



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13839.905599/2017-15
ACÓRDÃO	1101-001.344 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	KNORR BREMSE SISTEMAS PARA VEICULOS FERROVIARIOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2011

CSLL. ESTIMATIVA MENSAL. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. LIQUIDEZ E CERTEZA. COMPROVAÇÃO.

A prova do pagamento indevido ou a maior admite flexibilidade, não se esgotando no simples cruzamento de dados entre obrigações acessórias. Apresentando o contribuinte acervo probatório robusto, é possível o reconhecimento do direito creditório, ainda que à míngua de retificação de declarações.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o retorno do processo à Receita Federal do Brasil, a fim de que reaprecie o pedido formulado pelo contribuinte, levando em consideração os documentos juntados aos autos - especialmente aqueles trazidos na manifestação de inconformidade e junto ao recurso voluntário(planilhas, notas fiscais, Declarações de Importação, relatório SISCOMEX e memórias de cálculo) -, podendo intimar a parte para apresentar documentos adicionais, devendo ser emitida decisão complementar contra a qual caberá eventual manifestação de inconformidade do interessado, retomando-se o rito processual. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro José Roberto Adelino da Silva, substituído pela conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Sala de Sessões, em 12 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho – Relator*Assinado Digitalmente*

Efigenio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (suplente convocado(a) para eventuais participações), Efigenio de Freitas Junior (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 185-203) interposto contra acórdão da 8ª Turma da DRJ07 (e-fls. 164-176) que negou provimento à manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte (e-fls. 11-30) contra despacho decisório (e-fl. 160) que negou direito creditório pleiteado no PER/DCOMP n. 15368.25373.201216.1.2.04-2674.

Como consta de referido despacho, o crédito pleiteado pelo contribuinte seria relativo a Pagamento Indevido ou a Maior, originário de recolhimento de CSLL-Estimativa Mensal (cod. Receita 2484) de dezembro de 2011. Como o valor do DARF estava integralmente alocado ao pagamento do débito daquele mesmo período, o pedido foi indeferido.

Em sua manifestação de inconformidade, alegou o contribuinte que:

- a) negativa do seu direito creditório decorreu da não retificação da DCTF;
- b) transmitiu, antes de qualquer fiscalização, DIPJ retificadora, em que alterou o valor da adição relativa a Preços de Transferência, alterando o total de IRPJ a pagar e, consequentemente, gerando crédito de pagamento indevido ou a maior;

Defendeu, com isso, a nulidade do despacho decisório por cerceamento de defesa, pela falta de descrição precisa dos fatos que ensejaram o indeferimento. No mérito, destacou a existência do direito creditório, fundamentando-se na regularidade do ajuste do Preço de Transferência por ela promovido, bem como na possibilidade de reconhecimento de direito creditório mesmo à míngua da retificação da DCTF. Pugnou pela aplicação do princípio da verdade material e pela realização de diligência.

Anexou, na ocasião, os seguintes documentos, descritos nas seguintes palavras pela própria impugnante:

- DIPJ retificadora do período de 2011, indicando na Linha 9 um ajuste decorrente da modificação dos métodos de Preços de Transferência, para a redução daquele montante, totalizando a nova quantia a compor a base de cálculo da CSLL em R\$ 10.812.237,26 (Vide Doc. 03).
- Planilha com a metodologia utilizado para o cálculo de TP que ensejou a adição (Vide Doc. 05), em que a Manifestante elenca os dados do fornecedor, códigos, país, os dados das Notas Fiscais, as quantidades, o preço parâmetro e o preço ajustado – com valores sintetizados no Quadro 01;
- Planilha com a metodologia utilizada para o cálculo de TP retificado (Vide Doc. 06), em que fica exposto os dados do fornecedor, o número das invoices, o preço ajustado – com valores sintetizados no Quadro 02;
- Invoices apresentadas para corroborar as conclusões suscitadas na planilha do Doc. 06 (Vide Doc. 7).
- Planilha comparativa entre valores declarados na DIPJ original, com o montante identificado a título de CSLL e o método utilizado para a adição de TP; e a DIPJ retificadora, também com o montante relativo ao ajuste de TP, por cada mercadoria e a metodologia aplicada (Vide Doc. 08).

Os documentos 05, 06 e 08 mencionados foram juntados aos autos como “arquivo não paginável”, conforme termo de anexação de e-fl. 151.

Apreciando a manifestação de inconformidade, a DRJ, por maioria de votos, proferiu decisão com o seguinte teor:

O Despacho Decisório não reconheceu o crédito pleiteado, já que o mesmo já estava integralmente utilizado no débito declarado e confessado em DCTF. Ou seja, o DD foi proferido corretamente, já que não ocorreu apresentação de DCTF retificadora.

Por outro lado, não se desconhece que, em razão do princípio da verdade material, se forem apresentados documentos hábeis que comprovem ter havido equívoco na informação constante da DCTF (erro formal), tal fato não pode ser ignorado. A verdade material deve prevalecer. Logo, tudo é uma questão de prova, cujo ônus de produção é do interessado (art. 373, I, do Novo Código de Processo Civil – CPC – Lei nº 13.105/2015).

No que se refere à DCTF, não enxergo, respeitada as opiniões divergentes, a sua não retificação oportuna como questão prejudicial a ensejar a aplicação do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 23/08/2016. A inação do interessado por sua própria incúria não lhe pode ensejar o benefício da reanálise do mérito.

No que se refere à DIPJ como elemento probante, com a devida venia, a mesma não tem valor, já que é meramente informativa. A seguir cita-se ementa de acórdão do Egrégio Conselho de Contribuintes (atual CARF) extraído da Solução de Consulta Interna da Cosit nº 48/2008.

Portanto, sem a documentação que a suporte, não constitui prova cabal das informações nela contidas, lembrando sempre que neste tipo de processo o ônus de provar o suposto crédito é do interessado.

No que se refere aos documentos juntados pelo interessado como prova, tais se resumem a planilhas e invoices. As primeiras não estão fundamentadas em documentação contábil. Aliás, não foi carreada aos autos qualquer documentação contábil. Os segundos (invoices) são documentos em língua estrangeira.

Cumprе ressaltar que, para terem sua validade reconhecida, os documentos redigidos em língua estrangeira devem preencher os requisitos do art. 224 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), do art. 192, parágrafo único, do Código de Processo Civil (Lei nº 16/03/2015), dos arts. 129 e 148, da Lei nº 6.015/1973, e do art. 18 do Decreto nº 13.609/1943, a seguir transcritos:

À luz dos diplomas legais acima, infere-se que a legislação impõe uma série de condições para que documentos e, mais especificamente, no caso em comento, provas documentais redigidas em idioma estrangeiro, tenham validade no Brasil e em repartições da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios ou em qualquer instância, juízo ou tribunal.

Assim, por todo o exposto, não restando documentalmente comprovada a existência de crédito líquido e certo contra a Fazenda Pública, voto para NEGAR PROVIMENTO À MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE E NÃO RECONHECER O DIREITO CREDITÓRIO pleiteado.

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário em que basicamente reitera os argumentos anteriormente apresentados com relação à liquidez e certeza de seu crédito e a possibilidade de seu reconhecimento, mesmo na pendência de retificação de DCTF.

Adicionalmente, a Recorrente detalhou (e-fls. 198-202) os fundamentos que levaram à alteração do seu cálculo de Preço de Transferência, fazendo a juntada de novos documentos, assim por ela próprios descritos:

Doc_Identificacao.pdf Instrumento de mandato e documentos societários;

Doc_Comprobatorios01.zip Cálculo de Ajuste de TP original, incorreto;

Doc_Comprobatorios02.zip Cálculo de Ajuste de TP correto;

Doc_Comprobatorios03.pdf Demonstrativo do erro no cálculo do Ajuste de TP – inclusão de itens não considerados na apuração original, mas que estão sujeitos às regras de preço de transferência, apurador via PRL60 e PRL20;

Doc_Comprobatorios04.pdf Demonstrativo do erro no cálculo do Ajuste de TP – alteração dos métodos de aferição de preço-parâmetro;

Doc_Comprobatorios05.pdf Demonstrativo do erro no cálculo do Ajuste de TP – atualização da base de dados, sem alteração de método;

Doc_Comprobatorios06.pdf Demonstrativo do erro no cálculo do Ajuste de TP – exclusão de itens na apuração do Ajuste de TP, por não estarem sujeitos às regras de preço de transferência;

Doc_Comprobatorios07.pdf Cálculo original (PRL20) e novo método (PIC-E), DIs e invoices referentes ao produto “Válvula de Controle DB60 (Código 775866)”
 Doc_Comprobatorios08.pdf Cálculo original (PRL20) e novo método (PIC-E), DIs e invoices referentes ao produto “Grupo Motor-Compressor VV120 (Código 8.120.2.321.126.9)”
 Doc_Comprobatorios09.pdf Cálculo original (PRL20) e novo método (PIC-E), DIs e invoices referentes ao produto “Unidade Caliper (Código II70563/57124TL)”
 Doc_Comprobatorios10.pdf Cálculo original (PRL20) e novo método (PIC-E), DIs e invoices referentes ao produto “Válvula Antideslizamento GV12-3 (Código II64108/0000024)”
 Doc_Comprobatorios11.pdf Cálculo original (PRL20) e novo método (PIC-E), DIs e invoices referentes ao produto “Motor Compressor VV 120-220/380V (Código 8.120.2.321.137.9)”
 Doc_Comprobatorios12.pdf Cálculo original (PRL20) e novo método (PIC-E), DIs e invoices referentes ao produto “Suporte DB30 de Alumínio (Código 775873)”
 Doc_Comprobatorios13.zip Relatórios extraídos do sistema SISCOMEX para alterações do item “ii” (mudança de método)
 Doc_Comprobatorios14.pdf Cálculo PRL60 original e com base de dados alterada, DIs e Notas Fiscais de Venda referentes ao produto “(1) Sensor de Velocidade (Código STN36990/055M)”
 Doc_Comprobatorios15.pdf Cálculo PRL20 original e com base de dados alterada, Dis, Relatório de Consumo e Notas Fiscais de Venda referentes ao produto “Ar-condicionado Salão (Código TA36040/1ACS)”
 Doc_Comprobatorios16.zip Relatórios extraídos do sistema SISCOMEX para alterações do item “iii” (mudança na base de dados)
 Conclusos, os autos vieram para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**, Relator

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

Discute-se no presente caso direito creditório advindo de Pagamento Indevido ou a Maior realizado pelo contribuinte relativamente ao CSLL devido por estimativa no mês de dezembro de 2011. Narra o contribuinte que, após revisão interna, verificou que a adição ao lucro líquido do item Preços de Transferência havia se dado de forma equivocada. Afirma que, uma vez revisados o método de precificação dos itens, a base de dados e demais informações atinentes ao PT, constatou-se uma diferença, que ensejou a correção da apuração e, por sua vez, a retificação da DIPJ. Retificada a DIPJ, evidenciou-se pagamento a maior.

Em primeiro lugar, note-se que o despacho decisório não adentrou na análise da existência do pagamento a maior, uma vez que a DCTF não havia sido retificada, em simples cruzamento automático de dados.

Destarte, a primeira questão é saber se é possível superar a não retificação da DCTF em sede de apreciação do pedido de restituição, para fins da análise do direito creditório.

Efetivamente, este Conselho admite que – mediante comprovação da liquidez e certeza do crédito com documentação idônea – haja no curso do processo administrativo o reconhecimento do crédito, ainda que à míngua de retificação da DCTF. Nesse sentido o seguinte julgado:

PER/DCOMP. DESPACHO DECISÓRIO ELETRÔNICO. TRATAMENTO MASSIVO x ANÁLISE HUMANA. AUSÊNCIA/EXISTÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DE DCTF. VERDADE MATERIAL.

Nos processos referentes a despachos decisórios eletrônicos, deve o julgador (elemento humano) ir além do simples cotejamento efetuado pela máquina, na análise massiva, em nome da verdade material, tendo o dever de verificar se houve realmente um recolhimento indevido/a maior, à margem da existência/ausência de retificação da DCTF. (CARF – Acórdão 3401-007.535 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 23 de junho de 2020).

Segundo o julgado acima, o julgador tem o dever de – em nome da verdade material – verificar se houve de fato um recolhimento indevido, com base nos documentos trazidos pelo contribuinte, ainda que na ausência de retificação da DCTF.

Entendo que tal posicionamento é o mais acertado, para fins de homenagear a busca pela verdade material e o formalismo moderado, permitindo que o contribuinte possa ter o erro sanado e evitando-se um indevido enriquecimento ilícito do Estado.

À evidência, contudo, tal possibilidade deve estar lastreada em elementos sólidos. O ponto chave é o ônus probatório, que permanece do contribuinte. Neste ponto, há de se ter em mente que a moderação do formalismo e a busca pela verdade material não transferem per si, para o órgão julgador, a tarefa de provar ou diligenciar pela comprovação do que se é alegado.

Vejamos, então, aquilo que consta nos autos para fins de prova do direito creditório.

Em sua manifestação de inconformidade, a Recorrente havia trazido aos autos, além da DIPJ retificadora, planilhas e as invoices utilizadas para sustentar os cálculos de Preço de Transferência.

Sobre tais documentos, o voto vencedor do acórdão da DRJ, ora recorrido, concluiu que a DIPJ não tem valor, por ser “meramente informativa”:

No que se refere à DIPJ como elemento probante, com a devida venia, a mesma não tem valor, já que é meramente informativa. A seguir cita-se ementa de acórdão do Egrégio Conselho de Contribuintes (atual CARF) extraído da Solução de Consulta Interna da Cosit nº 48/2008.

Sobre os demais documentos, assim se manifestou:

No que se refere aos documentos juntados pelo interessado como prova, tais se resumem a planilhas e invoices. As primeiras não estão fundamentadas em documentação contábil. Aliás, não foi carreada aos autos qualquer documentação contábil. Os segundos (invoices) são documentos em língua estrangeira.

Cumprе ressaltar que, para terem sua validade reconhecida, os documentos redigidos em língua estrangeira devem preencher os requisitos do art. 224 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), do art. 192, parágrafo único, do Código de Processo Civil (Lei nº 16/03/2015), dos arts. 129 e 148, da Lei nº 6.015/1973, e do art. 18 do Decreto nº 13.609/1943, a seguir transcritos:

Em suma, então, a DRJ entendeu que o que foi trazido pelo contribuinte era insuficiente, seja pelo “caráter meramente informativo” da DIPJ, pela falta de documentos contábeis acompanhando as planilhas ou por estarem as invoices em língua estrangeira.

Neste ponto, entendo ser importante destacar que o processo administrativo de apuração de direito creditório ostenta uma particularidade em relação à produção probatória, em comparação com o processo administrativo de lançamento. Isso porque, embora seja ônus do contribuinte requerente a prova do fato constitutivo de seu direito, as manifestações e análises da autoridade administrativa condicionam e direcionam as provas que serão trazidas aos autos. É, inclusive, decorrência direta da dialeticidade processual.

Na prática, então, aquilo que é consignado no despacho decisório influencia no que é argumentado e provado pelo contribuinte em sua manifestação de inconformidade. Não é demais recordar que o DD é majoritariamente proferido de forma eletrônica, por simples cruzamento de dados, sem uma racionalização pormenorizada dos seus fundamentos. Da mesma forma, as razões de decidir da DRJ direcionam as razões do recurso voluntário e, eventualmente, a juntada de novos documentos.

Parece-me bastante claro: se, dentre os pressupostos de validade do direito creditório, a autoridade administrativa elegeu (a ocorrência ou inoccorrência) do requisito “A” para fundamentar seu entendimento, é natural que o contribuinte engendre esforços por provar a inoccorrência ou ocorrência do requisito “A”, e não do requisito “B”, que não foi objeto de análise. Pode ocorrer, contudo, como é comum, que a autoridade julgadora ad quem passe a analisar a questão sob a ótica do requisito “B”.

Inclusive, o entendimento pela flexibilização do momento processual em que se admite a prova do direito creditório, à luz do que dispõe o Decreto 70.235/19672, para admitir sua juntada junto ao recurso voluntário (a que me filio) se insere nesse mesmo contexto. Da mesma

forma, o instituto da inovação de critério jurídico é interpretado cum grano salis nessa mesma seara.

No caso em tela, a manifestação de inconformidade foi instruída com documentos que – no entender do contribuinte – seriam suficientes a provar seu direito creditório, uma vez que o despacho decisório esbarrou na não retificação da DCTF.

De fato, naquela ocasião o contribuinte não fez a juntada de documentos contábeis, como observou a DRJ.

Contudo, as planilhas trazidas como arquivo não paginável evidenciam, na verdade, extenso relatório analítico das operações realizadas e sobre as quais se procedeu o cálculo de ajuste do Preço de Transferência. Delas, é possível depreender a metodologia de cálculo empregada e as diferenças que resultaram na retificação da DIPJ. Há indicação de fornecedores, produtos, notas fiscais de forma individualizada. Tais relatórios foram acompanhados pelas invoices das operações.

Já naquela ocasião, portanto, era plenamente plausível a devolução dos autos à autoridade administrativa, para reanálise do pedido do contribuinte, superando-se a não retificação da DCTF, como inclusive havia entendido o relator na DRJ.

Uma vez que tais documentos foram rechaçados pela DRJ, o contribuinte promoveu a juntada de vasto acervo probatório:

Doc_Identificacao.pdf Instrumento de mandato e documentos societários;

Doc_Comprobatorios01.zip Cálculo de Ajuste de TP original, incorreto;

Doc_Comprobatorios02.zip Cálculo de Ajuste de TP correto;

Doc_Comprobatorios03.pdf Demonstrativo do erro no cálculo do Ajuste de TP – inclusão de itens não considerados na apuração original, mas que estão sujeitos às regras de preço de transferência, apurador via PRL60 e PRL20;

Doc_Comprobatorios04.pdf Demonstrativo do erro no cálculo do Ajuste de TP – alteração dos métodos de aferição de preço-parâmetro;

Doc_Comprobatorios05.pdf Demonstrativo do erro no cálculo do Ajuste de TP – atualização da base de dados, sem alteração de método;

Doc_Comprobatorios06.pdf Demonstrativo do erro no cálculo do Ajuste de TP – exclusão de itens na apuração do Ajuste de TP, por não estarem sujeitos às regras de preço de transferência;

Doc_Comprobatorios07.pdf Cálculo original (PRL20) e novo método (PIC-E), DIs e invoices referentes ao produto “Válvula de Controle DB60 (Código 775866)”

Doc_Comprobatorios08.pdf Cálculo original (PRL20) e novo método (PIC-E), DIs e invoices referentes ao produto “Grupo Motor-Compressor VV120 (Código 8.120.2.321.126.9)”

Doc_Comprobatorios09.pdf Cálculo original (PRL20) e novo método (PIC-E), DIs e invoices referentes ao produto “Unidade Caliper (Código II70563/57124TL)”

Doc_Comprobatorios10.pdf Cálculo original (PRL20) e novo método (PIC-E), DIs e invoices referentes ao produto “Válvula Antideslizamento GV12-3 (Código II64108/0000024)”

Doc_Comprobatorios11.pdf Cálculo original (PRL20) e novo método (PIC-E), DIs e invoices referentes ao produto “Motor Compressor VV 120-220/380V (Código 8.120.2.321.137.9)”

Doc_Comprobatorios12.pdf Cálculo original (PRL20) e novo método (PIC-E), DIs e invoices referentes ao produto “Suporte DB30 de Alumínio (Código 775873)”

Doc_Comprobatorios13.zip Relatórios extraídos do sistema SISCOMEX para alterações do item “ii” (mudança de método)

Doc_Comprobatorios14.pdf Cálculo PRL60 original e com base de dados alterada, DIs e Notas Fiscais de Venda referentes ao produto “(1) Sensor de Velocidade (Código STN36990/055M)”

Doc_Comprobatorios15.pdf Cálculo PRL20 original e com base de dados alterada, Dis, Relatório de Consumo e Notas Fiscais de Venda referentes ao produto “Ar-condicionado Salão (Código TA36040/1ACS)”

Doc_Comprobatorios16.zip Relatórios extraídos do sistema SISCOMEX para alterações do item “iii” (mudança na base de dados) Há, pois, um evidente e direcionado esforço probatório da Recorrente nos presentes autos, desde a sua manifestação de inconformidade, que encontra no recurso voluntário seu ápice, em diálogo com as ressalvas que foram feitas pela DRJ quanto aos documentos anteriormente acostados.

Em especial, parece-me que os documentos acostados junto ao recurso voluntário são capazes de atribuir verossimilhança ao direito creditório da Recorrente, uma vez que a partir deles é plenamente possível à auditoria proceder com a validação da adição promovida ao lucro líquido que resultou no Pagamento Indevido ou a Maior do exercício.

Além das planilhas de cálculo, há nos autos, portanto, as notas fiscais e declarações de importação, além dos relatórios extraídos do Sistema SISCOMEX, a superar inclusive o óbice da língua estrangeira, uma vez que se tratam todos de obrigações acessórias nacionais.

Nesse cenário, entendo que a melhor saída processual é o retorno dos autos à autoridade de origem, para reanálise do direito creditório, à luz do que consta nos autos.

Ressalte-se que tal direcionamento já havia sido dado pelo voto do Relator que restou vencido no acórdão da DRJ, em posicionamento com o qual concordo e entendo ser o mais adequado às particularidades do caso, que ora destaco:

Por todo o exposto, entendo que deve ser dado provimento parcial à manifestação de inconformidade, de modo a reconhecer que a falta de retificação

da DCTF na qual foi informado o valor do débito da estimativa do IRPJ de dezembro de 2011 resultou em prejudicial à correta análise do crédito. Conseqüentemente, em obediência ao princípio da verdade material e ao duplo grau de análise, os autos devem retornar à unidade de origem para que seja promovida nova análise, com elaboração de novo Despacho Decisório, desta feita levando em consideração os dados referentes à apuração da estimativa do IRPJ de dezembro de 2011 contidas na DIPJ retificadora do exercício de 2012, ano calendário de 2011, e em demais documentos e diligências que a Autoridade Administrativa entender cabíveis, e que este novo Despacho Decisório será passível de recurso sob o rito do Decreto nº 70.235/72.

Assim, diante do exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário, para que se retorne o processo à Receita Federal do Brasil, a fim de que reaprecie o pedido formulado pelo contribuinte, levando em consideração os documentos juntados aos autos – especialmente aqueles trazidos na manifestação de inconformidade e junto ao recurso voluntário (planilhas, notas fiscais, Declarações de Importação, relatório SISCOMEX e memórias de cálculo) -, podendo intimar a parte para apresentar documentos adicionais, devendo ser emitida decisão complementar contra a qual caberá eventual manifestação de inconformidade do interessado, retomando-se o rito processual.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho