



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº 10875.003889/2004-83
Recurso nº 140.539 Voluntário
Matéria Cofins
Acórdão nº 201-81.413
Sessão de 05 de setembro de 2008
Recorrente CENTAURO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida DRJ em Campinas - SP

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 25 / 11 / 2008
Silvio Sérgio Barbosa
Mat.: Sape 91745

CC02/C01
Fls. 957

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/11/1999 a 31/10/2002

COFINS. FALTA DE RECOLHIMENTO.

Se tanto na fase instrutória como na fase recursal a interessada não apresentou nenhuma evidência concreta e suficiente para descaracterizar a autuação, há que se manter a exigência tributária.

COFINS. LANÇAMENTO POR FALTA DE RECOLHIMENTO. COMPENSAÇÃO COM INDÉBITO DE FINSOCIAL APURADO EM PROCESSO JUDICIAL. COMPENSAÇÃO. PRESSUPOSTOS LEGAIS. ART. 74 DA LEI Nº 9.430/96.

Não se confundem os objetos da ação judicial de repetição do indébito tributário (arts. 165 a 168 do CTN) e das formas de sua execução ou liquidação, que se pode dar mediante compensação (arts 170 e 170-A do CTN; 66 da Lei nº 8.383/91; e 74 da Lei nº 9.430/96), com as atividades administrativas de lançamento tributário, sua revisão e homologação, estas últimas atribuídas privativamente à autoridade administrativa, nos expressos termos dos arts. 142, 145, 147, 149 e 150, do CTN. Embora a decisão judicial transitada em julgado, que declare ser compensável determinado crédito, sirva de título para a compensação no âmbito do lançamento por homologação, esta última somente se efetiva após a liquidação da sentença que reconheceu o direito à repetição do indébito tributário e mediante a entrega, pelo sujeito passivo, da declaração administrativa legalmente prevista, da qual devem necessariamente constar as informações relativas aos supostos créditos utilizados e aos respectivos débitos a serem

[Assinatura]

[Assinatura]

Processo nº 10875.003889/2004-83
Acórdão n.º 201-81.413

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	25 / 11 / 2008
Silvio Soares Barbosa Mat.: SIAPE 91745	

CC02/C01
Fls. 958

compensados. O Poder Judiciário não pode, nessa atividade, substituir-se à autoridade administrativa (art. 142 do CTN).

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Josefa Maria Coelho Marques
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Presidente

Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça
FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Walber José da Silva, Fabiola Cassiano Keramidas, Maurício Taveira e Silva, José Antonio Francisco, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 931/943, vol. V) contra o v. Acórdão DRJ/FNS nº 05-16.928, de 26/03/2007, constante de fls. 904/921 (vol. V), exarado pela 3ª Turma da DRJ em Campinas - SP, que houve por bem julgar procedente lançamento original de Cofins (MPF nº 0811100/00305/00), notificado em 22/11/2004 (fl. 811, vol. V), no valor total de R\$ 869.645,57 (PIS: R\$ 371.703,54; juros de mora: R\$ 219.164,49; multa proporcional: R\$ 278.777,54), que acusou a ora recorrente de falta de lançamento e insuficiência de recolhimento (item 001), conforme o TVCIF (fls. 794/808), apuradas no período de 30/11/99 a 31/10/2002.

Em razão desses fatos a d. Fiscalização considerou infringidos os arts. 1º da LC nº 70/91; e 2º, 3º e 8º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações da MP nº 1.807/99 e reedições, com as alterações da MP nº 1.858/99 e reedições, e exigíveis a multa de 75%, capitulada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, e os juros de mora de 1% até 06/94, calculados pela TR de 01/95 a 12/2006 e, a partir de 04/95, calculados à taxa Selic.

Reconhecendo expressamente que a impugnação atendia aos requisitos de admissibilidade, a r. Decisão de fls. 904/921 (vol. V), da 3ª Turma da DRJ em Campinas - SP houve por bem julgar procedente lançamento original de Cofins, aos fundamentos sintetizados em sua ementa nos seguintes termos:

***“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS***

Período de apuração: 01/11/1999 a 31/10/2002

***NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.
INEXISTÊNCIA.***

Não é nulo o auto de infração ou o procedimento fiscal que lhe deu origem quando em sua elaboração a autoridade tributária competente observa todas as formalidades legais e descreve suficientemente os fatos que levaram à autuação, possibilitando à contribuinte ter pleno conhecimento da infração que lhe é imputada e exercer amplamente sua defesa. Tendo sido regularmente oferecida à autuada a oportunidade de defesa, resta descaracterizado o cerceamento desse direito.

AÇÃO JUDICIAL. LANÇAMENTO.

A constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício é atividade administrativa vinculada e obrigatória, ainda que o contribuinte tenha proposto ação judicial.

AUTO DE INFRAÇÃO. LANÇAMENTO.

Constatada a existência de tributo não pago e não declarado procede-se à lavratura de auto de infração para a constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA.

Processo nº 10875.003889/2004-83
Acórdão n.º 201-81.413

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	25 / 11 / 2005
Sílvia Siqueira Barbosa	
Mat.: Slape 91745	

CC02/C01
Fls. 960

O lançamento de ofício deve incluir a multa prevista em lei para essa modalidade de lançamento se a exigibilidade do crédito tributário não está suspensa, na forma do art. 151 do CTN, desde antes do início da fiscalização.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

A alegação de ofensa ao princípio da vedação ao confisco diz respeito à inconstitucionalidade da lei, sendo defeso aos órgãos administrativos reconhecê-la de forma original.

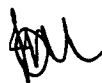
CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.

O controle de constitucionalidade da legislação que fundamenta o lançamento é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no STF.

Lançamento Procedente”.

Em suas razões de recurso voluntário (fls. 645/649, vol. IV) oportunamente apresentadas a ora recorrente sustenta a insubsistência da autuação e da decisão de 1ª instância na parte em que a manteve, tendo em vista: a) preliminarmente, a nulidade do auto de infração por ausência de motivação idônea e violação dos arts. 10 do Decreto nº 70.235/72 e 2º e 50 da Lei nº 9.784/99; b) no mérito, invoca o seu direito à compensação, nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/91 e decisão em ação judicial proposta que lhe teria dado ganho de causa; e c) a ilegalidade da multa.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, Relator

O recurso voluntário (fls. 931/943, vol. V) reúne as condições de admissibilidade e, no mérito, não merece ser provido.

A alegação de compensação espontânea e de quitação **por compensação** com supostos créditos oriundos de pagamentos a maior de Finsocial, concessa vênha, não justificam a reforma da r. decisão recorrida.

Não se confundem os objetos da ação judicial de repetição do indébito tributário (arts. 165 a 168 do CTN) e das formas de sua execução ou liquidação, que se pode dar mediante compensação (arts 170 e 170-A do CTN; 66 da Lei nº 8.383/91; e 74 da Lei nº 9.430/96), com as atividades administrativas de lançamento tributário, sua revisão e homologação, estas últimas atribuídas privativamente à autoridade administrativa, nos expressos termos dos arts. 142, 145, 147, 149 e 150, do CTN. A distinção entre estas atividades legalmente inconfundíveis encontra-se devidamente delineada pela jurisprudência.

De fato, embora não se ignore que, *"transitado em julgado, o acórdão que declare ser o crédito compensável servirá de título para a compensação no âmbito do lançamento por homologação"* (REsp nº 78.270-MG, 95.56501-3, 2ª Turma do STJ, rel. Ministro Ari Pargendler, j. unânime, 28/03/96, DJU 1 de 29/04/96, pág. 13.406/07), também não se pode ignorar que *"o pagamento ou a compensação, propriamente, enquanto hipóteses de extinção do crédito tributário, só serão reconhecidos por meio da homologação formal do procedimento ou depois de decorrido o prazo legal para a constituição do crédito tributário, ou de diferenças deste (CTN, art. 156, incisos VII e II, respectivamente). O procedimento do lançamento por homologação é de natureza administrativa, não podendo o juiz fazer as vezes desta. Nessa hipótese, está-se diante de uma compensação por homologação da autoridade fazendária. (...). O juiz não pode, nessa atividade, substituir-se à autoridade administrativa."* (cf. Acórdão da 1ª Seção do Egrégio STJ nos Embargos de Divergência no REsp nº 100.523-RS, Reg. 97.4646-0, em sessão de 11/07/97, rel. Min. Ari Pargendler, publ. in DJU de 30/06/97).

Por outro lado, também já assentou o Egrégio STJ que *"só pode haver compensação se o crédito do contribuinte for líquido e certo, isto é, determinado em sua quantia"*, sendo que *"só após esse estado de liquidez e certeza é que o contribuinte pode fazer o lançamento, efetuando a operação de compensação, sujeita a homologação pelo Fisco"*, ou seja, *"a liquidez e certeza só podem ser apuradas mediante operação que demanda provas e contas"* (cf. Acórdão da 1ª Turma do STJ no REsp nº 100.523, Reg. nº 96/0042745-3, em sessão de 07/11/96, rel. Min. José Delgado, publ. in DJU de 09/12/96), obviamente só apuráveis após o trânsito em julgado, através da liquidação da sentença que reconhece o direito à repetição do indébito tributário.

Acolhendo esses elementares preceitos de inegável juridicidade, ao regulamentar o procedimento para a compensação de créditos, inclusive os judiciais, o art. 74, § 1º, da Lei nº 9.430/96, exige não só o trânsito em julgado da decisão judicial que determinou a restituição do crédito, mas que a compensação somente se efetive *"mediante a entrega, pelo*

Acad.

[Assinatura]

sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados”.

No caso concreto, a pretendida compensação, somente poderia efetivar-se a partir do trânsito em julgado da decisão judicial e após a liquidação da sentença que reconheceu o direito à repetição do indébito tributário, exigindo-se ainda a entrega, pela recorrente, da declaração administrativa legalmente prevista, da qual deveriam necessariamente constar as informações relativas aos supostos créditos utilizados e aos respectivos débitos a serem compensados, o que inocorreu no caso concreto.

No caso concreto a r. decisão recorrida repele com vantagem os argumentos da recorrente quando acentua que:

“Conforme afirmado pela própria autuada, quando da lavratura do auto de infração ainda estava em curso a ação judicial nº 98.0016588-6, da qual decorreriam os créditos em face da União com os quais alega ter feito a compensação para os períodos de apuração em referência. Ora, a legislação em vigor somente admite compensação com indébitos oriundos de decisão judicial após o trânsito em julgado da ação em que o direito creditório tenha sido reconhecido. Esse é um dos aspectos da legislação relativa à compensação que tem permanecido inalterado, desde antes da ocorrência dos fatos geradores até o presente momento.

39. Ademais, a compensação exige certas formalidades. Atualmente todas as compensações somente são admitidas mediante apresentação da Declaração de Compensação. Na época dos fatos geradores, pretendendo fazer a compensação entre tributos distintos - como é o caso, PIS com Cofins - a contribuinte deveria ter apresentado Pedido de Compensação. Além disso, deveria declarar em DCTF como compensados os valores devidos da Cofins. Quanto à DCTF, alega ter-se equivocado. Ainda que se admitisse tal equívoco, ou mesmo que a interessada tivesse declarado em DCTF a compensação alegada, isso não supriria a falta do pedido de compensação, indispensável no presente caso. Quanto à falta de apresentação dos pedidos de compensação, a autuada nada diz em sua impugnação.

40. Sem receio de parecermos repetitivos: na época dos fatos geradores não existia compensação entre tributos distintos sem formalização do pedido de compensação; após as alterações promovidas na Lei nº 9.430, de 1996, por meio da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, não existe nenhuma possibilidade de compensação de tributos administrados pela SRF sem apresentação da declaração de compensação.

41. Dessa forma, verifica-se que no caso em exame estão ausentes todos os requisitos indispensáveis à compensação. O crédito líquido e certo da contribuinte em face da União inexistente, posto que a ação judicial na qual a interessada pleiteia o direito creditório ainda não tinha transitado em julgado. Além disso, a contribuinte não cumpriu nenhum dos requisitos formais, eis que não declarou em DCTF as compensações alegadas, nem apresentou pedidos de compensação ou declarações de compensação.

Adly

[Assinatura]

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	25 / 11 / 2008
Silvio Marques Barbosa	
Mat.: Siapa 91745	

42. Portanto, conclui-se que, ao contrário do sustentado pela impugnante, não existiram as compensações alegadas.

43. A autuada alega ainda que seria indevido o lançamento relativo às diferenças decorrentes do processo nº 1999.61.00.055873-1, no qual questiona as alterações promovidas na Cofins por meio da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Entende que o lançamento não poderia ter sido efetuado tendo em vista que diversos dos valores apontados (1...) como não tendo sido declarados, correspondem ao diferencial de alíquota de 2% para 3% da Cofins, e cujo recolhimento, no caso da impugnante, foi suspenso em virtude de decisão judicial proferida naqueles autos.

44. Antes de prosseguirmos, cabe registrar que, ainda que assim fosse, a contribuinte não poderia ter deixado de declarar a contribuição em DCTF's. Deveria ter declarado os valores devidos na condição de exigibilidade suspensa. A impugnante admite que não declarou a contribuição devida:

25. De fato, tal diferença, em alguns meses ao invés de ter sido declarada, mas lançada como com a exigibilidade suspensa em virtude da decisão, acabaram não sendo declarados, em uma interpretação equivocada da contabilidade, mas que de todo modo, não torna tais valores devidos e nem tampouco sujeitos à exigência de multa, vez que correspondem à diferença de 1 ponto percentual discutida na referida ação. (destacamos)

45. Mesmo admitindo que não declarou a Cofins devida, contesta a legitimidade do lançamento, uma vez que os valores corresponderiam à diferença de alíquota que estaria sendo questionada junto ao Poder Judiciário em ação ainda não transitada em julgado. Afirma também que a exigibilidade estaria suspensa e, por tal razão, não poderia incidir multa sobre tais valores.

46. As alegações não procedem. O fato de a matéria encontrar-se sub judice não constitui impedimento para a lavratura do auto de infração. Deveras, a formalização do crédito tributário pelo lançamento de ofício, consoante o artigo 142 do CTN, é decorrente do caráter vinculado e obrigatório do ato administrativo, não podendo a fiscalização, sob pena de responsabilidade funcional, eximir-se de efetuar-lo, ainda que esteja suspensa a exigibilidade do crédito tributário.

47. Sobre o assunto, no sentido de ilustrar tal posicionamento, podemos citar trecho do voto do Ex.mo. Sr. Juiz Relator Ari Pargendler, em decisão proferida pelo Egrégio Tribunal Federal da 45 Região, em sede de Agravo de Instrumento - Processo nº 91.04.03398-1:

... Na espécie, portanto, a agravada poderia ter corrigido monetariamente as contas de seu balanço pelo índice que lhe aprouvesse, independentemente de provimento judicial, desde que se sujeitasse a eventual lançamento 'ex-officio' por diferenças que o fisco entendesse devidas. Mas ela não quer se ver nessa contingência, e então propôs a presente ação, obtendo liminarmente a sustação do

rdy

su

lançamento suplementar. Até aí não vai o poder cautelar do Juiz. Tudo porque o lançamento fiscal é um procedimento legal, subordinado ao contraditório, que não importa dano algum para o contribuinte, o qual pode discutir a exigência nele contido em mais de uma instância administrativa, sem constrangimentos que antes existiam em nosso ordenamento jurídico ('solve et repete' depósito da quantia controvertida, etc.). A imposição nele contida pode ser ilegal, mas a pretexto disso não se deve tolher a constituição do crédito tributário, resultado de um procedimento que a Administração Pública está vinculada por lei ... (destaques acrescidos)

48. Assim, ainda que o crédito tributário estivesse com a exigibilidade suspensa por força de liminar concedida antes do início da ação fiscal e vigente na data da lavratura do auto de infração, estaria correto o lançamento da Cofins devida e não paga nem declarada. Tal liminar somente produziria efeitos no tocante à multa de ofício, que não poderia ser lançada, em respeito ao art. 63, caput, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

49. No entanto, no presente caso, está correto o lançamento também da multa de ofício, posto que o crédito tributário não se encontrava com a exigibilidade suspensa, conforme informado pelo auditor fiscal no TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO DE IRREGULARIDADES FISCAIS (fls. 794/797). O exame dos documentos presentes nos autos permite constatar a exatidão dessa informação.

50. De fato, embora a liminar tenha sido concedida inclusive em relação à alíquota da Cofins (fls. 749/751), a sentença proferida em 17/01/2001 (fls. 752/767) concedeu a segurança apenas parcialmente, afastando somente as alterações promovidas na base de cálculo. Assim, no tocante à alíquota, a liminar restou revogada, e deixou de existir a causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Registre-se ainda que, na data da lavratura do auto de infração, já não se encontravam com a exigibilidade suspensa nem mesmo as eventuais diferenças decorrentes da forma de apuração da base de cálculo, uma vez que em acórdão publicado em 11/02/2004, a 3ª Turma do TRF 3ª Região tinha dado provimento à remessa oficial e apelação da União e negado provimento à apelação da contribuinte.

51. Portanto, ao contrário do alegado, o crédito tributário não se encontrava com a exigibilidade suspensa. Frente à falta de recolhimento da Cofins devida, e na ausência de causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, impõe-se o lançamento de ofício com a imposição da multa correspondente a essa modalidade de lançamento, por força do artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, como foi feito neste caso:

‘Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo,

[Assinatura]

[Assinatura]

sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

52. *Quanto à alegação de que a multa de 75% seria confiscatória, observamos que a vedação do inciso IV do art. 150 é o princípio do § 1º do art. 145 da atual Constituição dirigem-se ao legislador, com o intuito de impedir a instituição de tributo que tenha em seu conteúdo aspectos ameaçadores à propriedade ou à renda tributada, mediante p.ex., a aplicação de alíquotas muito elevadas. Portanto, a observância desse princípio relaciona-se com o momento de instituição do tributo, pela elaboração da norma definidora da hipótese legal de incidência, base de cálculo e alíquota aplicável. Ressaltamos ainda que o questionamento da impugnante diz respeito à constitucionalidade da lei que fundamentou a aplicação da multa, no caso, o art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, matéria cuja apreciação não cabe a esta Turma de Julgamento."*

Não tendo cumprido o procedimento legalmente previsto para que se efetivasse a compensação e a conseqüente homologação do lançamento exigidas pela lei, ao contrário do que açodadamente aduz a ora recorrente, não há como afirmar que as importâncias de Cofins exigidas no auto de infração tenham sido quitadas por compensação com supostos créditos oriundos de pagamentos a maior de Finsocial, o que, de plano, afasta a alegada extinção do crédito tributário e reforça a procedência, tanto do auto de infração como da r. decisão recorrida que o manteve, tal como reiteradamente proclamado na jurisprudência deste Egrégio Conselho citada na decisão recorrida, cujas ementas se reproduz:

"COFINS. AUTO DE INFRAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. COMPENSAÇÃO. Não é cabível a alegação de compensação sem comprovação do procedimento e como defesa em auto de infração. Recurso negado." (Acórdão nº 201-76.411, 18/09/2002)

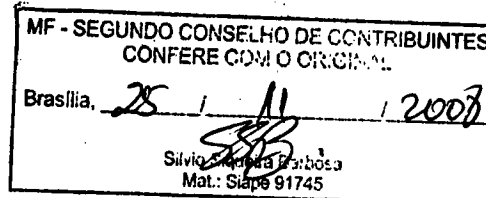
"COFINS. (...). COMPENSAÇÃO. A compensação é um direito discricionário da contribuinte, podendo ela exercê-lo ou não. Mas, se o fizer, deve seguir as normas regulamentares que regem a matéria. (...). COMPENSAÇÃO NÃO COMPROVADA. Não havendo comprovação de compensação alegada pela contribuinte, antes da lavratura da Peça Infracional, é cabível o lançamento de ofício dos valores não recolhidos. Recurso provido em parte." (Acórdão nº 202-14.945, 02/07/2003)

"COFINS. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. Cabe ao Contribuinte o ônus de provar o que alega. Não tendo este instruído o processo com a documentação necessária à comprovação dos seus argumentos, tomam-se insubsistentes e vazias as razões formuladas. MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. A exacerbação do lançamento pela aplicação da multa de ofício no percentual 75% tem o devido suporte legal na legislação de regência (inciso I, art. 44, da Lei nº 9.430/96). Recurso negado." (Acórdão nº 203-09.342, 02/12/2003)

"(...) COFINS - COMPENSAÇÃO - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - A mera afirmação, sem provas, da realização da compensação não autoriza a mesma ser considerada para os efeitos de fixação do crédito

Redy

[Assinatura]



tributário exigido em auto de infração. Recurso negado.” (Acórdão nº 203-07.160, 20/03/2001)

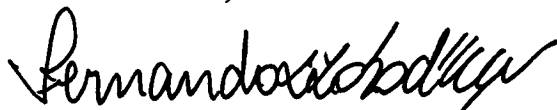
“COFINS. COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO. A compensação é opção do contribuinte. O fato de este ser detentor de créditos junto à Fazenda Nacional não invalida o lançamento de ofício relativo a débitos posteriores, quando não restar comprovado, por meio de documentos hábeis, ter exercido a compensação antes do início do procedimento de ofício. (...). Recurso parcialmente provido.” (Acórdão nº 202-15.007, 13/08/2003)

Assim, não se justifica a reforma da r. decisão recorrida nesse particular, que deve ser mantida por seus próprios e jurídicos fundamentos, considerando que tanto na fase instrutória como na fase recursal a ora a recorrente não apresentou nenhuma evidência concreta e suficiente para descaracterizar a autuação.

Isto posto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo a r. decisão recorrida, por seus próprios e jurídicos fundamentos.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 05 de setembro de 2008.


FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

