



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16682.901815/2018-53</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	<b>3401-002.840 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA</b>
<b>SESSÃO DE</b>	17 de abril de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	<b>BRASKEM S/A (SUCESSORA BRASKEM QPAR S/A)</b>
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

## RESOLUÇÃO

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido na Resolução nº 3401-002.834, de 17 de abril de 2024, prolatada no julgamento do processo 16682.901805/2018-18, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado na resolução paradigma.

Trata o presente processo do pedido eletrônico de ressarcimento - PER, relativo a crédito de PIS-PASEP/COFINS, não cumulativo, vinculado às receitas do mercado externo, bem como das Declarações Eletrônicas de Compensação – Dcomps que utilizaram referido crédito.

Após analisar o pleito da interessada (PER e Dcomps vinculadas), a unidade de origem, Delegacia da Receita Federal do Brasil, emitiu o Despacho Decisório, por meio do qual reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, homologando as compensações declaradas, nas Dcomps vinculadas, até o limite do crédito reconhecido.

A contribuinte foi cientificada do despacho decisório e apresentou manifestação de inconformidade.

Analisada a peça de defesa, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil decidiu pela procedência parcial, revertendo parte das rubricas glosadas pela fiscalização, sob os termos ementados:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: [...]

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PRAZO DE DECADÊNCIA PARA LANÇAMENTO. INAPLICABILIDADE.

As regras de decadência para a efetivação do lançamento tributário (Art. 150, § 4º e Art. 173, ambos do CTN) não se aplicam à análise administrativa que visa apurar a liquidez e certeza do crédito solicitado em pedido de ressarcimento do contribuinte.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DIREITO CREDITÓRIO. DESPACHO DECISÓRIO.

O ato administrativo próprio para a concessão (ou não) de direito creditório solicitado por meio de Pedido de Ressarcimento é o despacho decisório, sendo que dele pode resultar tão somente a redução ou mesmo a anulação do crédito postulado pelo sujeito passivo.

PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de perícia, cuja realização revela ser prescindível para o deslinde do contencioso.

ASSUNTO: PIS-PASEP/ COFINS

Período de apuração: [...]

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. COMPROVAÇÃO. REVERSÃO. Uma vez comprovado, com base com documentos fiscais, que a saída não deve ser tributada, é de se reverter sua inclusão na base de cálculo da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. REINTEGRA.

O valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra constitui receita passível de inclusão na base de cálculo da apuração não cumulativa das contribuições até 18 de julho de 2013, data em que a legislação expressamente os excluiu do montante tributável.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ATENDIMENTO AO REGIME DA COMPETÊNCIA CONTÁBIL. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DA CONTABILIDADE. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

O aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições não cumulativas, do PIS/Pasep e da Cofins, deve seguir o regime da competência contábil, ou seja, deve ser realizado nas competências (períodos de apuração) relativas aos fatos que lhes deram causa, havendo a necessidade de se realizar a retificação da contabilidade e, conseqüentemente, das obrigações acessórias (Dacon, EFD-Contribuições e DCTF) correspondentes.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. ARMAZENAGEM E FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDA. CONDIÇÕES.

Para ter direito ao crédito não cumulativo sobre os dispêndios de armazenagem e frete nas operações de venda esses serviços devem ter sido contratados de pessoa jurídica domiciliada no país, estar vinculados a operação de venda e ter o ônus suportado pelo contribuinte.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS. INSUMOS.

São considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, bem como aqueles destinados a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos ou que garantam a qualidade do produto ou do serviço disponibilizado.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. IMOBILIZADO. DEPRECIÇÃO.

O crédito das contribuições não cumulativas relativo aos bens e serviços que se encontram sujeitos à imobilização somente podem ser apropriado por meio da depreciação.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. VALE-PEDÁGIO.

O valor do vale-pedágio, além de não integrar o valor do frete, não está sujeito à incidência das contribuições não cumulativas (PIS e Cofins), o que faz com que não exista qualquer direito a crédito por parte do contratante do serviço de transporte rodoviário de carga.

NÃO CUMULATIVIDADE CRÉDITO. FRETES. PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas de frete relativas a transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica não concedem direito ao crédito das contribuições não cumulativas. Manifestação de Inconformidade

Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Intimada do *r. decisum*, o recurso voluntário interposto pela recorrente está alicerçado em questões fáticas-jurídicas, subdivididas nos tópicos:

3. DO SALDO DE CRÉDITO DE PERÍODOS ANTERIORES.

DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO E DO ACÓRDÃO DRJ QUE O RATIFICOU DO SOBRESTAMENTO DO FEITO

4. DA RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITAS INDEVIDAMENTE PROMOVIDA PELA FISCALIZAÇÃO.

DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE TRIBUTOS FULMINADOS PELA DECADÊNCIA

DA IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DOS VALORES PROVENIENTES DO REINTEGRA NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO DEVIDA.

5. DAS GLOSAS DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

5.1. DO CONCEITO DE INSUMO.

5.2. DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

A) Dos Serviços de Armazenagem Externa de Cargas

B) Inspeção, Conservação e Manutenção de Equipamentos e Tubulações

C) Serviço de Apoio Técnico em Segurança do Trabalho

D) Fretes e Carretos

E) Emissão de Vale Pedágio

6. DA GLOSA DOS CRÉDITOS APURADOS EM RELAÇÃO ÀS DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA.

6.1. DA GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS CUJOS DOCUMENTOS FISCAIS FORAM ESCRITURADOS EM PERÍODOS DE APURAÇÃO INDEVIDOS (MOTIVO 1).

6.2. DA GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES DESTINADOS ÀS TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS OU TERMINAIS E NAS REMESSAS PARA ARMAZÉNS GERAIS/DEPÓSITOS (MOTIVO 2).

6.3. DA GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS COM DESPESAS DE FRETES DESTINADO À DEVOUÇÃO DE MERCADORIAS VENDIDAS (MOTIVO 3).

6.4. DA INDEVIDA GLOSA SOBRE COBRANÇAS DO TRANSPORTADOR POR ATRASOS OU DEMORAS NO EMBARQUE E/OU DESEMBARQUE DE CARGAS (MOTIVO 4).

6.5. DA GLOSA EM FACE DE DOCUMENTO SUPOSTAMENTE ESCRITURADO EM DUPLICIDADE (MOTIVO 5).

6.6. DA GLOSA INDEVIDA EM RELAÇÃO AO FRETE NACIONAL NA IMPORTAÇÃO DE BENS (MOTIVO 6).

7. DA GLOSA DE SUPOSTOS CRÉDITOS “EXTEMPORÂNEOS”.

8. DO PEDIDO.

É o relatório.

## VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado na resolução paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade, e, portanto, dele tomo conhecimento.

Depreende-se do relatório que, ressalvadas as discussões em torno da possibilidade de apropriação de crédito extemporâneo sem a devida retificação das obrigações acessórias bem como, em relação à reclassificação da receita pela fiscalização com a consequente inclusão de valores do Reintegra e do CST indevido, o cerne precípua do debate circunda o conceito de insumos e os critérios legais para fruição do crédito de PIS e COFINS não cumulativos – receita de exportação, à luz do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, e do REsp nº 1.221.170/PR-RR.

Antes de qualquer análise da tese despendida pela recorrente, de já, advirto pela necessidade de conversão do julgamento em diligência, para que a fiscalização pronuncie-se sobre a natureza, pertinência e eventual aproveitamento em outros períodos dos créditos extemporâneos apropriados pela recorrente, mesmo sem as DACON/DCTF retificadoras.

Isso porque, o posicionamento pacífico deste Colegiado reside na ausência de condicionante pelas Leis nºs 10.637/02 (art. 3º, § 4º e art. 5º, § 2º), e 10.833/03 (art. 3º, § 4º e art. 6º, § 2º), para a fruição de crédito apurado em outros períodos se não utilizados no mês. Com isso, as retificações nas obrigações acessórias (DCTF e DAFON), estão dispensadas.

A opinião caminha no mesmo sentido da orientação constante no Guia Prático da Escrituração Fiscal – EFD-Contribuições, e em perguntas e resposta, no qual orienta a Autoridade Fiscal:

83) Como informar um crédito extemporâneo na EFD-CONTRIBUIÇÕES? (Perguntas e Resposta<sup>1</sup>)

O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido às condições previstas na Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012, a PJ deverá detalhar suas operações através dos registros 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (Cofins).

---

Registro 1100: Controle de Créditos Fiscais – PIS/Pasep (2021)<sup>2</sup>

(...)

Conceitualmente, o crédito só se caracteriza como extemporâneo, quando se refere a período anterior ao da escrituração, e o mesmo não pode mais ser escriturado no correspondente período de apuração de sua constituição, via transmissão de DAFON retificador ou EFD-Contribuições retificadora.

Salienta-se que para correta forma de identificação dos saldos dos créditos de período(s) passados(s), a favor do contribuinte, seja observado o critério da clareza, expressando mês a mês a posição (tipo de crédito, constituição, utilização parcial ou total) do referido crédito de forma individualizada, ou seja, não agregando ou totalizando com quaisquer outros, ainda que de mesma natureza ou período. Deve-se respeitar e preservar o direito ao crédito pelo período decadencial, logo, não é procedimento regular de escrituração englobar ou relacionar em um mesmo registro, saldos de créditos referentes à meses distintos. **Deve assim ser escriturado um**

---

1

<http://sped.rfb.gov.br/estatico/10/B7FA746B18CF05B348CF281B1677F71BAEB435/Perguntas%20e%20Respostas%20EFD%20Contribui%C3%A7%C3%B5es.pdf>

2

[http://sped.rfb.gov.br/estatico/AD/06A0F5C4E4CC8CA16035EB891A3AE31EA79708/Guia\\_Pratico\\_EFD\\_Contribuicoes\\_Versao\\_1\\_35%20-%2018\\_06\\_2021.pdf](http://sped.rfb.gov.br/estatico/AD/06A0F5C4E4CC8CA16035EB891A3AE31EA79708/Guia_Pratico_EFD_Contribuicoes_Versao_1_35%20-%2018_06_2021.pdf)

**registro para cada mês de períodos passados, que tenham saldos passíveis de utilização, no período a que se refere à escrituração atual.**

Desta forma, eventual crédito extemporâneo informado no campo 07 tem, necessariamente, que se referir a período de apuração (campo 02) anterior ao da atual escrituração.

Registro 1101: Apuração de Crédito Extemporâneo - Documentos e Operações de Períodos Anteriores – PIS/Pasep

Crédito extemporâneo é aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado. **O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito.** No entanto, se a retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 2010, a PJ deverá detalhar suas operações através deste registro.

Este registro deverá ser utilizado para detalhar as informações prestadas no campo 07 do registro pai 1100.

(...)

ESCLARECIMENTOS IMPORTANTES QUANTO A NÃO VALIDAÇÃO DE REGISTROS DE CRÉDITOS EXTEMPORANEOS, A PARTIR DE AGOSTO DE 2013.

1. Os registros para informação extemporânea de créditos (registros 1101, 1102, 1501, 1502) e de contribuições (1200, 1210, 1220 e 1600, 1610, 1620), passíveis de escrituração para os fatos geradores ocorridos até 31/07/2013, tanto na versão 2.04a como na nova versão 2.05, tinha a sua justificativa de escrituração apenas para os casos em que o período de apuração a que dissesse respeito a operação/documento fiscal, geradora de contribuição ou crédito, ainda não informada em escrituração já transmitida, não pudesse ser mais objeto de retificação, por ter expirado o prazo de retificação até então vigente na redação original da IN RFB 1.252/2012 (retificação até o término do ano calendário seguinte ao que se refere a escrituração original), conforme consta orientação no próprio Guia Prático da Escrituração, de que estes registros só deveriam ser utilizados, na impossibilidade de retificar as escriturações referentes às operações ainda não escrituradas.

2. Com o novo disciplinamento referente à retificação da EFD-Contribuições determinado pela IN RFB nº 1.387/2013, permitindo a escrituração e transmissão de arquivo retificador no prazo decadencial das contribuições, ou seja, em até cinco anos, a contar do período de apuração da EFD-Contribuições a ser retificada, deixa de ter qualquer fundamento de aplicabilidade e de validade os referidos registros, uma vez que todas as normas editadas pela Receita Federal quanto às obrigações acessórias, inclusive as do Sped, estabelece o instituto da retificação, para o

contribuinte acrescentar, informar, registrar, sanear, qualquer fato que deveria ser incluído na declaração/escrituração original, conforme prazo e condições de retificação definidos para cada obrigação acessória.

3. No tocante à EFD-Contribuições, o prazo em vigor para retificação é agora de cinco anos, de forma que eventual documento ou operação que não tenha sido devidamente escriturado em qualquer escrituração dos anos de 2011, 2012 ou 2013, podem agora ser regularizados, mediante a retificação da escrituração original correspondente, nos Blocos A, C, de F.

---

Registro 1501: Apuração de Crédito Extemporâneo - Documentos e Operações de Períodos Anteriores – Cofins

Crédito extemporâneo é aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado. O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 2010, a PJ deverá detalhar suas operações através deste registro.

Este registro deverá ser utilizado para detalhar as informações prestadas no campo 07 do registro pai 1500.

(...)

ESCLARECIMENTOS IMPORTANTES QUANTO A NÃO VALIDAÇÃO DE REGISTROS DE CRÉDITOS EXTEMPORANEOS, A PARTIR DE AGOSTO DE 2013.

1. Os registros para informação extemporânea de créditos (registros 1101, 1102, 1501, 1502) e de contribuições (1200, 1210, 1220 e 1600, 1610, 1620), passíveis de escrituração para os fatos geradores ocorridos até 31/07/2013, tanto na versão 2.04a como na nova versão 2.05, tinha a sua justificativa de escrituração apenas para os casos em que o período de apuração a que dissesse respeito a operação/documento fiscal, geradora de contribuição ou crédito, ainda não informada em escrituração já transmitida, não pudesse ser mais objeto de retificação, por ter expirado o prazo de retificação até então vigente na redação original da IN RFB 1.252/2012 (retificação até o término do ano calendário seguinte ao que se refere a escrituração original), conforme consta orientação no próprio Guia Prático da Escrituração, de que estes registros só deveriam ser utilizados, na impossibilidade de retificar as escriturações referentes às operações ainda não escrituradas.

2. Com o novo disciplinamento referente à retificação da EFD-Contribuições determinado pela IN RFB nº 1.387/2013, permitindo a escrituração e

transmissão de arquivo retificador no prazo decadencial das contribuições, ou seja, em até cinco anos, a contar do período de apuração da EFD-Contribuições a ser retificada, deixa de ter qualquer fundamento de aplicabilidade e de validade os referidos registros, uma vez que todas as normas editadas pela Receita Federal quanto às obrigações acessórias, inclusive as do Sped, estabelece o instituto da retificação, para o contribuinte acrescentar, informar, registrar, sanear, qualquer fato que deveria ser incluído na declaração/escrituração original, conforme prazo e condições de retificação definidos para cada obrigação acessória.

3. No tocante à EFD-Contribuições, o prazo em vigor para retificação é agora de cinco anos, de forma que eventual documento ou operação que não tenha sido devidamente escriturado em qualquer escrituração dos anos de 2011, 2012 ou 2013, podem agora ser regularizados, mediante a retificação da escrituração original correspondente, nos Blocos A, C, de F.

4. Registre-se que, diferentemente da EFD-ICMS/IPI, a EFD-Contribuições não limita ou recusa na escrituração de documentos e operações nos Blocos A, C, D ou F, a escrituração de documentos cuja data de emissão seja diferente (meses anteriores ou posteriores) ao que se refere a escrituração.

Da leitura, percebe-se que carente de retificação a EFD-Contribuições (novo Dacon), a Autoridade Fiscal utilizará as operações nos registros 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (Cofins), indicado pelo contribuinte em campo próprio (Campo 07).

Além disso, até julho de 2013, era preciso observar o prazo para retificação do documento (até o término do ano calendário seguinte ao que se refere à escrituração original), e que dissesse respeito à operação geradora de contribuição ou crédito, ainda não informada em escrituração já transmitida não passível de retificação. O impasse acerca do prazo foi saneado com a edição da IN RFB nº 1.387/2013, ao dispor de 05 anos para retificação do documento, a contar do período de apuração da EFD-Contribuições (antigo Dacon), original.

Com isso, conclui-se que os créditos extemporâneos apurados de acordo com o art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, são passíveis de ressarcimento em momento diverso daquele do período de apuração, atendidos os critérios cumulativos (a) de decadência; (b) que não tenha aproveitado em períodos diversos; e, (c) detenha de detém de liquidez e certeza (art. 74 da Lei nº 9.430/96 e 170 do CTN).

Nesse sentido, afastada a necessidade de retificação do Dacon e DCTF para fruição do crédito extemporâneo e ausente análise da natureza do crédito pela fiscalização, já que, como visto anteriormente, a falta de retificação das obrigações acessórias por si só, acarretou na negativa ao crédito, a

diligência fez-se necessária para que a fiscalização apontasse de forma precisa a origem, natureza e essencialidade dos bens e serviços apropriados extemporaneamente, como, ainda, confirmasse o **atendimento do prazo decadencial e do não aproveitamento do crédito em outros períodos pela recorrente.**

Ante o exposto, decido pela conversão do julgamento em diligência com retorno dos autos à Unidade de Origem para que a fiscalização, com fulcro no REsp nº 1.221.170/PR-RR e IN RFB nº 2.121/2022, apure a certeza e liquidez do crédito tributário sob litígio, nos seguintes termos:

- a) Indique a origem, natureza e essencialidade dos créditos extemporâneos como, ainda, confirme o atendimento do prazo decadencial e do não aproveitamento do crédito em outros períodos, mesmo sem as DACON/DCTF retificadoras;
- b) Sendo necessário, que a fiscalização intime a contribuinte para que preste esclarecimentos e apresente documentação complementar para possibilitar os trabalhos fiscais;
- c) Finalizado o trabalho, elabore relatório fiscal conclusivo;
- d) Cientifique a recorrente do resultado da diligência, concedendo-lhe prazo de 30 (trinta) dias para manifestação; e,
- e) Após, que retorne o processo ao CARF para julgamento.

Existindo Laudos Técnicos no bojo o PAF nº \_\_\_\_\_, que os processos sejam julgados em conjunto.

### Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido na resolução paradigma, no sentido de converter o julgamento em diligência.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator

RESOLUÇÃO 3401-002.840 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16682.901815/2018-53

DOCUMENTO VALIDADO