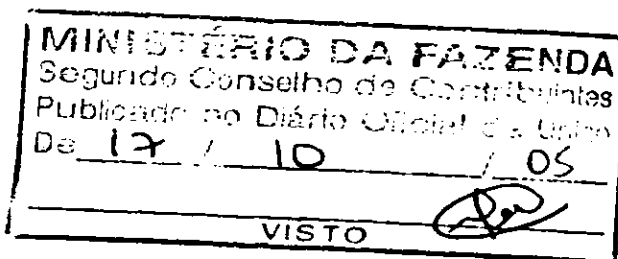




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10735.004446/2001-61
Recurso nº : 128.062
Acórdão nº : 201-78.282



2ª CC-MF
Fl.

Recorrente : DRJ EM JUIZ DE FORA - MG
Interessada : Pneuback Auto Center Ltda. (Atual denominação: Pneuback Indústria e Comércio de Pneus)

**NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.
PENALIDADE ESPECÍFICA. DECADÊNCIA.**

O prazo decadencial, relativamente à aplicação de penalidade específica, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento da multa poderia ter sido efetuado.

IPI. AUDITORIA DE ESTOQUE. OMISSÃO DE VENDAS. ENTREGA A CONSUMO DE PRODUTO ESTRANGEIRO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO E DESPROVIDO DE DOCUMENTAÇÃO. MULTA IGUAL AO VALOR DA MERCADORIA.

A apuração de omissões de vendas, por meio de auditoria de estoque, enseja a aplicação da multa sobre o valor do produto estrangeiro, que tenha sido entregue a consumo no mercado interno, desacompanhado de nota fiscal.

Recurso de ofício provido.

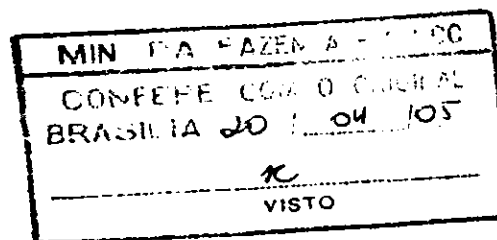
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela DRJ EM JUIZ DE FORA - MG.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso de ofício.**

Sala das Sessões, em 15 de março de 2005.

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

José Antonio Francisco
José Antonio Francisco
Relator



Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, Antonio Mario de Abreu Pinto, Maurício Taveira e Silva, Gustavo Vieira de Melo Monteiro e Rogério Gustavo Dreyer.

Ausente a Conselheira Cláudia de Souza Arzua (Suplente convocada).



Processo nº : 10735.004446/2001-61
Recurso nº : 128.062
Acórdão nº : 201-78.282

MIN DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 20 / 04 / 05
<i>[assinatura]</i>
VISTO

Recorrente : DRJ EM JUIZ DE FORA - MG

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício apresentado contra decisão da DRJ em Juiz de Fora - MG, que manteve parcialmente lançamento do IPI lavrado contra a interessada.

O auto de infração referiu-se a cinco diferentes infrações, abaixo descritas, de acordo com o Termo de Descrição de Fatos de fls. 7 a 39 e o relatório de fls. 97 a 107:

1) venda sem emissão de nota fiscal, apurada em decorrência de auditoria de estoque: por meio de auditoria de estoque no estabelecimento equiparado a industrial, apurou-se saída sem registro de produtos de importação direta, relativamente aos períodos de dezembro de 1996 e dezembro de 1997.

Esse procedimento referiu-se à auditoria de estoque, com base nos critérios estabelecidos pela Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, § 1º, além de dispositivos do Regulamento do IPI, relativos à matéria.

Segundo o item 5 do relatório (fls. 105 e seguintes), "*O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, realizado pela fiscalização, teve como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias importadas pelo contribuinte, durante os anos de 1996 e 1997, tomando-se como base referencial os saldos, nos inventários inicial e final dos períodos considerados, levando-se em conta as quantidades de mercadorias lá devidamente lançadas, conforme consta dos Quadros 6/96, 6-A/96, 7/96, 7-A/96, 6/97 e 7/97.*"

Da auditoria resultaram três diferentes constatações, segundo apurado nos quadros 8/96 e 8/97 (fls. 229 e 367):

a) venda de mercadorias de procedência estrangeira sem comprovação de sua entrada no País ou regular aquisição no mercado interno.

Foi aplicada multa específica, equivalente ao preço unitário pelo qual o produto foi comercializado (constante da nota fiscal de venda);

b) omissão de compras (saldo apurado menor do que o saldo escriturado no livro registro de inventário).

Apuração de omissão de compras, com conseqüente aplicação da multa específica do art. 365 do RIPI/82; e

c) omissão de vendas (saldo apurado maior do que o saldo escriturado, no livro registro de inventário).

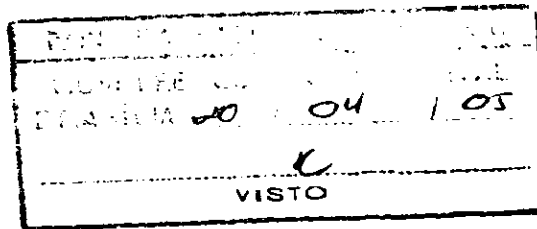
Apuração de omissão de vendas, com conseqüente exigência do IPI não pago e respectiva multa de ofício.

Os subitens "a" e "b" acima mencionados estão relacionados às infrações descritas no item 5 do Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, enquanto que o subitem "c" está relacionado com a infração descrita no item 1.

[assinatura]



Processo nº : 10735.004446/2001-61
Recurso nº : 128.062
Acórdão nº : 201-78.282



Segundo os referidos quadros, os estoques apurados de determinados produtos apresentaram divergências nos finais dos anos de 1996 e de 1997 (3º decêndio do mês de dezembro de cada ano, com a alíquota vigente no respectivo decêndio) em relação aos valores escriturados.

Relativamente às omissões de compras, foram exigidos o imposto e a multa de ofício. No tocante às omissões de vendas e de compras, aplicou-se a multa do art. 365, caput, inciso I, por comercialização de mercadoria irregularmente importada (item 5).

Para efeito da apuração, a Fiscalização considerou o valor médio de venda dos produtos nos respectivos anos.

Em relação aos quadros de apuração, trazem Demonstrações, a partir do saldo inicial do livro Registro de Inventário, das entradas e saídas das mercadorias (pneus), apurando o saldo final.

No tocante aos saldos iniciais dos anos de 1996 e de 1997, foram utilizados os constantes do livro;

2) IPI não lançado em nota fiscal, relativamente a produto tributado que saiu do estabelecimento equiparado a industrial, relativamente a períodos do segundo decêndio de janeiro de 1996 ao terceiro decêndio de dezembro de 1997.

A apuração foi efetuada nos termos dos quadros 4/96 e 4/97 (fls. 149 a 158 e 252 a 265), que foram compostos a partir das notas fiscais de séries A-1 e C-1 (janeiro e fevereiro de 1996) e série 1 (março de 1996 em diante) e também a partir das notas fiscais de série D-1 (venda direta a consumidor), *"para os quais a empresa não atendeu a obrigatoriedade da emissão de nota fiscal série 1 ou 1-A, com destaque do imposto nas vendas a varejo realizadas por estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, facultada a emissão de uma única nota fiscal, no fim de cada dia, desde que a seção de varejo isolada de fabrico ou atacado, de modo a assegurar a perfeita distinção e controle dos produtos saídos de cada uma delas."*

3) não recolhimento do imposto, nos prazos estabelecidos na legislação, relativamente a produtos que saíram do estabelecimento equiparado a industrial com destaque, em que os valores tributáveis não foram apurados de acordo com a legislação, relativamente aos períodos do segundo decêndio de janeiro de 1996 ao terceiro decêndio de dezembro de 1997.

No tocante às notas fiscais com valor reduzido, a interessada teria aplicado a disposição do art. 68, II, do RIPI/82, que estabelece como valor tributável mínimo, nas transferências entre estabelecimentos do remetente, quando o destinatário promova exclusivamente vendas a varejo, o valor de 70% do preço de venda a consumidor, e também relativamente a notas fiscais com destaque regular.

Entretanto, segundo os arts. 14 e 18 da Lei nº 4.502, de 1964, no tocante a produtos importados, o valor da operação teria de ser aquele *"de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial."*

A demonstração da apuração foi feita no quadro 5/96 (fls. 159 a 165).

No caso das notas fiscais com destaque regular, apuraram-se irregularidades na escrituração do livro modelo 8, demonstradas no quadro 5-A/96 (fls. 166 a 187) e 5-A/97 (fls. 266 a 301);



MIN. DA FAZENDA - 2º CC	
CON. FISC.	FISC.
20	04
VISTO	

Processo nº : 10735.004446/2001-61
Recurso nº : 128.062
Acórdão nº : 201-78.282

4) falta de escrituração de notas fiscais emitidas com destaque do imposto, nos prazos estabelecidos pela legislação, relativas a saídas de produtos de importação direta, nos períodos do decêndio de abril de 1997 ao terceiro decêndio de dezembro de 1997.

A apuração foi efetuada a partir do livro Registro de Apuração do IPI, não escriturado pela interessada a partir de 1º de abril de 1997. De acordo com consulta ao sistema Sinal (pagamentos), a Fiscalização apurou o recolhimento apenas de R\$ 7.406,22, relativamente ao período de 21 a 30 de abril de 1997, *"valor este muito inferior aos saldos de IPI apurados pela auditoria para os diversos períodos decendiais a partir de 1º de abril de 1997 até 31 de dezembro de 1997."*

A demonstração da apuração foi efetuada no quadro 5-A/97 (fls. 266 a 301), citado no item anterior; e

5) infrações que deram ensejo a multas proporcionais ao valor da mercadoria (consumo ou entrega a consumo de produto estrangeiro em situação irregular), ocorridas entre março de 1996 e dezembro de 1997, em infrações apuradas em auditoria de estoque, relativamente a: (1) saídas de produtos de procedência estrangeira, sem que ficasse demonstrada a entrada regular em seu estabelecimento comercial; (2) manutenção em estoque (livro modelo 7) de produtos de procedência estrangeira, sem que ficasse comprovada a entrada regular no estabelecimento; e (3) saídas de produtos de procedência estrangeira, sem emissão de notas fiscais de saídas.

As infrações "1" (omissão de compras) e "2" (omissão de vendas) acima mencionadas já foram descritas a contento no item 1.

A terceira infração (manutenção em estoque de produtos estrangeiros, sem comprovação da entrada regular) referiu-se apenas a saídas sem emissão de notas, que corresponde à omissão de vendas, tendo sido a multa específica (art. 365) afastada pelo Acórdão de primeira instância (fl. 1037 do Processo nº 10735.004446/2001-61).

Embora não tenha sido aplicada multa agravada, a Fiscalização lavrou representação fiscal para fins penais, no Processo nº 10735.004459/2001-31.

Em sua impugnação, inicialmente esclareceu a interessada que atua no mercado de venda de pneus recauchutados, importando pneus usados (carcaças) para industrialização.

A seguir, alegou que sua contabilidade apresentaria uma inconsistência técnica, em face dos vários impedimentos criados pela legislação federal à importação de carcaças, fato que teria afetado o controle sobre procedimentos de escrituração da empresa e emissão de documentos fiscais, embora, segundo alegou, tenha tido *"a preocupação de que todas as saídas de produtos do estabelecimento da impugnante fossem formalizadas mediante a emissão da correspondente nota fiscal."*

Acrescentou que o anexo III (da impugnação) comprovaria aquisições realizadas no mercado interno no montante de R\$ 1.079.083,92 da empresa Barter Ltda.

Alegou, ainda, que teria ocorrido a decadência, relativamente a parte dos valores lançados (itens 1 e 5), devendo ser levado em conta que a Fiscalização considerou o período de apuração encerrado em 31 de dezembro de 1996 como relativo à primeira parte da auditoria de estoque.



MIN. DA FAZENDA - 2º CC		
COPIA Nº	10	04
DATA	05	
VISÃO		

Processo nº : 10735.004446/2001-61
Recurso nº : 128.062
Acórdão nº : 201-78.282

Segundo a interessada, teria ocorrido pagamento do imposto, hipótese que impediria o deslocamento da regra de início do prazo decadencial para o art. 173, I, do CTN, em razão de o pagamento do IPI ocorrer mediante a utilização de saldos - *"se devedor, haverá o recolhimento desse valor; se credor, considerar-se-á realizado o pagamento mediante compensação dos créditos (art. 56, parágrafo único, inciso II, do RPI/82)."*

A seguir, alegou que seria necessário realizar uma diligência, considerando que os documentos apresentados nos anexos III, IV e V (à impugnação), trouxeram várias provas aos autos.

Passou a analisar cada item da autuação.

A DRJ em Juiz de Fora - MG requereu a realização de diligência, relativamente à documentação apresentada pela interessada.

A Fiscalização elaborou relatório, concluindo o seguinte:

1) notas fiscais de saídas nºs 13 e 18, relativas às DI nºs 3366165-0 e 3347353-9.

Esclareceu que houve erro ao identificar o produto no quadro 1/97 (câmaras de ar, em vez de pneus), prejudicando o quadro 6/1997, mas que no quadro 2/1997 as DI foram corretamente consideradas, cabendo, assim, retificação dos quadros 1/1997, 6/1997 e 8/1997;

2) notas fiscais D.

Esclareceu que as referidas notas não foram consideradas, por que não foram apresentadas à Fiscalização à época do levantamento. Procedeu, então, à correção dos quadros 3/1997, 4/1997, 6/1997, 8/1997 e 9/1997;

3) notas de aquisição da empresa Barter Ltda.

Esclareceu que o trabalho de apuração levou em conta o Ajuste Sinief nº 3, de 1994, que criou o código de situação tributária - CST, que deve constar do quadro "dados do produto" nas notas fiscais modelos 1 e 1-A (CST 10, para produtos importados), não tendo a empresa comprovado (fl. 68) aquisições de produtos importados no mercado interno.

Ponderou que, na impugnação, a interessada alegou que as notas apresentadas não teriam sido consideradas, em face de não terem sido escrituradas (fl. 443 do processo relativo ao recurso de ofício). Assim, para que pudessem ser admitidas as notas, teria de haver prova "de que os produtos lá indicados teriam circulado pelo seu estabelecimento comercial" e que teriam "sofrido os encargos financeiros de tais aquisições".

A Fiscalização solicitou à interessada a apresentação de documento e verificou não haver a escrituração das notas e do respectivo pagamento no livro Diário. Houve nova intimação, com pedido de prorrogação de prazo, mas que restou sem resposta até a data do encerramento da diligência, razão pela qual se manifestou a Fiscalização pela impossibilidade de considerar tais notas fiscais na apuração.

Cientificada do relatório, a interessada alegou que o prazo para atendimento da intimação teria sido muito curto, em face da necessidade de comprovação dos pagamentos, atendida no anexo I à manifestação apresentada. Ademais, foram apresentadas cópias de documentos que comprovariam a regularidade da importação (anexo II).



MIN DA FAZENDA - 2ª CC
CONSELHO DE CONTRIBUINTES
20 104 105
K
VISTO

Processo nº : 10735.004446/2001-61
Recurso nº : 128.062
Acórdão nº : 201-78.282

Segundo a interessada, as mercadorias foram adquiridas por meio de financiamento do Banco Fonte/Cidam (conta corrente, em nome da Pneuback). A prova seria a escritura de dação em pagamento datada de 30 de dezembro de 1998, a respeito da qual versa ação ordinária apresentada 32ª Vara Cível do Fórum Central do Rio de Janeiro. Ademais, ainda comprovariam o financiamento declaração fornecida pela Barter (anexo II), cópias dos livros Diários, relativas às entradas (anexo V), e cópias de guias de importação da Barter (anexo II).

No tocante à acusação de venda no mercado interno de mercadorias importadas irregularmente, objeto de inquérito policial, alegou a interessada ter havido "exagero da ação fiscal", que não se teria aprofundado na investigação do fato e que desconsiderou o livro registro auxiliar de entradas de mercadorias e as notas fiscais da empresa Barter.

A seguir, resumiu as razões pelas quais entendia caber a revisão dos valores.

A DRJ em Juiz de Fora - MG apreciou a impugnação, em Acórdão de 4 de março de 2004 (cópias de fls. 133 a 153), mantendo parcialmente o lançamento.

Quanto à decadência, em relação às multas, por se tratar de imposição de ofício, seria inaplicável o art. 150, § 4º, do CTN. Ademais, o fato de haver representação penal autorizaria o entendimento de que teria havido dolo, situação em que o referido artigo também seria inaplicável.

Segundo o Acórdão, a alegação de que, relativamente à multa, não teria havido tipificação seria improcedente, uma vez que teria havido "*apuração detalhada de cada um dos valores que compõem o crédito tributário ora exigido*".

Ao tratar da multa do art. 365, I, do RIPI/82, considerou que as informações constantes do Termo de Descrição dos Fatos e do relatório elaborados pela Fiscalização demonstrariam, "à saciedade, o detalhamento do trabalho fiscal e a fundamentação legal adotada".

Ademais, os erros de escrituração alegados somente afastariam a adoção da presunção legal se comprovados. As disposições da Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, e do art. 343 do RIPI/82 dariam amplo respaldo às conclusões da Fiscalização.

Ainda considerou impossível a exigência da multa isolada sobre as omissões de vendas, pelo fato de o procedimento de apuração aceitar como legítimas as entradas registradas.

Por fim, deixou de apreciar a questão relativa à representação penal, por não se tratar de matéria relativa à legitimidade do crédito tributário exigido.

Quanto a esse item, apresentou o Presidente da Turma recurso de ofício a este 2º Conselho.

É o relatório.



Processo nº : 10735.004446/2001-61
Recurso nº : 128.062
Acórdão nº : 201-78.282

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC		
20	04	05
X		
VISTO		

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JOSÉ ANTONIO FRANCISCO

O recurso de ofício satisfaz os requisitos de admissibilidade.

Em face do efeito devolutivo do recurso, cabe, inicialmente, exame da questão da decadência.

No caso da multa, não há outro meio de ser exigida além do lançamento de ofício (art. 149, VI, do CTN), não se podendo cogitar da aplicação do dispositivo do art. 150, ainda que se possam individualizar os fatos geradores (cometimento da infração).

Já o art. 173 do CTN refere-se ao "*direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário*", sendo que o art. 113, § 3º, do CTN, dispõe que "*A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*"

Se a natureza das multas decorrentes da inobservância das normas relativas a obrigações acessórias é de obrigação tributária principal, então, pela aplicação do art. 139 do CTN, trata-se de crédito tributário.

Dessa forma, é inegável a aplicação das disposições do art. 173 ao caso de lançamento de multa específica.

O prazo, portanto, inicia-se somente no ano seguinte ao da ocorrência da infração (inciso I), caso não seja apurado pela Fiscalização durante o próprio ano da ocorrência (inciso II).

Dessa forma, em relação à multa específica do art. 365, I, do RIPI/82, não ocorreu a decadência.

Quanto ao mérito propriamente dito, o Acórdão de primeira instância entendeu não ser cabível a aplicação da multa do art. 365, I, do RIPI/82, aos casos de omissão de vendas, pelo fato de as entradas (aquisições de mercadorias importadas) serem, no levantamento, consideradas regulares.

Dispõe o referido artigo:

"Art. 365. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal, respectivamente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, e Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2º):

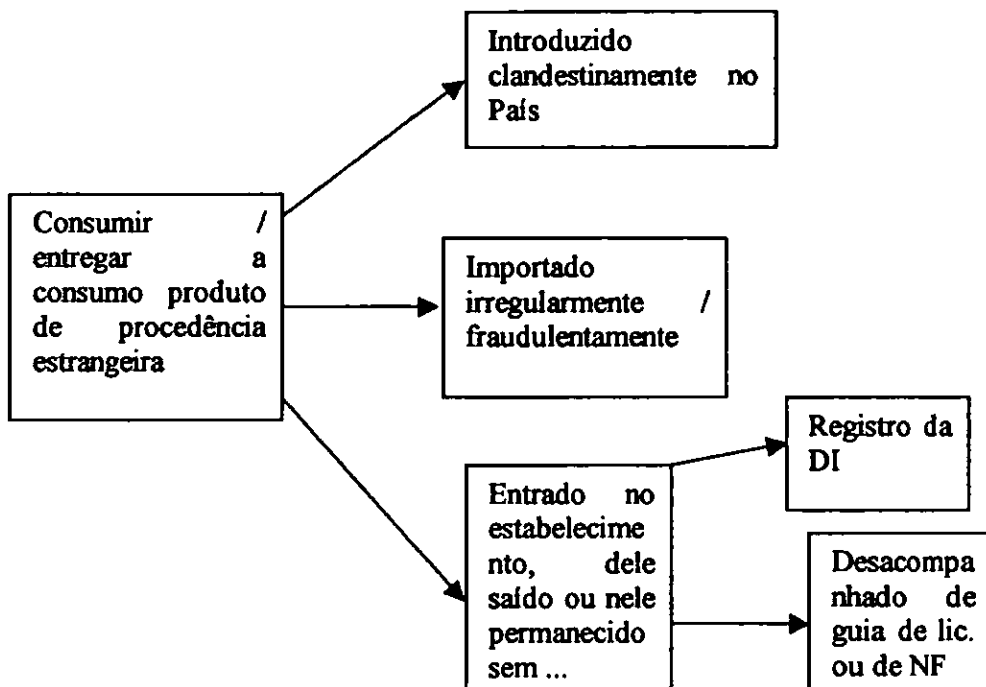
I - os que entregarem a consumo, ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação no SISCOMEX, salvo se estiver dispensado do registro, ou desacompanhado de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso



MIN DA FAZENDA - 1
ESTADO DE CONTA
20 04 05
1c
VISTO

Processo nº : 10735.004446/2001-61
Recurso nº : 128.062
Acórdão nº : 201-78.282

(Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, inciso I, e Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 27);" e



Como demonstra o diagrama acima, são duas as condutas previstas: 1) entrega para consumo; ou 2) consumo próprio. Os produtos envolvidos são os de procedência estrangeira: 1) introduzidos clandestinamente no País; 2) importados irregularmente; 3) importados fraudulentamente; 4) entrados no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido, sem que tenha havido registro da DI; e 5) entrados no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido, sem que tenha havido registro, ou desacompanhados de guia de licitação ou de nota fiscal.

No caso, o Acórdão não levou em consideração a disposição relativa às saídas de produtos estrangeiros sem nota fiscal, pressupondo que a penalidade aplicar-se-ia apenas às entradas (produtos importados irregularmente).

Entretanto, como demonstrado, a saída de produtos estrangeiros, desacompanhada de nota fiscal, é hipótese legal de aplicação da multa.

A interessada alegou que a falta de enquadramento legal específico implicaria a aplicação de presunção sobre presunção, o que seria vedado pelo ordenamento legal.



MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
COMISSÃO DE FISCALIZAÇÃO
20/04/05
N
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10735.004446/2001-61
Recurso nº : 128.062
Acórdão nº : 201-78.282

Na presunção, considera-se ocorrido um fato conseqüente, quando apurado um fato antecedente, cuja ocorrência implica grande probabilidade de ocorrer o fato conseqüente. Trata-se de uma prova indireta, admitida pela lei, cuja maior conseqüência é a inversão do ônus da prova.

Assim, constatado o fato antecedente, caberá ao sujeito passivo comprovar que não ocorreu o fato conseqüente, sob pena de a exigência de imposto que decorre da ocorrência do fato conseqüente ser mantida.

No caso de omissão de receitas, conforme previsto no art. 41 da Lei nº 9.430, de 1996, tem-se um caso típico de presunção: apura-se uma diferença relativa às compras ou às vendas (fato antecedente) e daí se conclui que, para efetuar as compras, o sujeito passivo utilizou receitas não escrituradas, ou que a receita das vendas omitidas não foi escriturada (fato conseqüente).

Esse não é o caso, entretanto, do presente lançamento, que não decorreu da apuração de omissão de receitas.

Como já afirmado, a apuração de omissão de vendas é uma apuração direta, com base em provas contábeis (escrituração do contribuinte).

O fato de se admitir, no caso, prova em contrário não decorre da existência de presunção, mas do fato de a escrituração fazer prova contra o contribuinte.

No caso, o que cabe analisar é se a omissão de vendas (omissão do registro de vendas) implica concluir que houve saída de produto estrangeiro desacompanhado de notas fiscais.

Considerando que, se houvesse emissão regular de notas fiscais, obviamente elas seriam apresentadas para demonstrar a não ocorrência de infração, não é possível chegar a outra conclusão, a não ser que as vendas omitidas decorreram de saídas desacompanhadas de notas fiscais.

Ademais, a interessada não se preocupou em provar a inexistência do ilícito.

As provas apresentadas dizem respeito, mais especificamente, às omissões de compras, que a interessada alegou tratar-se de compras no mercado interno. Conseqüentemente, comprovariam a inexistência de omissão de compras e a não ocorrência do fato gerador do IPI nas saídas (já que o estabelecimento era equiparado a industrial somente em relação aos produtos importados diretamente).

Mas essas provas não demonstram que não houve omissões de saídas. Pelo contrário, somente se prestam, em princípio, a comprovar omissões de compras, e, se consideradas em períodos em que houve omissão de vendas, a tendência seria que tais omissões aumentassem, se consideradas outras entradas não escrituradas.

É que a multa em questão aplica-se em relação ao produto estrangeiro que tenha saído do estabelecimento desacompanhado de nota fiscal, de forma que é irrelevante ao caso que o produto tenha sido importado diretamente ou adquirido no mercado interno.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10735.004446/2001-61
Recurso nº : 128.062
Acórdão nº : 201-78.282

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONTRIB. OC. A. O. 128.062
BRASIL 20 1 04 05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Assim, as alegações a respeito da não ocorrência do fato gerador do IPI, relativamente às saídas de produtos adquiridos de terceiros, também são irrelevantes ao caso.

À vista do exposto, voto por dar provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões, em 15 de março de 2005.


JOSÉ ANTONIO FRANCISCO

