



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10820.000433/2005-88  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-005.650 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de setembro de 2018  
**Matéria** IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA  
**Recorrente** JOSE ROBERTO DA CUNHA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2002

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Nos termos do Decerto 7.235, somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. ACORDO TRABALHISTA.

Considera-se rendimento tributável o montante recebido em face de acordo trabalhista firmado entre as partes, ainda que homologado judicialmente, se nele não constar a discriminação, por espécie, dos rendimentos auferido .s.

MULTA DE 75%. LANÇAMENTO DE OFÍCIO CABIMENTO.

É cabível nos lançamentos de ofício a aplicação da multa no percentual de 75% sobre a totalidade ou diferença de Imposto nos casos de falta de pagamento, pagamento após o prazo sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração ou de declaração inexata..

JUROS DE MORA TAXA SELIC. CONSTITUCIONALIDADE.

A cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC está em conformidade com a legislação vigente, porquanto o Código Tributário Nacional outorga à lei ordinária a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos tributários não integralmente pagos no vencimento em percentual diverso de 1%, desde que previsto em lei. Não é competência da instância administrativa apreciar a constitucionalidade de atos legais.

PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA -

Devem ser indeferidos os pedidos de perícia e diligência, quando forem prescindíveis ao deslinde da questão a ser apreciada, não sendo o caso de solicitação de realização de perícia e diligência para produzir provas, que caberiam ao atuado apresentar.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, denegar o pedido de diligência, rejeitar as preliminares e negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

*(assinado digitalmente)*

Joaõ Bellini Júnior - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Marcelo Freitas de Souza Costa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Junior, Marcelo Freitas de Souza Costa, Reginaldo Paixão Emos, Wesley Rocha, João Maurício Vital, Juliana Marteli Fais Feriato, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocada para substituir o conselheiro Antônio Sávio Nastureles, ausente justificadamente), e Alexandre Evaristo Pinto.

## **Relatório**

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima qualificado referente ao Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF, exercício 2002, ano-calendário 2001, decorrente de revisão da Declaração de Ajuste Anual.

De acordo com os autos, foram alterados os rendimentos recebidos de pessoa(s) jurídica(s) para R\$ 99.000,00, devido a omissão de rendimentos decorrentes de trabalho com vínculo empregatício recebidos da pessoa jurídica Reunidas Paulista de Transportes Ltda, conforme informado pela fonte pagadora.

O contribuinte apresentou impugnação e-fls 02/10 onde alegou em síntese:

Que o auto de infração deve ser considerado nulo por falta de perícia contábil.

Aduz que a autoridade fiscal apurou erroneamente o crédito tributário em função do tendencioso comprovante de rendimentos pagos e de retenção do imposto de renda do ano-calendário de 2001 emitido pela fonte pagadora Reunidas Transportes;

Defende que a autoridade fiscal deve observar rigorosamente o acordo judicial, em observância à coisa julgada;

Afirma que o acordo trabalhista homologado foi dividido em 13 parcelas, das quais 08 foram pagas em 2001 e as demais em 2002, acordo esse que previu como verbas salariais o equivalente a 28,95% do valor total e 71,01% atinentes a verbas indenizatórias;

Questiona a multa de 75% alegando não ter havido dolo do contribuinte, devendo esta ser fixada em 2%.

Sustenta que os juros de mora com base na taxa SELIC são ilegais e inconstitucionais;

Entende que caso sejam devidos os tributos, pleiteia a compensação dos valores pagos quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual ou em outra oportunidade;

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Brasília julgou procedente o lançamento mantendo a autuação.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso reiterando os mesmos argumentos constantes na impugnação.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa - Relator.

O recurso é tempestivo e estão presentes os pressupostos de admissibilidade.

Em que pesem os argumentos do recorrente, estes não são suficientes para alterar o lançamento fiscal. Tendo em vistas que o recurso sob análise repetiu todas as alegações constantes da impugnação e por concordar plenamente com a decisão de primeira instância, peço vênia para transcrever o voto nela contido, nos termos do art. 57, III, § 3º do Regimento Interno do CARF.

### *Da Preliminar*

*O contribuinte traz questionamento acerca da nulidade do auto de infração, alegando a ausência de perícia contábil. Pois bem, há de se constatar que todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal, t`oram observados quando da lavratura do auto de infração, a saber:*

*Art10. O auto de infração será lavado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*I- a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura*

*III -a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V- a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias;*

*VI -a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

*No tocante aos aspectos relativos à nulidade dos atos que compõem o processo fiscal, destaque-se o estabelecido pelo artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:*

*Art. 59. São nulos.*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa*

*Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que o Auto de Infração só poderá ser declarado nulo se lavrado por pessoa incompetente ou quando não constar, ou nele constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito de defesa. No caso em tela, observa-se que o auto de infração contém os elementos necessários e suficientes para o atendimento do art. 10 do Decreto n. 70.235/72, não ensejando declaração de nulidade.*

*Desta forma, não merece prosperar a alegação de nulidade do auto de infração suscitada pelo impugnante.*

*No Mérito*

*O contribuinte recebeu no ano-calendário de 2001, conforme Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf), rendimentos tributáveis de R\$ 99.000,00, com retenção de imposto de renda na fonte de R\$ 3.513,97, correspondentes ao acordo trabalhista homologado judicialmente. Na Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2002, inseriu apenas a quantia de R\$ 14.238,11 como rendimentos tributáveis. Tal foi feito pelo Auto de Infração.*

*Considerando que no acordo trabalhista feito com a empresa Reunidas Paulista de Transportes Ltda, constante dos autos às fls. 18/20 foi estabelecido que 71,05% do valor pago seria de natureza indenizatória, entendeu o contribuinte que R\$ 70.339,50 (71,05% dos R\$ 99.000,00 recebidos em 2001) estariam isentos de tributação.*

*Por oportuno, cabe mencionar que o contribuinte reconhece que recebeu o valor de R\$ 99.000,00 no ano-calendário 2001 referente ao acordo trabalhista. Desta forma, o litígio instaurado diz respeito à natureza desses rendimentos auferidos e considerados isentos pelo contribuinte.*

*Assim, passa-se a analisar o item concernente à tributação de valores considerados pelo contribuinte isentos, por se tratarem de parcelas indenizatórias*

*Da natureza dos valores recebidos*

*Sobre a matéria, o art. 43 do Código Tributário Nacional determina que o fato gerador do imposto de renda e a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza.*

*Transcreve-se, para melhor entendimento, o art. 43 .do CTN:*

*"Art. 43 - O imposto de competência da União, sobre renda e proventos de qualquer natureza tem como fato geradora aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

*I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."*

*Do exame desse dispositivo, tem-se que rendas e proventos de qualquer natureza São espécies do gênero acréscimo patrimonial, quer decorrentes do capital ou do trabalho ou não. .*

*Adicionalmente, o art. 176 do CTN consagra o princípio da legalidade em matéria de isenção e o art. 4º do mesmo diploma legal estipula que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei.*

*O CTN definiu o fato gerador do imposto de renda e, por sua vez, a Lei nº 7.713, de 1988, ao alterar a sistemática de apuração do imposto, indicou em que momento ele ocorre, assim dispondo:*

*“Art. 1º. Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente com as modificações introduzidas por esta lei..*

*Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será- devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.*

*Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos artigos 9º e 14 desta Lei.*

*§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.*

*Importante ressaltar que o § 4º do art. 3º desse mesmo diploma legal estabelece que:*

*(...)*

*§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.*

*(...)*

*Infere-se dos dispositivos transcritos que a incidência do imposto de renda vincula-se à natureza do rendimento independentemente da denominação ou classificação contábil adotada pela fonte pagadora.*

*Quanto à não-incidência do imposto de renda sobre “verbas indenizatórias”, vale notar que o art. 6º da Lei nº 7.713, de 1988, ressaltou, entre outras, as seguintes hipóteses de isenção de rendimentos:*

*"/Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas*

*(...):*

*I V - as indenizações por acidente de trabalho;;*

*V- a indenização e o aviso prévio pagos por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido por lei, bem como o montante recebido pelos empregados e diretores, ou respectivos beneficiários, referente aos depósitos, juros e correção monetária creditados em contas vinculadas, nos termos da legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço*

*(...)*

*Conforme se verifica, as indenizações isentas são as decorrentes de acidente de trabalho e aquelas previstas na Consolidação das Leis do Trabalho - C.L.T. Decreto-lei n.º 5.452, de 1º de maio de 1943, mais especificamente nos arts. 477 (aviso prévio, não trabalhado, pago com base na maior remuneração recebida pelo empregado na empresa) e 499 (indenização proporcional ao tempo de serviço a empregado despedido sem justa causa, que só tenha exercido cargo de confiança em mais de dez anos), no art. 9º da Lei n.º 7.238, de 29 de outubro de 1984 (indenização equivalente a um salário mensal, ao empregado dispensado, sem justa causa, no período de 30 dias que antecede à data de sua correção salarial), e na legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, Lei n.º 5.107, de 13 de setembro de 1966, alterada pela Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990.*

*Quaisquer outros rendimentos, mesmo remunerados a título de indenizações, devem compor o rendimento bruto para efeito de tributação, uma vez que, sendo a isenção uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, deve ser sempre decorrente de lei e de interpretação literal e restritiva, nos termos dos arts. 111 e 176 do CTN.*

*Daí resulta que todos os rendimentos, abstraindo-se sua denominação, acordos ou qualquer outra circunstância, estão sujeitos à incidência do imposto de renda, desde que não agasalhados no rol das isenções de que tratam os incisos que compõem o transcrito art. 6º, consolidado no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 11/01/1994 (RIR/1994), art. 40, bem assim no RIR/1999, art. 39.*

*Nesse sentido, o Parecer Normativo CST n.º 5, de 1984, ao discorrer sobre hipótese em que parcela da remuneração seja paga a assalariado a título de “indenização” esclarece em sua ementa:*

*"O caráter indenizatório e a exclusão dentre os rendimentos tributáveis do pagamento efetuado a assalariado devem estar previstos pela legislação federal para que seu valor seja excluído do rendimento bruto."*

*No caso em questão, houve um acordo onde as partes estabeleceram o valor que o empregador devia ao empregado. Caracterização geral de rendimento do trabalho. Para que um rendimento escape desta incidência deve estar demonstrada a sua natureza de rendimento isento.*

*O acordo, evidentemente, é um instrumento legal para a solução do litígio. Mas do ponto de vista tributário, não é suficiente para a caracterização da natureza do rendimento. Do contrário, hipoteticamente, empregador e empregado poderiam estabelecer que todos rendimentos seriam indenização. E veja-se que a homologação pela Justiça do Trabalho não melhora a caracterização da natureza dos rendimentos, pois não há nessa homologação a avaliação da definição tributária. Não estava em lide no processo definir se as verbas estariam ou não sujeitas ao tributo. No aspecto tributário, a sentença teve função meramente homologatória, não criando o direito a isenção reclamada pelo interessado no presente processo.*

*Assim, um acordo particular que estabelece o pagamento de 71,05% do valor devido como se indenização fosse, ainda que homologado judicialmente, não tem o condão de caracterizar aquele pagamento como de indenização isenta, visto que para que um rendimento possa obter a condição de não tributável deve estar bem caracterizada sua natureza.*

*Na documentação acostada aos autos, não está identificado que espécie de verbas indenizatórias foi recebida pelo sujeito passivo, uma vez que o acordo firmado entre as partes não discrimina as verbas que compoariam as parcelas de indenização. Logo, não é possível separar o que poderia ser classificado como rendimento isento ou não tributável do que é tributável.*

*Portanto, com base na Dirf da fonte pagadora, , entendemos estar correto o lançamento, no que se refere à omissão de rendimentos tributáveis.*

#### *Da Multa de Ofício*

*A multa de ofício aplicada ao lançamento está prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996 que estipula:*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 20017)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 20017)*

*(...)*

*Como se pode ver da leitura do artigo supracitado, a multa de ofício aplicada seguiu rigorosamente a legislação vigente.*

*Cumprе ressaltar que a multa de ofício tem, atualmente, duas alíquotas, 75% e 150%, aquela de aplicação genérica e esta última aplicada nos casos em que houver*

*intuito de fraude. A primeira delas tem natureza material, ou seja, verificado o fato concreto, aplica-se a multa, sem considerar a natureza volitiva do descumprimento da legislação. A multa de ofício aplicada ao caso teve como lato gerador a omissão de rendimentos tributáveis, não tendo qualquer relação com o intuito do contribuinte.*

*Confirmando a tese exposta, a respeito da legalidade e aplicabilidade da multa de ofício de 75%, transcreve-se o acórdão abaixo:*

*CRÉDITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE OFÍCIO - Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (CTN art. 136)*

*Ademais, o procedimento administrativo de lançamento e atividade plenamente vinculada e obrigatória, cabendo à Autoridade Lançadora e Julgadora (Delegacia da Receita Federal de Julgamento) somente a aplicação da lei ao caso concreto. A exclusão de parte do crédito tributário corresponde à isenção, só passível de ser deferida mediante lei.*

*Portanto, mantém-se a aplicação da multa de ofício, no percentual de 75%, nos termos das normas que regem a matéria.*

#### *Da Taxa Selic*

*No tocante ao questionamento da aplicação da taxa de juros Selic ao crédito tributário exigido, ressalte-se que a Autoridade Julgadora está adstrita a verificar a ocorrência do fato gerador que gerou a obrigação tributária, se a lei foi corretamente aplicada ao caso e analisar os argumentos e provas apresentados pelo sujeito passivo. Não compete à Autoridade declarar, reconhecer ou apreciar arguição de inconstitucionalidade, pois essa competência foi atribuída em caráter privativo ao Poder Judiciário pela Constituição Federal (art. 102, I, "a" e III, "b").*

*Por outro lado, não há inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal contra a aplicação da taxa Selic na cobrança dos juros de mora. As normas que amparam sua cobrança continuam válidas.*

*Há que se citar também o Código Tributário Nacional - CTN, que determina o quanto segue:*

*Art. 161. O crédito tributário não integralmente pago ao vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês. (grifei)*

*A Lei nº 8.981, de 1995, que trata dos pagamentos de tributos e contribuições arrecadados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, assim dispõe:*

*Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:*

*I - juros de mora, equivalentes a taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Deferal Interna;*

*(...)*

*§ 1º. Os juros de mora incidirão à partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento e a multa de mora, à partir do primeiro dia após o vencimento do débito;*

*§ 2º O percentual dos juros de mora relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado será de 1%.*

*Posteriormente, o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20/06/1995, assim determina:*

*Art. 13, à partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea "c" do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8847 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei 8850 de 28 de janeiro de 1994 e pelo art. 90 da Lei 8981 de 1995, o art. 84, inciso I e o art. 91 parágrafo único, alínea "a.2" da Lei 8981 de 1995 serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.*

*Por último, os juros Selic foram ratificados pelo art. 61 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.*

*Infere-se, daí, que a utilização dos percentuais equivalentes a taxa referencial Selic para fixação dos juros moratórios esta em conformidade com a legislação vigente, pois existe a autorização legal específica preconizada pelo art. 161, § 1º do CTN.*

*Do Pedido de Perícia/Diligência`*

*Em relação ao seu pedido de perícia, inicialmente cumpre esclarecer que, apesar de ser facultado ao sujeito passivo o direito de pleitear a realização de perícias, em conformidade com o artigo 16, inciso IV do Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/1993, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas as que considerarem prescindíveis ou impraticáveis (art. 18, caput, do Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993).*

*Por outro lado, em regra, justifica-se o deferimento da produção de prova pericial tão-somente quando o simples exame, pela autoridade tributária, dos elementos e provas documentais coligidos pelo fisco, bem como daquelas aportadas aos autos pelo interessado, -revelar-se insuficiente para embasar sua convicção da lide, ensejando, pois, o pronunciamento de técnico especializado.*

*Logo, a perícia será prescindível e deverá ser indeferida quando a prova do fato independe do conhecimento especial de técnicos ou quando for desnecessária em vista de que as provas produzidas e os elementos coligidos aos autos forem suficientes.*

*No presente caso, não se cogita da realização de perícias, uma vez que a análise das questões de mérito delas prescinde. O entendimento da fiscalização sobre o assunto foi consubstanciado no próprio auto de infração c, se houver discordância por parte*

*do contribuinte, a este cabe manifestá-la, na condição de impugnante, e não somente sugeri-la, procurando transferir o ônus da produção de provas em contrario para a autoridade administrativa.*

*Além do mais, a perícia requerida deve objetivar a prova de fatos que o sujeito passivo não tenha condições de trazer para os autos, ou cujo carreamento lhe traria ônus desproporcional. No presente caso, o que poderia ter sido apresentado com o fim específico de afastar a exigência, refere-se à memória de calculo elaborada pelo perito, quando da apuração dos valores pleiteados na ação trabalhista.*

*Desta forma, o pedido de perícia será indeferido por entendê-lo prescindível à solução do litígio.*

*Em relação a realização de diligência, cabe frisar que a mesma tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide. Assim, o deferimento de um pedido de diligência pressupõe a necessidade de se conhecer determinada matéria, que o exame dos autos não seja suficiente para dirimir a dúvida, exigindo-se, portanto, o pronunciamento sobre o assunto por parte de um terceiro.*

*A diligência solicitada pelo interessado é considerada prescindível por esta autoridade julgadora, uma vez que as intimações solicitadas pelo contribuinte já foram prestadas pela fonte pagadora na apresentação da Dirf. Ademais, o contribuinte reconheceu em sua peça impugnatória que recebeu no ano de 2001 a importância de R\$ 99.000,00 decorrentes do acordo celebrado na Justiça do Trabalho.*

*.Desse modo, descabe o pedido de diligência formulado pelo interessado*

*(...).*

Como visto, a decisão de primeira instancia rechaçou todos os argumentos da recorrente, razão pela qual eu, concordando com ela, as tomo como razão de decidir.

Ante ao exposto, Voto no Sentido de Conhecer do recurso, denegar o pedido de diligência, Rejeitar as preliminares e no mérito negar-lhe provimento mantendo a autuação.

Marcelo Freitas de Souza Costa