



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19515.003333/2004-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-003.750 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de maio de 2018
Matéria COFINS. MULTA
Recorrente GAMA SAÚDE LTDA.
Recorrida FAZENDA PÚBLICA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/08/2001 a 31/12/2001, 01/02/2002 a 31/03/2002, 01/02/2004 a 30/09/2004

BASE DE CÁLCULO. RATEIO DE DESPESAS. REEMBOLSO.

Não integram a base de cálculo da Cofins, os valores auferidos a título de reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, pelo pagamento de dispêndios comuns.

RETENÇÕES NA FONTE COMPROVADAS. DEDUTIBILIDADE.

Os valores das contribuições comprovadamente retidas pelas fontes pagadoras deverão reduzir, para o mesmo período de apuração, os valores lançados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso para (i) excluir os valores auferidos a título de reembolso de despesas das demais pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, pelo pagamento de dispêndios comuns; (ii) excluir dos valores lançados as contribuições retidas na fonte.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra a contribuinte acima identificada, constituindo crédito tributário decorrente da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, referente a períodos de apuração compreendidos nos anos de 1999 a 2004, no valor total de R\$ 1.023.135,66, incluídos apenas os juros de mora.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, passamos a transcrever o Relatório da decisão de primeira instância administrativa:

Em ação fiscal apurou-se, conforme termos de verificação fiscal às fls. 96/97, diferenças entre o valor escriturado e o declarado/pago para o tributo/períodos acima (fls. 98/114)100/116) e os termos, demonstrativos e documentos a ele integrados. O crédito tributário lançado, composto pelas contribuições, multas proporcionais e juros de mora, calculados em 13/12/2004, perfazem o total de R\$ 1.023.135,66.

Enquadramento legal da Cofins (fl. 113): o art. 2º da Lei Complementar nº 70/91; art. 77, III, do Decreto-lei nº 5.844/43; art. 149 da Lei nº 5.172/66; art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; arts. 2º, 3º e 8º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações da Medida Provisória nº 1.807/99 e suas reedições, com as alterações da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições; arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524/02.

A ciência do auto ocorreu em 17/12/2004. Em 18/01/2005 a empresa impugna as exigências de PIS (fls. 116/117), anexando documentos (fls. 118/166), e alega, em síntese:

no período compreendido entre agosto e dezembro de 1999, a base de cálculo para a apuração considerou erroneamente como faturamento montantes recebidos a título de rateio de despesas;

não se configura como ingresso de receita o recebimento do rateio de despesa, já que se trata de uma mera recuperação de um crédito referente a uma despesa já reconhecida e suportada pela sociedade; conseqüentemente, a simples contabilização do saldo credor no resultado não se configura como base tributável, pois que não há a entrada efetiva de receita, mas, sim, trata-se de mero ajuste contábil;

os Princípios Fundamentais da Contabilidade determinam que toda e qualquer despesa, independentemente da empresa que a suporte, seja contabilizada na empresa geradora da mesma; assim, a melhor técnica contábil dispõe que as despesas

suportadas por entidades diferentes daquelas que a geram sejam reembolsadas pelo valor contábil das mesmas, não se considerando tal reembolso como auferimento de novas receitas;

legítima a prática do rateio de despesas administrativas não se considerando o ingresso destes montantes como receita ou faturamento ou receita.

A empresa impugna expressamente os valores de:

R\$ 76.918,23 (setenta e seis mil, novecentos e dezoito reais e vinte e três centavos) do Processo Fiscal e Auto de Infração em apreço, relativo ao principal, multa e juros referentes à não inclusão dos montantes recebidos a título de rateio de despesas no período de agosto a dezembro de 1999, posto que a base de cálculo de tal tributo foi indevidamente acrescida dos montantes recebidos a título de rateio de despesas de outras empresas do grupo;

R\$ 94.075,98 (noventa e quatro mil, setenta e cinco reais e noventa e oito centavos), referentes ao alegado não recolhimento da Cofins (acrescido de multa e juros) dos meses de fevereiro e março de 2002, posto que requerida a sua compensação mediante Pedidos de Compensação protocolados perante a SRF nas datas de 15.03.2002 e 11.04.2002 (diz juntar cópias);

R\$ 336.342,24 (trezentos e trinta e seis mil, trezentos e quarenta e dois reais e vinte e quatro centavos), referentes à alegada falta de pagamento da Cofins (acrescido de multa e juros) do período compreendido entre março e setembro de 2004, dado que os valores da Cofins do período foram integralmente recolhidos, através de retenção nas notas fiscais (artigo 30 da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

Requer a desconsideração do valor total de R\$ 507.336,45 (quinhentos e sete mil, trezentos e trinta e seis reais e quarenta e cinco centavos) cancelando-se o crédito tributário constituído a favor da Receita Federal, abstendo-se da imposição de encargos moratórios relativos aos valores impugnados.

Informa a Impugnante que a diferença entre os valores constantes do Processo Fiscal e do Auto de Infração em referência e o valor ora impugnado, no total de R\$ 428.574,00 (quatrocentos e vinte e oito mil, quinhentos e setenta e quatro reais), valor este considerando o desconto do valor da multa aplicada e corrigido até o mês de dezembro de 2004, foi recolhida na data de 14 de janeiro de 2005, por Documentos de Arrecadação da Receita Federal — DARF's.

A 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo julgou improcedente a impugnação, proferindo o Acórdão DRJ/SPOI n.º 16-20.795, de 19/03/2009 (fls. 575 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/2002, 01/05/2002 a 31/05/2002, 01/10/2002 a 30/11/2002, 01/03/2003 a 31/07/2003, 01/11/2003 a 30/11/2003, 01/02/2004 a 30/09/2004

AUTO DE INFRAÇÃO. CANCELAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo diploma legal, não há que se falar em cancelamento ou anulação do Auto de Infração.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/08/2001 a 31/12/2001, 01/02/2002 a 31/03/2002, 01/02/2004 a 30/09/2004

BASE DE CÁLCULO, RATEIO. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. INCLUSÃO. (01/08/2001 a 31/12/2001).

A base de cálculo da contribuição corresponde à totalidade da receita auferida, integrando-a o valor contabilizado como recuperação de despesa, pois: o recebimento de valores custeados por uma das empresas do grupo e depois rateadas com as demais, pela gestão administrativa operacional de contratos destas, representa receita de serviços; as exclusões legisladas não abarcam o recebimento ou recuperação de despesa mediante rateio.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO E PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CONCOMITÂNCIA. (01/02/2002 a 31/03/2002).

A existência, em nome da interessada, de processo administrativo relativo a pedido de restituição e de compensação, ainda que pendente de análise e decisão, não impede o lançamento de ofício pela autoridade fiscal, de débitos não declarados espontaneamente (art. 142 do CTN).

RETENÇÕES. NÃO COMPROVAÇÃO.

(01/02/2004 a 30/09/2004).

As retenções se materializam, por excelência, nos recolhimentos em Darrs realizados pelas fontes pagadoras. A legislação também dispõe sobre emissão de comprovantes de retenção. Não comprovando as retenções não há como acatar seu argumento.

Lançamento Procedente

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 322 e ss., por meio do qual, depois de relatar os fatos, suscita, em síntese, os seguintes argumentos de defesa:

Nos meses de agosto a dezembro de 2001, excluiu da apuração da base de cálculo da Cofins os valores recebidos a título de rateio de despesas, oriundas da administração conjunta da carteira de clientes de sociedade pertencente ao mesmo Grupo Econômico da

Recorrente, qual seja: a GAMA ODONTO S/A. Contudo, a exclusão de tais valores foi glosada porque não haveria dispositivo legal autorizando a supressão, da base de cálculo da contribuição, das quantias relativas ao reembolso das despesas realizadas em nome de pessoa jurídica distinta. Ocorre que, diversamente do que foi afirmado no acórdão recorrido, tais quantias não são simples recuperação de despesas, mas, sim, verdadeira recomposição do patrimônio da Recorrente, o qual foi momentaneamente reduzido em decorrência do adiantamento de despesas a GAMA ODONTO S/A. Não se faz necessária a expressa previsão legal de exclusão da base de cálculo da Cofins na Lei nº 9.718/98 para que tal ingresso financeiro não componha o faturamento da pessoa jurídica, mas sim e tão somente que este ingresso não pertença à espécie de receitas utilizadas na formação do faturamento. Assim, os valores posteriormente recebidos pela Recorrente para a realização tal recomposição patrimonial não podem integrar a base de cálculo da Cofins, conforme, inclusive, já reconhecido pelo antigo Conselho de Contribuintes.

Ainda que se entenda que a recomposição do patrimônio em virtude do adiantamento de despesas de terceiro possa ser classificada como receita, fato é que esta suposta receita não poderia compor a base de cálculo da contribuição, eis que a regra que impõe a sua tributação (art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98) foi concebida em total dissonância com a ordem constitucional vigente à época de sua edição, como já reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal.

Segundo o acórdão recorrido, as alegações de compensação dos débitos da Cofins apurados em fevereiro e março de 2002 não podem ser apreciadas na presente defesa administrativa, pelo fato de as compensações terem sido registradas nos autos do processo administrativo n.º 11831.001800/2002-51, ainda pendente de decisão definitiva no âmbito administrativo (doc. 03). Além disso, referida decisão menciona que os montantes compensados a título da contribuição para fevereiro e março de 2002 seriam diversos daqueles apurados pela fiscalização, por meio do respectivo procedimento de ofício. A esse respeito, a Recorrente esclarece que os valores da contribuição apurados para as referidas competências foram de R\$ 20.445,00 e R\$ 22.118,1 (doc. 04), conforme se depreende da planilha de apuração do referido tributo acostada ao presente recurso. A homologação das mencionadas compensações terá o efeito de provocar a extinção da obrigação tributária, com base no inciso II, do artigo 156 do CTN. Assim, ainda que se admitisse que os débitos apontados no auto de infração, e mantidos pela decisão recorrida, pudessem ser efetivamente devidos, deve-se reconhecer que, até o presente momento, tais débitos são totalmente ilíquidos, incertos e inexigíveis, na medida em que as compensações efetuadas pela Recorrente estão pendentes de decisão administrativa definitiva. Diante disso, resta evidente a necessidade de se suspender a exigibilidade dos débitos da Cofins levantados para fevereiro e março de 2002, em virtude da inexistência de decisão definitiva da Receita Federal do Brasil e, por conseguinte, de sua incerteza, iliquidez e inexigibilidade.

A decisão ora recorrida menciona, ainda, que, durante os meses de fevereiro e setembro de 2004, a Recorrente deduziu de forma supostamente indevida os montantes retidos a título de Cofins sobre as suas notas fiscais de prestação de serviços, nos termos do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003. Isto porque, segundo a 9ª Turma da DRJ/SPO I, a Recorrente não teria comprovado o recolhimento dos valores utilizados para a dedução do montante devido da referida contribuição, tendo precluído o seu direito de produzir qualquer prova no sentido de demonstrar a referida antecipação, razão pela qual tais valores devem ser acrescidos aos montantes devidos da Cofins para os referidos meses. Todavia, em nenhum momento a Recorrente foi cientificada a respeito da suposta deficiência ou intimada a prestar qualquer espécie de esclarecimento a esse respeito. Caso houvesse sido expedida qualquer intimação

neste sentido, a Recorrente poderia ter fornecido elementos que comprovam o seu direito, tais como os informes de rendimentos e notas fiscais trazidas no bojo do presente recurso voluntário (doc. 05). É importante esclarecer, entretanto, que devido ao lapso temporal entre a data dos fatos e a apresentação do referido recurso, bem como o exíguo prazo que a Recorrente teve para reunir tamanho conjunto probatório, não se pode afirmar que os informes ora juntados representem a totalidade das retenções sofridas pela Recorrente durante os meses de fevereiro a setembro de 2004. Assim, caso se entenda que os elementos trazidos no recurso ainda não são suficientes para comprovar as retenções sofridas pela Recorrente, requer-lhe seja concedido prazo para apresentação de documentos suplementares ou, ainda, a conversão do julgamento do presente recurso em diligência.

Por meio da Resolução nº 3202-000.033, de 01/06/2011 (fls. 575 e ss.), esta Turma baixou os autos em diligência, a fim de que a unidade de origem procedesse à análise dos documentos acostados pela Recorrente relativos ao período de fevereiro a setembro de 2004, para que verificasse se retenções foram efetuadas e para que esta fosse intimada a apresentar documentos e alegações que julgasse cabíveis. A unidade de origem exarou despacho, informando que a contribuinte não apresentou documentos que lhe foram solicitados (fl. 729).

Posteriormente, esta Turma resolveu baixar novamente os autos em diligência (Resolução nº 3201-000.700, de 22/06/2016), a fim de que a unidade de origem: a) informe se os débitos compensados por meio do processo nº 11831.001800/2002-51 encontram-se constituídos no auto de infração ora em julgamento, ou possuem alguma vinculação com este; b) esclareça se o processo nº 11831.001800/2002-51 já possui decisão administrativa definitiva, bem como qual a influência desta eventual decisão neste auto de infração; c) informe se os valores retidos na fonte, já confirmados em procedimento de diligência fiscal, foram observados no momento da lavratura do auto de infração e se a confirmação destes recolhimentos resulta na necessidade de retificação do crédito constituído; d) intime a Recorrente acerca de todos os documentos anexados ao presente processo posteriormente a apresentação do recurso voluntário, incluídos os relacionados ao procedimento de diligência anterior, bem como o resultado da presente diligência, ofertando o prazo de 30 dias para manifestar-se. O Relatório Fiscal encontra-se às fls. 813 e ss.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

A Recorrente teve contra si lavrado auto de infração, cobrando Cofins não recolhida a menor nos períodos de janeiro de 1999 a setembro de 2004. Segundo se afirma no auto de infração, foram constatadas divergências entre os valores escriturados e os declarados/pagos.

À fl. 99 do Termo de Verificação Fiscal, consignou a autoridade autuante que os valores dos créditos efetuados nas contas de Receitas Participadas são tributados como prestação de serviços, considerando que é a Recorrente que realiza os trabalhos administrativos com seu quadro de pessoal, para depois cobrar de outra empresa, a GAMA ODONTO S/A, pelos serviços a ela prestados, posteriormente refaturados por esta última a seus clientes. Registrou-se, também, que, em alguns períodos de apuração, a Recorrente solicitou e

compensou parte das contribuições devidas com créditos de outros impostos que possuía, sem, contudo, declarar os valores originalmente devidos nas respectivas DCTFs.

Pois bem.

Em sua defesa, a Recorrente alega que excluiu da apuração da base de cálculo da contribuição os valores recebidos a título de rateio de despesas, oriundas da administração conjunta da carteira de clientes de sociedade pertencente ao mesmo Grupo Econômico a que pertence, a GAMA ODONTO S/A.

Com efeito, temos entendido que os valores recebidos pela entidade integrante do mesmo grupo empresarial à qual foi atribuída a responsabilidade pelo gerenciamento e execução da despesa comum a todas entidades não configura receita, mas simples reembolso dos valores por ela, às demais, adiantados. É o que ocorre, por exemplo, no compartilhamento de despesas com contabilidade ou assessoria jurídica.

Esse entendimento já foi, ademais, incorporado pela própria RFB na Solução de Divergência Cosit nº 23, de 23/09/2013, cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

É possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada.

Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, observadas as exigências estabelecidas no item anterior para regularidade do rateio de dispêndios em estudo: a) os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas como reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico pelo pagamento dos dispêndios comuns não integram a base de cálculo das contribuições em lume apurada pela pessoa jurídica centralizadora; b) a apuração de eventuais créditos da não cumulatividade das mencionadas contribuições deve ser efetuada individualizadamente em cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico, com base na parcela do rateio de dispêndios

que lhe foi imputada; c) o rateio de dispêndios comuns deve discriminar os itens integrantes da parcela imputada a cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico para permitir a identificação dos itens de dispêndio que geram para a pessoa jurídica que os suporta direito de creditamento, nos termos da legislação correlata. (g.n.)

Dispositivos Legais: arts. 251 e 299, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; art. 123 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Adotou o mesmo entendimento a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Seção, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2012

BASE DE CÁLCULO. RATEIO DE DESPESAS. REEMBOLSO.

Não integram a base de cálculo da Cofins, os valores auferidos a título de reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, pelo pagamento de dispêndios comuns.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012

BASE DE CÁLCULO. RATEIO DE DESPESAS. REEMBOLSO.

Não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, os valores auferidos a título de reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, pelo pagamento de dispêndios comuns.

(Acórdão nº3401-003.467, de 30/03/2017).

Também se sustenta que, nos autos do processo administrativo n.º 11831.001800/2002-51, os débitos da Cofins referentes aos meses de fevereiro e março de 2002 teriam sido declarados (compuseram pedidos de compensação), de modo que, não havendo decisão definitiva, haveria a necessidade de suspender-se, ao menos quanto a tais valores, a sua exigibilidade.

O processo administrativo n.º 11831.001800/2002-51, sequer apreciado pela unidade preparadora, constitui pedido de restituição de crédito oriundo do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF cumulado com pedidos de compensação de débitos de PIS e Cofins (todos em papel), para os meses de fevereiro, março, abril, maio e junho de 2002. Os pedidos de compensação foram apresentados antes da ciência do auto de infração, daí a alegação apresentada pela Recorrente.

Na diligência, contudo, a autoridade diligenciadora assim respondeu aos questionamentos formulados por esta Turma:

- 1) Os valores informados no processo nº 11831.001800/2002-51, não foram constituídos ou vinculados ao Auto de Infração;
- 2) O processo nº 11831.001800/2002-51, foi encaminhado a DRF/OSASCO-SP e não possui decisão administrativa definitiva, e entendemos que a eventual decisão, não terá efeito no Auto de Infração, uma vez que, de acordo com as planilhas que compõem o citado auto, foram consideradas as DCTF's apresentadas pelo contribuinte;
- 3) Os valores retidos na fonte, já confirmados em procedimento de diligência fiscal, não foram observados no momento da lavratura do auto de infração, e sua confirmação, resultará na necessidade de retificação do crédito tributário constituído.

Portanto, além de registrar que os valores informados – e ainda não compensados! – nos pedidos de restituição/compensação não estarem vinculados ao presente auto de infração, a autoridade diligenciadora sustenta que a decisão neles proferida não terá efeitos com relação aos valores lançados, "uma vez que, de acordo com as planilhas que compõem o citado auto, foram consideradas as DCTFs apresentadas pelo contribuinte".

Guardamos reservas com este entendimento. Entendemos que, dada a coincidência de períodos de alguns dos débitos compensados (ainda que os valores não sejam idênticos, como ressaltou a decisão recorrida), a decisão a ser neles proferida poderá refletir no auto de infração ora em exame.

Concordamos, todavia, com o acórdão recorrido quando afirma que esse fato não obsta o julgamento deste processo. Somente seria de excluir do lançamento aqueles valores já definitivamente extintos (por pagamento, compensação homologada, por exemplo), o que não quer dizer que, quando da execução do julgado, não possa vir a fazê-lo a unidade de preparadora de origem, após proferir decisão naqueloutro processo administrativo.

E, por último, resta procedente a alegação de defesa de que os valores das contribuições retidas na fonte não foram consideradas, mas deveriam ter sido, no lançamento, de modo que os valores retidos e comprovados na diligência deverão ser, doravante, excluídos dos lançados.

Ante o exposto, **DOU PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, para:

- a) excluir os valores auferidos a título de reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, pelo pagamento de dispêndios comuns;
- b) excluir dos valores lançados as contribuições retidas na fonte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

