

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 10073/000.115/92-41

Sessão de 06 de julho de 1994

ACÓRDÃO N° 101-86.782

Recurso n° 105799, IRPJ, exercícios de 1988 e 1989.

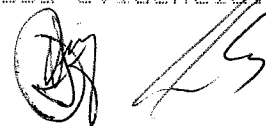
Recorrente: CONSTRUTORA CARVALHO AZEVEDO LTDA.

Recorrida: DRF EM VOLTA REDONDA, RJ.

PRESUNÇÕES. Invalidam as presunções os esclarecimentos prestados não impugnados com elementos seguro de prova ou indicio veemente de sua falsidade ou inexatidão. As presunções de omissão de receita baseada em determinados indícios devem se assentar em dados concretos, não em mera indução, tomando-se a esmo, sem conta nem medida exata, fatores escolhidos ao sabor de uma preocupação em fixá-las através da heterogeneidade de elementos cambiantes, ou deduzidas de circunstâncias não suficientemente provadas, que se mostrem incapazes de estabelecer fonte segura de seu convencimento.

LEASING. Incabível a descaracterização de operação de arrendamento mercantil, para conceituá-la como de compra e venda a prazo, quando presentes as condições que regulam o tratamento fiscal da matéria.

CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS. Reputam-se amparados em documentação hábil os lançamentos referidos a recibos de transações em que estejam nitidamente identificados os beneficiários dos respectivos pagamentos e a operação que lhes deu causa, sem que o fisco envie qualquer esforço no sentido de comprovar sua falsidade ou tais comprovantes relevem essa evidência.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 10073/000.115/92-41

Sessão de 06 de julho de 1994

ACORDÃO N° 101-86.782

Recurso n° 105799, IRPJ, exercícios de 1988 e 1989.

Recorrente: CONSTRUTORA CARVALHO AZEVEDO LTDA.

Recorrida: DRF EM VOLTA REDONDA, RJ.

CAPITALIZAÇÃO DE DESPESAS. Incumbe à Fiscalização o ônus da prova do aumento da vida útil de bens, por prazo superior a um ano, por efeito da realização de reparos, conservação ou substituição de partes.

Vistos, relatos e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Construtora Carvalho Azevedo Ltda.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR PROVIMENTO PARCIAL, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala de Sessões, em 06 de julho de 1994

MARIAM SELLE

- PRESIDENTE

ROBERTO WILLIAM GONÇALVES

- RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

VISTO EM
SESSÃO DE:

19 AGO 1994 19 AGO 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente, justificadamente, o Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10073/000.115/92-41
Recurso nº 105799

Acórdão nº 101-86.782

Relatório

Em lançamento de ofício do imposto de renda de pessoa jurídica, relativo aos exercícios de 1988 e 1989, anos base de 1987 e 1988, Construtora Carvalho Azevedo Ltda., teve sua impugnação, tempestivamente apresentada, julgada improcedente pelo Delegado da Receita Federal de Volta Redonda.

Os fundamentos fáticos do lançamento foram as infrações apontadas na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, de fls. 860/865, anexo ao Auto de Infração de fls. 859.

Nas fases impugnatória, fls. 867/874, e recursal, fls. 911/917, o contribuinte apresenta os mesmos argumentos, intentando contraditar parcialmente o lançamento.

Não sendo todas as infrações contestadas pelo sujeito passivo, as componentes do lançamento, objeto da presente lide restringem-se a:

a) passivo fictício, ano base de 1987,
CZ\$ 551.615,00.

O contribuinte alega haver esclarecido à fiscalização, quando para tal intimado, fls. 28/29, item 5, que os valores de CZ\$ 50.000,00 e CZ\$ 501.615,00, relativos a, respectivamente, financiamento de curto prazo e de longo prazo, foram liquidados por operação bancária, débito em conta. Sua liquidação contábil correu no início do período base seguinte, 07.01.88, por atraso dos avisos bancários respectivos. Tal fato não configura omissão de receita operacional, como pretendido, sim, mera modificação do saldo bancário.

b) "leasing", 15 contratos, fls. 640/702:

ano base de 1987: CZ\$ 1.646.737,16
ano base de 1988: CZ\$ 33.017.288,11

Fundamento da autuação: contratos com prazo de 24/25 meses, inferior ao da vida útil estimada dos bens, e valor residual ínfimo de 1%, preestabelecido, com intuito de encobrir negócio de aquisição de imobilizado a prazo (fls.861).



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10073/000.115/92-41
Recurso nº 105799

Acórdão nº 101-86.782

Em sua defesa alega a recorrente haver cumprido, em sua inteireza, a Lei nº 6.099/74 e modificações posteriores.

c) glosa de despesas operacionais:

ano base de 1987:

- manutenção e reparo de equipamentos industriais, sem que as Notas Fiscais respectivas indicassem, de forma discriminada e individualizada, sua natureza	579.280,00
- material de consumo, recibos desacompanhados de Nota Fiscal	88.004,00
- combustíveis e lubrificantes, idem...	2.589.754,20
- medicamentos, idem.....	113.206,26
total	3.370.244,46

ano base de 1988

- aquisição ou reparo de ativo permanente com vida útil superior a um ano fls. 741/744, anexo IX	14.723.782,81
- serviços diversos, relacionados a fls. 706, anexo VI	2.853.135,33
total	17.576.918,14

Alega o contribuinte que os reparos foram efetuados em equipamentos - tornos e máquinas de sua propriedade, como discriminado nas Notas Fiscais. Não as invalida o fato de a Fundação Voldac S/A, por lapso não ter identificado em que equipamentos se deram os serviços.

Os recibos emitidos pelo Posto Cidade do Aço Ltda. indicam os períodos de abastecimento, efetuados por requisições do sujeito passivo. Por não discriminarem as Notas Fiscais respectivamente, não são invalidados. Igualmente, os recibos de medicamentos e material de consumo de papelaria.

Em relação ao ano base de 1988, tratam-se de gastos com manutenção, conservação, material aplicado em obras e material de consumo, não ativados, dada sua natureza.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº 10073/000.115/92-41
Recurso nº 105799

Acórdão nº 101-86.782

d) Notas Fiscais Irregulares

ano base de 1987 CZ\$ 2.455.397,00

Fundamento da autuação: utilização de NFs. emitidas por empresa inidônea, sem movimentação desde 1986, havendo a fiscalização apreendido NFs de idêntica numeração sequencial, em branco (fls. 233/610):

ano base de 1988 CZ\$ 3.777.983,00

Ibidem: além das NFs. de idêntica procedência, relativas ao ano base de 1987, acrescem-se valores de Notas Fiscais de empresas em situação irregular, por omissão na apresentação de declaração de rendimentos, (CZ\$ 1.699.000,00) ou não cadastramento no CGC (CZ\$1.228.605,00)

Nesse aspecto, em relações às Notas Frias, alega a recorrente ter agido como terceiro de boa fé. Quanto às empresas em situação irregular, as medições de serviços executados comprovam-nos (fls.823/838), não cabendo à pessoa jurídica fiscalizar a situação jurídica e legal de seus fornecedores.

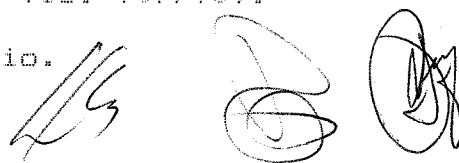
e) saldo credor de caixa, ano base de 1988, CZ\$ 80.624.604,86.

O sujeito passivo procurou demonstrar as razões porque, em determinados dias do mes, existia saldo credor de caixa, situação anteriormente esclarecida à fiscalização, (fls. 28, item b, 29, item 3 e 30, item 3). Seu "Caixa" atua como centralizador de todas as operações financeiras da pessoa jurídica, inclusive de movimentação bancária, mediante simples lançamentos de débitos/créditos de caixa e bancos, e vice versa. Nos pagamentos por cheques: débitos de fornecedores, crédito de caixa; na apresentação do cheque, crédito de banco, pela baixa do cheque, e débito de caixa, regularizando a situação.

Informação fiscal às fls. 881/892.

A autoridade recorrida, fundada nas informações fiscais, rejeita toda a argumentação do contribuinte, mantendo a exigência, conforme arrazoado de fls. 907/909.

E o Relatório.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10073/000.115/92-41
Recurso nº 105799

Acórdão nº 101-86.782

V O T O

CONSEHEIRO ROBERTO WILLIAM GONÇALVES

RELATOR

Tomo conhecimento do recurso, dada sua tempestividade. Passo a decidir na ordem de apresentação das infrações.

a) passivo fictício:

O fato de o contribuinte haver reconhecido, em esclarecimento prestado ao fisco, que os valores de CZ\$ 50.000,00 e CZ\$ 501.615,00, constavam do balanço de 1987, sendo liquidados contábilmente em 07.01.88, por atraso dos respectivos avisos bancários, não justifica a presunção de passivo fictício, sendo tais débitos liquidados via conta bancária, não negado pelo fisco.

A pendência das obrigações no passivo, no caso, compensava-se com idêntica pendência no ativo, não sendo, pois, elemento suficiente à sustentação da pretendida presunção.

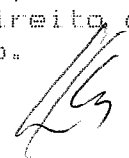
b) Arrendamento Mercantil

Os fundamentos da glosa das despesas de "leasing", explicitados no auto de infração forma mencionados no relatório, isto é, contrato com prazo de 24/25 meses inferior ao da vida útil do bem objeto da operação, superior a 5 anos, e valor residual ínfimo de 1%.

O contribuinte já alegara haver cumprido as disposições da Lei nº 6.099/74 e alterações posteriores, que regem a matéria, conforme, aliás, expresso no artigo 289 do RIR/80. E de outra maneira não poderia ser ou tecer sua argumentação.

Após a impugnação, na informação fiscal, no intuito de sustentar o lançamento, o autuante alega que, em dois dos quinze contratos, ambos com o Banco REAL, de n.ºs. 3.86.0480.5 e 3.86.1501.7 (fls. 74/76 e 640/641), o valor da prestação decresce a partir da 13a.

A autoridade monocrática, sem reabrir prazo à impugnação do argumento "a posteriore", opta por estendê-lo a todos os contratos, fls. 907, "in fine", na fundamentação de sua decisão. Tal fato, "per se", redundaria na nulidade do decisório neste item, por cerceamento do direito de defesa, dada a novação proposta à sustentação do lançamento.



7

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n° 10073/000.115/92-41
Recurso n° 105799

Acórdão n° 101-86.782

A consequente reabertura de prazo impugnatório para a questão redundaria, por sua vez, em decadência da propositura, dado serem os dois contratos relativos ao período base de 1987.

Outrossim, no período base de 1987, os contratos 3.86.0480.5 e 3.86.1501.7, que fundamentaram a novação no argumento da autoridade recorrida, representam, respectivamente, CZ\$ 3.400,67 e CZ\$27.505,65, valores ínfimos no total das operações de leasing glosadas no auto de infração, de CZ\$ 1.646.737,16.

Dados os fatos supra mencionados afetos à novação de fundamento à imposição tributária, examino a questão como proposta no auto de infração. Sem menção a preliminar, referendada em inúmeros Acórdãos desta Conselho de Contribuintes, entre os quais cito os de n.ºs. 103.07.361/86, 103.07.384/86, 103.7.419/86, 103.7.459/86 e 103.8.209/88, da inexistência de norma jurídica eficaz, no sentido de determinar a uniformidade linear de todas as prestações do contrato de arrendamento mercantil, durante seu curso.

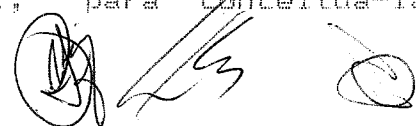
Contrariamente à fundamentação do auto de infração, os bens objeto de arrendamento, listados pelo próprio autuante, fls. 74/76 e 640/641, dizem respeito a veículos e tratores cujos prazos estimados, de vida útil não ultrapassam os cinco anos, face às taxas de depreciações a eles aplicáveis, normalmente aceitas.

Outrossim, o valor residual garantido é definido como preço contratualmente estipulado para o exercício da opção de compra, ou o valor contratualmente garantido pela arrendatária, como mínimo que será recebido pela arrendadora, na venda a terceiros do bem arrendado, na hipótese de não ser exercida a opção de compra, conforme definido na Portaria MF n° 564, de 03.11.78.

Fácil, pois, concluir que o prazo contratual de arrendamento e o valor residual garantido não fundamentam a exigência, visto que em conformidade com as disposições do artigo 5° da Lei n° 6.099/74 e artigos 9° e 10 da Resolução BACEN n° 980/84, aplicáveis à espécie.

Oportuno salientar que o tratamento fiscal dado ao valor residual, mínimo nas operações de arrendamento mercantil, sofreu evolução no correr do tempo, nesta Colegiado. Está hoje pacífico o entendimento, por decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Relatora Dra. Marian Seif, processo n° 13643/000.043/89-31, perpetuado no Acórdão CSRF 01-01.451, assim ementado:

"LEASING - VALOR RESIDUAL MÍNIMO. Incabível a descaracterização da operação de arrendamento mercantil, para conceituá-la



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10073/000.115/92-41
Recurso n.º 105799

Acórdão n.º 101-86.782

como de compra e venda a prestação, sob pretexto de que nos contrato são fixados valores residuais mínimos, quando estão presentes todas as condições que regulam esse tratamento fiscal favorecido."

c) Despesas Operacionais Glosadas

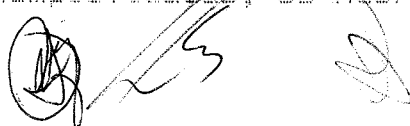
Se são indedutíveis as despesas operacionais não comprovadas mediante documentação hábil e idônea, assim definida em preceitos legais, o contribuinte, entretanto, poderá reunir elementos circunstanciais e de fato que ilidam a presunção contra ele instaurada, conforme evidencia o julgado no Acórdão deste Conselho n.º 103-12250/92:

"Reputam-se amparados em documentação hábil os lançamentos referidos a recibos de transações em que estejam nitidamente identificados os beneficiários dos respectivos pagamentos e a operação que lhes deu causa, sem que o fisco envie qualquer esforço no sentido de comprovar sua falsidade ou tais comprovantes revelem essa evidência."

Entre as despesas glosadas, encontram-se aquelas de medicamentos, as quais foram inclusive reembolsadas, mediante desconto, pelos funcionários, conforme atesta o fisco e a demonstração de resultados do sujeito passivo, acostada a fls. 703/705. O seu reembolso pelos empregados, mediante transferências contábil, conforme demonstração de resultados, implica que atuaram muito mais como adiantamento salário, do que reforçando a glosa, como pretendido.

Igualmente, em relação às despesas de combustíveis, a glosa dos recibos de pagamentos ao fornecedor sob o argumento de que não identificaram os serviços prestados, conflita com o que neles consigna: "fornecimento no período". O fisco, aliás, não envidou qualquer esforço no sentido de comprovar sua falsidade ou que tais comprovantes de despesas revelassem essa evidência (Acórdão 103.12250, de 26.05.92).

Outrossim, em relação a despesas de reparos ou manutenção de ativos é remançosa a jurisprudência deste Conselho de que compete ao fisco a prova de aumento de vida útil dos bens objeto de reparos ou manutenção. Citem-se, a exemplificação, os Acór-



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10073/000.115/92-41
Recurso n.º 105799

Acórdão nº 101-86.782

dãos n.ºs. 101.77961/88, 103.8693/88 e 101.78310/89. Mais recentemente, o Acórdão 103.12383/92, assim ementado, explicitou:

"CAPITALIZAÇÃO DE DESPESAS.
Incumbe à Fiscalização o ônus da prova do aumento da vida útil de bens, por prazo superior a um ano, por efeito da realização de reparos, conservação ou substituição de partes."

Nas despesas glosadas, relativas ao período base de 1988, porque ativáveis, segundo o autuante, constam gastos de diferenciada origem, desde aqueles correspondentes à manutenção, reparos ou reposições de partes ou peças, até aquisições de materiais que, por seu uso não ultrapassam um ano de vida útil, além daquelas destinadas a aplicações em obras do próprio contribuinte, conforme relação de fls. 741/744, e Notas Fiscais a ela anexadas pela fiscalização.

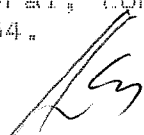
Na linha da verdade material, pressuposto da exigência tributária, há, pois, que separarem-se os gastos ativáveis daqueles computáveis como despesas operacionais, quer pelo prazo de vida útil esperado da aquisição efetuada, quer porque incomprovado o aumento de vida útil advindo do reparo ou substituição de partes ou peças.

d) Notas Fiscais Irregulares

Descarte-se, liminarmente a miscelânea em que enveredou a autoridade "a quo" na manutenção da glosa de Notas Fiscais de distintas naturezas, sobo mesmo enfoque: aquelas emitidas pela empresa CONSERTUBO-MATERIAS DE CONSTRUÇÃO LTDA., consideradas "frias", distinguem-se daquelas emitidas por H. Matias - Subempreiteira de Obras em Geral e Eletrônica Riachuelo Ltda. empresas em situação irregular com o fisco.

Ao contrário do pretendido, as medições de serviços, de fls. 826/829 comprovam a execução de serviços de H. Matias, objeto dos documentos contestados.

Por outro lado, tem razão o contribuinte ao alegar não caber à pessoa jurídica diligenciar ou fiscalizar a situação jurídica e legal de seus fornecedores, obrigação legal afeta à fiscalização federal, conforme preceituado no artigo 7º, parágrafo 4º, da Lei n.º 2.354/54.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTESProcesso n° 10073/000.115/92-41
Recurso n° 105799

Acórdão n° 101-86.782

"Last but not the least", o fato de a pessoa jurídica apresentar situação irregular junto ao fisco não implica, necessariamente, negar-lhe-se a atividade desenvolvida, ainda que nessa situação. O que não invalida custos/despesas de terceira pessoa jurídica com quem mercancie. Mormente se identificadas as partes envolvidas nessas transações.

Quanto às Notas Fiscais de emissão da CONCERTUBO, apreendidas pela fiscalização, juntamente com idênticas primeiras vias em branco, cabe ressaltar, não sustentarem a multa de que trata o artigo 728, III, do RIR/80, as proposições de fls. 886, "in fine", dado:

- falecer competência ao fisco declarar a nulidade de contrato social de pessoa jurídica, para fundamentar glosa de despesas operacionais, como sustentação do argumento de emissão irregular de Notas Fiscais;

- as declarações contraditórias de Joaquim Donato Mendes, sócio da CONCERTUBO, fls. 195/220, e as evasivas fantasiosas de José Arthur Correa Spinelli, fls. 221, diretamente envolvido, de fato, com essa empresa;

- a apresentação de declarações às repartições fiscais, sem movimento, face à extensa movimentação de vendas da mesma, comprovadas por Notas Fiscais apreendidas não só neste como em outro processo fiscal, de n° 10073.000661/88-12;

- a apreensão de talonários de Notas Fiscais em branco, com numeração idêntica àquelas apreendidas junto à recorrente, caracterizam irregularidades da emitente, não da adquirente.

A recorrente, entretanto, não impugnou a glosa das aludidas despesas. Apenas proposiciona não compactuar com a irregularidade, por ser "terceiro de boa fé". Sua colocação não se sustenta, porém, face ao inquestionável fato da existência das duplicatas n°s 0054/87, 0055/87, 0078/87 e 0087/87, emitidas anteriormente às Notas Fiscais que as acobertassem, conforme fls. 173.

e) saldo credor de Caixa

No curso da fiscalização intimado a esclarecer saldos credores de Caixa, apurados em 1988, mediante levantamento efetuado pelo fisco, a recorrente apresentara os esclarecimentos de fls. 30, em 14.01.92, repetidos na impugnação, quanto aos procedimentos contábeis, de centralização no "Caixa" de toda a movimentação financeira da empresa, mesmo bancária, o que abarcava cheques, mesmo pre-datados.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10073/000.115/92-41
Recurso nº 105799

Acórdão nº 101-86.782

Embora a fiscalização tenha se encerrado em 30.01.92, fls. 866, nenhum procedimento foi adotado, ainda em seu curso, para verificação da autenticidade dos esclarecimentos então formalizados, junto à escrita contábil do sujeito passivo. Limitou-se o fisco, já após a fase impugnatória, a informar ser desconhecida juridicamente a figura do cheque pre datado, dado ser o cheque uma ordem de pagamento à vista, obviamente em completa dessintonia com a realidade econômica nacional, reconhecida até em manifestações do Poder Público, nas recentes modificações de padrões monetários do País.

O artigo 79, parágrafo 1º, do Decreto-lei nº 5.844/43, reproduzido no artigo 678, parágrafo 2º, do RIR/80, é de meridiana clareza, quanto à sustentação de lançamento tributário face a esclarecimentos prestados pelo contribuinte, mormente se a tanto instado:

"Art. 678

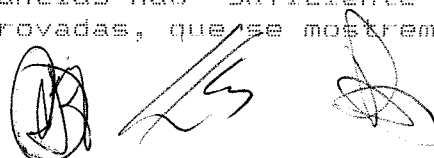
Par. 1º

Par. 2º Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indicio veemente de falsidade ou inexatidão."

Outrossim, em relação à omissão de receita por saldo credor de Caixa, de que trata o artigo 12, parágrafo 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, esse Colegiado tem se manifestado que a presunção, baseada em certos indícios, deve se assentar em dados concretos, objetivos e coincidentes e não em meras ilações deduzidas de circunstâncias não suficientemente provadas ou "opção simplista de indução, para tomar-se a esmo, sem conta nem medida exata, fatores escolhidos ao sabor de uma preocupação em fixá-la através da heterogeneidade de elementos cambiantes inservíveis à segurança dos meios de comparação", conforme exprimiu a ementa do Acórdão 101.75.460/84).

Há, pois, limites à presunção de omissão de receitas. A jurisprudência deste Conselho, prolatada no Acórdão nº 105.2232/87, a seguir ementado é esclarecedora da matéria:

"LIMITES DA PRESUNÇÃO. A presunção de omissão de receitas baseada em determinados indícios deve se assentar em dados concretos, objetivos e não em meras ilações deduzidas de circunstâncias não suficientemente provadas, que se mostrem



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10073/000.115/92-41
Recurso nº 105799

Acórdão nº 101-86.782

incapazes de estabelecer fonte segura para o convencimento do julgador."

Os juízos supra expostos levam-me a dar provimento parcial ao recurso, no sentido de excluir da base de cálculo da exigência contestada:

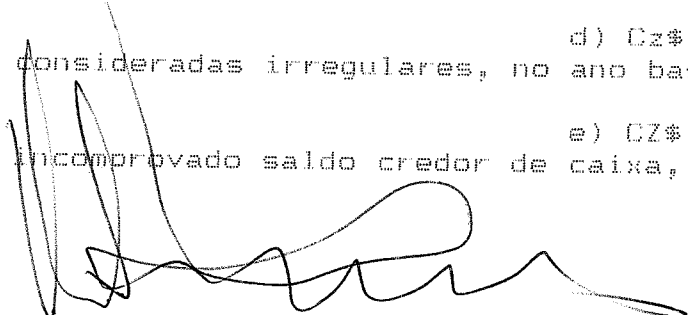
a) o passivo fictício, o valor de CZ\$ 551.615,00, no ano base de 1987;

b) as despesas de arrendamento mercantil, de CZ\$ 1.646.737,16, no ano base de 1987 e CZ\$ 33.017.288,11, em 1988;

c) os valores de despesas glosadas de CZ\$ 3.370.244,46, ano base de 1987 e de CZ\$ 7.031.541,06, no ano base de 1988, sendo CZ\$ 2.853.135,33, relacionadas no Anexo VI, fls. 704, e CZ\$ 4.178.405,72 das relacionadas no Anexo IX, fls. 741/744, por se tratarem de reparos, manutenção ou conservação de bens, sem comprovação de aumento de sua vida útil pelo fisco;

d) CZ\$ 1.699.000,00, nas Notas Fiscais consideradas irregulares, no ano base de 1988;

e) CZ\$ 80.624,604,86, correspondente ao incomprovado saldo credor de caixa, no ano base de 1988.



ROBERTO WILLIAM GONÇALVES

RELATOR

