi mantida a tributação sobre as despesas de viagens nos valores de Cr\$ 96.569,80 e de Cr\$ 33.034,00, respectivamente, nos exercícios de 1978 e de 1979, por falta de comprovação da necessidade de suas realizações. Segundo o autor do feito, (fls. 9-v), embora intimada a comprovar a realização das despesas e a necessidade

de delas, a fiscalizada limitara-se a atender apenas a primeira das exigências.

Na impugnação, em que protesta a interessada que, na exceção das parcelas de Cr\$ 3.987,00, Cr\$ 19.933,80 (exercício de 1978) e Cr\$ 1.774,00 (ex. 79) cujas glosas reconhece proceder, todas as viagens e estadas foram realizados por diretores, vendedores e funcionários da empresa em visita a clientes, consoante indicação nos demonstrativos de fls. 94, 117 e 148, registros de entrega das passagens, requisições e faturas e notas de débito. No recurso, reitera a sua posição anterior, asseverando que ficou fartamente comprovada nos autos a relação direta das despesas de viagens com as atividades operacionais da empresa.

BRINDES

Acolhendo a posição do autuante, a decisão "a quo" manteve a glosa sobre os valores de Cr\$ 101.154,48 e Cr\$ 194.656,46, nos exercícios de 1978 e de 1979, respectivamente, a título de brindes, face ao valor imoderado dos mesmos. A seu ver e de acordo com a orientação do PN CST 15/76, somente devem ser consideradas dedutíveis as despesas com objeto de pequeno ou nenhum valor comercial e cumulativamente sejam de índice moderado em relação à receita operacional. De outra forma não houve qualquer lançamento de estorno comprovando a restituição do produto, não tendo ficado comprovado documentalmente qualquer promoção de vendas.

Na conta de "Brindes" apropriara a empresa despesas com produtos eletrônicos, maletas e whisky, adquiridos de terceiros e produtos de sua fabricação como pano e sombrite. A empresa sustentara em primeira instância que as despesas com brindes propriamente ditas eram necessárias ao bom relacionamento com clientes, fornecedores e gerentes de instituições financeiras, notadamente em face da situação financeira que atravessava e, para tanto, seria preciso oferecer brindes que fugissem à rotina e tradição. Essas despesas



representariam ínfimo valor em relação à sua receita bruta operacional. De outro lado, presentear cliente com produtos de sua fabricação seria uma técnica de promoção de vendas e a sua distribuição, ainda que como brindes, deve ser acolhida. Em relação ao produto "sombrite" de sua fabricação, parte deles foi dado como brinde como forma de reposição de produto defeituoso.

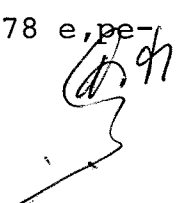
Persevera o contribuinte perante este Conselho nas razões já oferecidas perante a autoridade julgadora singular. A oferta de produtos em promoção já constava dos autos. O tipo de seu produto não comporta a devolução pretendida pelo Fisco.

FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DESCONTOS CONCEDIDOS

Por não produzir prova dos descontos que concedera a clientes, foi mantida a tributação sobre a importância de Cr\$ 45.301,04, no exercício de 1978, e de Cr\$ 427.846,99, no de 1979. A justeza da glosa da primeira quantia e da de Cr\$ 67.269,99, parcela da segunda, a impugnante reconheceu. Opôs-se à exigência da diferença, no exercício de 1979, porque os documentos de fls. 156 a 159 comprovam a sua relação com as notas fiscais de vendas de produtos ou com liquidação de duplicatas.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

A recorrente pretende que o Conselho primeiro decida a respeito de sua tese de que cumpre à autoridade fiscal, em respeito ao princípio da autonomia dos exercícios, ao promover a revisão da situação fiscal do contribuinte, absorver os prejuízos anteriores no valor tributável apurado pelas glosas efetuadas. Segundo a recorrente, errou o Fisco ao tributar o valor das despesas reputadas indedutíveis em 1977 e em 1978 transferindo apenas para 1979 a faculdade de compensar o prejuízo fiscal de 1976. "Era de observância obrigatória a compensação do prejuízo fiscal de 1976 em 1977, 1978 e, pe-



lo que restasse, em 1979, sem exigência de imposto naquele exercício, exceto neste último. E essa compensação fora indicada em suas declarações de rendimentos. De tal sorte as glosas confessadas e as mantidas devem resultar apenas em redução do prejuízo remanescente sem propiciar a cobrança de tributo.

O reconhecimento da glosa no exercício de 1976 demandaria, portanto, mera redução do prejuízo fiscal apurado no próprio exercício.

O julgador singular sustenta a tese oposta de que após a compensação total, o prejuízo não mais existe restando apenas a irregularidade que embora praticada em exercícios passados somente é tributada ao ensejo de sua verificação. Quando lançado o imposto, o saldo dos prejuízos de 1976 tinham sido já inteiramente compensados na declaração de 1979.

Decidiu também o Delegado da Receita Federal competente que a sociedade ao exercer a faculdade prevista no art. 244 do RIR/75, compensando o prejuízo contábil apurado no exercício com o valor da Reserva de Correção Monetária do Ativo Imobilizado, afetou consequentemente o seu resultado fiscal posto que este tem origem naquele. De tal sorte, não poderia utilizá-la novamente para compensar prejuízo fiscal no exercício de 1979.

Tal entendimento é descabido segundo a empresa porque o prejuízo contábil de cada ano é estanque, só admitindo absorção por reservas após a sua transferência para a conta de lucros ou prejuízos acumulados.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

O julgamento da procedência ou não das glosas mantidas pela decisão singular pode perfeitamente preceder ao exame da matéria relativa à compensação de prejuízos, pois aquela definição é necessária, tanto para determinar o valor do imposto a ser exigido em cada exercício, como para apurar o "quantum" a ser compensado em cada um.

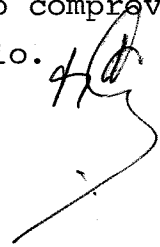
Por esta razão, o voto seguirá a ordem observada no relatório.

CONTRIBUIÇÕES E DOAÇÕES

Não houve por parte da requerente contestação à validade das glosas efetuadas no exercício de 1976 a 1979, nos valores de Cr\$ 103.593,00, Cr\$ 118.837,00, Cr\$ 58.257,00 e Cr\$ 323.688,00, respectivamente, mas apenas à exigência de imposto, uma vez que se pleiteia nos autos a compensação do valor delas com os prejuízos existentes nos exercícios de correspondência, questão que será tratada oportunamente.

DESPESAS APROPRIADAS FORA DO EXERCÍCIO DE COMPETÊNCIA

Houve-se com inegável acerto a decisão recorrida ao manter a glosa da parcela de Cr\$ 336.997,44 correspondente às despesas estranhas ao exercício de 1977, diante da manifesta infringência ao princípio da autonomia dos exercícios com violação da norma contida no art. 135, § 1º do RIR/75. Com efeito, apenas a quantia de Cr\$ 168.498,72. refere-se ao exercício de 1977, como comprova o documento de fls. 11, parcela excluída naquele decisório.



De outro lado, descabe a aplicação ao caso das normas previstas no art. 6º, §§ 4º a 6º, do Dec. lei nº 1.598/77, porque apesar de o referido mandamento legal vigorar na data da sua publicação, reserva ele a aplicação desses dispositivos aos exercícios de 1979 e seguintes, como se depreende do texto do art. 67, incisos I, alíneas "a", "b" e "c", II e XI.

GASTOS ESTRANHOS ÀS ATIVIDADES DA EMPRESA

Desde que o Fisco não ofereceu objeção à licitude da operação de transferência dos títulos do patrimônio do sócio para o Ativo da empresa, a título de pagamento de débito em conta corrente, não vejo como possa impugnar a operação financeira que a empresa realizou para atender necessidade de capital de giro numa época em que realmente atravessava período adverso. A concessão de desconto para a realização imediata de direitos de crédito é prática comum nas operações financeiras e desde que concedida em condições dentro dos limites normais do mercado deve ser considerada como despesa operacional da empresa. E neste particular demonstra a recorrente na peça impugnatória que a taxa média do desconto foi inferior ao percentual cobrado pelas instituições financeiras. Se ao invés de descontar os seus títulos houvesse a interessada tomado empréstimo bancário nas mesmas condições nenhum óbice se teria levantado à dedutibilidade das despesas bancárias. Do mesmo modo, deve-se deferir igual tratamento ao custo financeiro ora em exame.

Por essas razões, procede a irresignação da recorrente.

FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS

Não pode prosperar a pretensão do contribuinte, posto que ao longo de todo o processo não conseguiu comprovar a efetiva

prestação do serviço de intermediação. Esta foi a razão de autuar e na impugnação o contribuinte não comprovou a ocorrência dessa condição à dedutibilidade da despesa como operacional; esta foi também a razão de decidir e o contribuinte persevera em apenas argumentar a necessidade de intermediação de pessoa especializada na obtenção de empréstimos bancários, mas não prova que o beneficiário tenha efetivamente prestado os serviços que justificariam aquela remuneração.

De todo procedente, pois, a manutenção da glosa da quantia de Cr\$ 50.000,00, no exercício de 1977.

DESPESAS DE VIAGENS

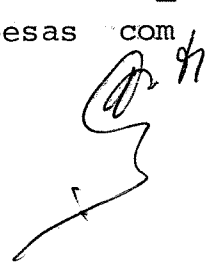
Questionou-se nos autos apenas a comprovação da necessidade das viagens para a empresa.

Os documentos juntados aos autos (fls. 94 a 117 e 147 a 148) comprovam que — à exceção das correspondentes às parcelas de Cr\$ 3.987,00 e Cr\$ 19.933,80, no exercício de 1978, e a de Cr\$.. 1.774,00, no de 1979, cuja indedutibilidade é reconhecida pela empresa e, portanto, não compõe a lide — as viagens foram realizadas por diretores, vendedores e funcionários da recorrente e evidenciam que tenham sido efetuados no interesse da empresa.

Deve-se, portanto, considerar insubsistentes as glosas sobre as parcelas de Cr\$ 72.649,00 e de Cr\$ 31.260,00, nos exercícios de 1978 e de 1979, respectivamente.

BRINDES

As despesas com brindes não estão expressamente previstas na legislação do imposto de renda como dedutíveis. Todavia, o Fisco admite como operacionais, dentro do conceito genérico estabelecido no art. 47 da Lei 4.506/64 (RIR/80, art. 191), as despesas com



a aquisição de objetos ou direitos de pequeno ou de nenhum valor comercial e for moderado o total da despesa realizada a título de brindes.

Não faria sentido bastar que os gastos sejam reduzi-dos em face do lucro operacional da pessoa jurídica, pois a faculda de ensinaria que grandes empresas pudessem presentear seus clientes com régias lembranças, subtraindo os respectivos valores da incidên cia tributária. Impõe-se simultaneamente o critério do valor unitá-rio, que não pode ser elidido sob pena de disvirtuamento de suas fi nalidades.

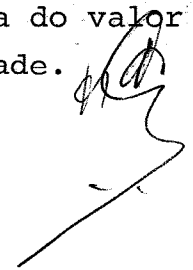
Também não foi comprovada pela recorrente a realiza-ção de qualquer promoção de vendas que implicasse em bonificações , ou distribuição de seus produtos. Os documentos anexados não tem realmente esse condão; são meros prospectos publicitários do artigo oferecido

A alegação de que parte das mercadorias entregues como brinde objetivavam repor produtos defeituosos não colhe em prol da defesa, vez que não foi sequer comprovada a sua devolução, como bem assinalou a defesa, nem tampouco reclamação dos respectivos ad-quirentes.

De qualquer sorte perdura a razão determinante da glosa que fundamentou o auto e a decisão recorrida.

FALTA DE COMPROVAÇÃO DOS DESCONTOS CONCEDIDOS

Ao contrário do que supõe a recorrente, os documen-tos de fls. 156 a 159 não comprovam a efetividade de descontos con-cedidos. Para que possua essa natureza é necessário que a quantia figure da nota fiscal como parcela redutora do valor da respectiva venda. É a forma legal de sua admissibilidade.



O § 1º do art. 12 do Decreto-lei 1.598/77, estabelece que

"A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas. (grifei).

E a IN SRF nº 51/78 em seu subitem 4.2 prescreve que

"Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

Esta condição não foi atendida no caso, onde o desconto é formalizado como despesa operacional através de notas de crédito simplesmente remissivas a diversas notas fiscais, que, de resto, nem foram juntadas aos autos.

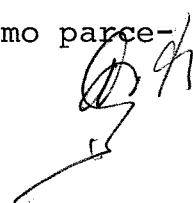
De se manter também as glosas repelidas no recurso.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Na determinação do lucro real das pessoas jurídicas deve o Fisco promover em cada exercício a compensação dos prejuízos sofridos pelo contribuinte desde que satisfeitas as prescrições legais pertinentes.

Neste processo de revisão, ocorre um refazimento da própria declaração de rendimento do contribuinte e, como tal, não se pode deixar de reconhecer que as despesas glosadas devam ser adicionadas ao lucro contábil do respectivo exercício para determinar-se o verdadeiro resultado dele, ao invés de se tributar como autônomo cada valor reputado indedutível.

Assim, entendo proceder a pretensão da recorrente no sentido de que as glosas mantidas devam ser computadas como parce-



Acórdão nº 101-72.614

las redutoras dos prejuízos existentes.

No que concerne a utilização do valor da Reserva de Correção Monetária do Ativo Imobilizado, todavia, não procede o apelo da empresa. Realmente absorvera espontaneamente, no uso de um direito que a lei lhe concedia (RIR/75, art. 244), aquela reserva para compensar prejuízo contábil apurado no exercício de 1976, conforme se verifica do balanço por cópia às fls. 05.

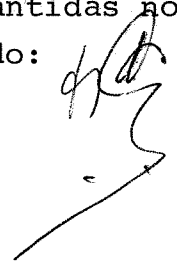
Nesse sentido o Parecer Normativo CST nº 111/75, que diz em seu parágrafo quarto

"Quanto aos prejuízos já suportados pelo titular da empresa individual, pelos sócios ou acionistas, consideramos incabível a sua compensação, pois quando o prejuízo é debitado ao titular da empresa ou aos componentes da sociedade deixa de existir na pessoa jurídica como tal e, assim, na da resta a compensar. Da mesma forma, inexistirá prejuízo se anteriormente seu valor houver sido levado a débito de reservas ou ao próprio capital social, reduzindo esses valores por forma a ajustar o patrimônio líquido à realidade econômica da empresa."

Diferentemente da anterior, a reserva legal constituía-se, à época, em causa impeditiva de compensação de prejuízos (RIR/75, art. 225), agindo como valor subtrativo do prejuízo experimentado. Daí, o acerto do autuante ao promover de ofício esse reajuste (fls. 07) que deve ser tomado como ponto de partida para a determinação do valor tributável em cada exercício.

DETERMINAÇÃO DO VALOR TRIBUTÁVEL

Compensando-se nos exercícios de correspondência as glosas acolhidas pela recorrente e as mantidas no voto, o valor tributável do imposto será assim determinado:



ANO BASE	EXERCÍ- CIO	HISTÓRICO	VALORES
75	76	- Prejuízo fiscal, cfe D.R. - <u>MENOS</u> a) Glosas do período b) Reserva Legal, cfe balan- ço de 31/12/75 c) Lucros Suspensos, idem d) R.C.M.A.I Prejuízo a compensar	(14.221.719,00) 103.593,00 520.191,00 3.421.667,00 7.272.099,00 (2.904.169,00)
76	77	- Lucro fiscal do exercício, cfe D.R. - Glosas do período - Remanescente do prejuízo a compensar	(1.066.641,00) 505.834,00 (1.331.694,00)
77	78	- Lucro fiscal deste exercício., cfe D.R. - Glosas do período Lucro tributável no exercício	1.687.485,00 228.632,00 584.423,00
78	79	- Lucro real do exercício, cfe D.R. - Glosas do período - Lucro tributado na declaração Lucro tributável no período	13.810.977,00 647.964,00 (3.557.916,00) 10.901.025,00

Do exposto, conclui-se que nada restou a tributar nos exercícios de 1976 e de 1977, por força da compensação efetuada e que no exercício de 1978 e de 1979 o valor tributável do imposto é da ordem de Cr\$ 584.423,00 e de Cr\$ 10.901.025,00, respectivamente, importâncias superiores às bases de cálculo que serviram de base ao lançamento de ofício naqueles exercícios. Não obstante, o Conselho deve cingir-se aos valores tributados, já que o lançamento é ato privativo da autoridade fiscal.

Acórdão nº 101-72.614

Assim, nesta ordem de considerações dou provimento parcial ao recurso para excluir a exigência de imposto dos exercícios de 1976 e de 1977, mantida a tributação nos demais exercícios.

Carlos Nunes

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR

