



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

Processo nº 13973.001007/2007-78
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-002.476 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de fevereiro de 2012
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS DESCONTADAS DOS SEGURADOS
Recorrente LUNIEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO TEXTIL LTDA ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/09/2006

SELIC. LEGALIDADE. De acordo com o enunciado de Súmula CARF n. 04, é legítima a aplicação da taxa SELIC para a cobrança de créditos tributários inadimplidos em época própria.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991).

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares e Ewan Teles Aguiar que aplicavam à multa a redução de 20% prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/96. Apresentará voto vencedor nessa parte o conselheiro Ronaldo de Lima Macedo.

Júlio César Vieira Gomes - Presidente

Igor Araújo Soares – Relator

Ronaldo de Lima Macedo – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Jhonatas Ribeiro da Silva, Ana Maria Bandeira, Ewan Teles Aguiar, Ronaldo de Lima Macedo e Igor Araújo Soares.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por LUNIEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO TEXTIL LTDA ME, irresignada com o acórdão de fls. 165/174, por meio do qual fora mantida integralidade da NFLD n. 37.132.047-0, lavrada para a cobrança de contribuições sociais previdenciárias descontadas de empregados e não repassadas aos cofres públicos, além das incidentes na retenção de 11% do pró-labore de sócios gerentes.

Consta do relatório fiscal que o lançamento fora efetuado com base nas informações prestadas pela recorrente em folhas de pagamento.

O lançamento compreende as competências de 01/2003 a 09/2006, com a ciência do contribuinte acerca do lançamento efetivada em 09/11/2007 (fls. 01).

Às fls. 138 foi determinada a realização de diligência para que fossem esclarecidos os seguintes pontos:

- 1. Se há descontos das contribuições verificados nas folhas de pagamento da empresa, nas competências 01/2003 a 12/2003, 01/2004 a 12/2004 e 01/2005 a 04/2005 e 06/2005 também declarados em GFIP, notadamente no fato de terem sido constatados valores de contribuições de segurados contribuintes individuais semelhantes aos lançados na notificação, conforme amostragem do sistema CNISA, juntada às fls. 105 a 113;*
- 2. Se há descontos das contribuições verificados nas folhas de pagamento da empresa, nas competências 01/2006 a 09/2006 também declarados em GFIP, notadamente no fato de terem sido constatados valores de contribuições semelhantes aos lançados na notificação, conforme cópias extraídas do sistema GFIP WEB às fls. 114 a 138.*
- 3. Os motivos de no lançamento na competência 05/2004 não ter sido considerada a GPS citada no RDA, procedendo as informações necessárias ao seu aproveitamento.*
- 4. Esclarecer, mediante relatório complementar, de que também foram lançadas contribuições descontadas de contribuintes individuais.*
- 5. Identificados lançamentos declarados em GFIP, prestar as informações necessárias às retificações dos lançamentos, com os valores/rubricas a serem excluídas, ou a impossibilidade da própria manutenção dos lançamentos feitos na notificação, diante da possível quantidade de competências passíveis de retificação.*

Às fls. 142 fora emitido relatório fiscal complementar retificando parte do lançamento, do qual a recorrente fora devidamente cientificada.

A acórdão de primeira instância reconheceu a nulidade do lançamento em relação ao lançamento de contribuintes individuais (retenções sobre o pró-labore de sócios) porque do FLD não constou a legislação que embasa exigência da contribuição previdenciária, além de também declarar nulo o lançamento das competências de 01/2003, 03/2003, 04/2003, 13/2003, 02/2004, 05/2004, 06/2004, 13/2004, 12/2005, 01/2006, 03/2006 a 07/2006 e 09/2006, por vício insanável da multa de mora, cujos valores foram declarados em GFIP.

Em seu recurso, defende a recorrente o cerceamento de seu direito de defesa, na medida em que o fiscal, ao reconhecer a necessidade de redução da multa aplicada em 50%, insistiu na manutenção do lançamento de referidos valores, o que tornou o lançamento ilícito.

Acrescenta, que a inexistência de fundamentação legal no anexo FLD do relatório fiscal acarretou o seu cerceamento do direito de defesa, motivo pelo qual, também por esta razão deve o lançamento ser anulado.

Por fim, sustenta que a multa moratória deve ser limitada ao patamar de 20%, conforme determina o art. 35 da Lei 8.212/91, ilegalidade da SELIC e a necessidade de reconhecimento da responsabilidade dos sócios apenas quando efetivamente no período em que constassem do contrato social.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Igor Araújo Soares, Relator

CONHECIMENTO

Tempestivo o recurso, dele conheço.

PRELIMINARMENTE

As alegações de nulidade não merecem ser acatadas por um único e simples motivo: já o foram pelo v. acórdão de primeira instância.

Vejamos os seus apontamentos e conclusões sobre as nulidades já reconhecidas:

Dos efeitos da Diligência Fiscal

De fato, em vista de o sistema informatizado da Receita Federal do Brasil não permitir alteração de percentuais de multa de mora, seja para maior ou menor, impende a nulidade do lançamento e a exclusão dos valores lançados com tais vícios, conforme planilha elaborada pela autoridade lançadora.

De se esclarecer que nas competências 13/2003 e 13/2004 as informações são prestadas na GFIP da competência 12, pelo que também devem ser consideradas como entregues, uma vez que constam naquelas competências, devendo ser excluídas do lançamento.

[...]

Ainda que apresentada a planilha pela autoridade fiscal para excluir do lançamento os valores declarados em GFIP, a nulidade também se faz presente pela ausência de fundamentação legal; assim, as contribuições dos segurados contribuintes individuais serão excluídas no seu todo, quais sejam: 05/2003, 07/2003 a 12/2003, 01/2004, 03/2004, 04/2004, 07/2004 a 12/2004, 01/2005 a 04/2005, 06/2005, 02/2006 e 08/2006.

[...]

Destaca-se que nas competências 04/2003 e 05/2003 a autoridade se equivocou na digitação dos valores descritos na informação fiscal; para a 04/2003 o valor correto do lançamento do DAD é R\$ 332,73 e, tendo sido declarado em GFIP, deve ser excluída totalmente do lançamento, face ao erro no percentual de multa que o torna nulo; para a competência 05/2003 o valor

correto é de R\$ 787,87, que após a exclusão da parte declarada em GFIP e as deduções, passa a ser de R\$ 346,20

[...]

Assim, devem ser anulados também, por vício formal, os valores do lançamento referentes às contribuições dos segurados contribuintes individuais (rubrica 14), para as competências 02/2004, 05/2005, 07/2005, 08/2005, 09/2005, 10/2005 e 11/2005.

Esclarece-se que na competência 02/2004 a autoridade lançadora alterou o valor do lançamento para maior, situação não permitida no sistema informatizado de cobrança, e sequer pode ser considerada a parte dos contribuintes individuais, por falta de fundamentação legal, por isso tem-se por nula também esta competência.

Por fim, devem também ser excluídas integralmente do lançamento as competências 01/2003, 03/2003, 04/2003, 13/2003, 02/2004, 05/2004, 06/2004, 13/2004, 12/2005, 01/2006, 03/2006 a 07/2006 e 09/2006, por vício insanável da multa de mora, cujos valores foram declarados em GFIP.

Ainda, quanto à competência 05/2004 paga na época própria, torna o lançamento improcedente, devendo ser excluída

Pois bem, não há qualquer nulidade a ser reconhecida por este Eg. Conselho, uma vez que todas assim já o foram pelo acórdão de primeira instância, que determinou a sua exclusão do lançamento.

Não há que se falar neste momento em cerceamento do direito de defesa, uma vez que o mesmo já foi reconhecido e não fora interposto recurso de ofício.

MÉRITO

Também não merece guarida o pedido de reconhecimento da ilegalidade da taxa SELIC, discussão que já ensejou calorosos debates e levou este Eg. Conselho a editar o enunciado de Súmula n. 04, a seguir transcrito:

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Todavia, no que se refere a alegação de necessidade de revisão da multa de mora aplicada, melhor sorte assiste a recorrente. De fato tem razão quando sustenta que deve ser observada a superveniência de norma legal mais benéfica, devendo ser aplicada no presente caso em respeito ao disposto no art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

A multa de mora, de fato, era regida pelo art. 35 da Lei 8.212/91, a seguir:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Com a edição da Lei 11.941/09, fora dada nova redação ao art. 35 da Lei 8.212/91, a seguir:

“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

E, por sua vez, assim determina o art. 61 da Lei 9.430/96:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

No presente caso, ao contribuinte fora aplicada apenas a multa de mora que corresponde a 30% (trinta por cento) do montante total das contribuições lançadas no Auto de

Infração, patamar este revisto pela Lei 11.941/09, que o limitou a 20% sobre a mesma base de cálculo.

Logo, em se tratando de penalidade, no caso em tela foi promulgada norma posterior mais benéfica ao contribuinte que cominou ao presente caso penalidade menos severa, devendo, portanto, retroagir e ser aplicada ao caso concreto, de acordo com o que dispõe o art. 106, II, “c”, do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – [...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) [...]

b) [...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Diante de referidas modificações legislativas, resta clara a necessidade de revisão da multa de mora ao patamar máximo de 20%, uma vez que se trata da aplicação de legislação mais benéfica ao contribuinte.

Ante todo o exposto, voto no sentido de **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao recurso voluntário determinar que a multa de mora aplicada seja revista para o patamar de 20%, nos termos do novo art. 35 da Lei 8.212/91 c/c art. 61 da Lei 9.430/96, caso seja mais benéfico ao contribuinte.

É como voto.

Igor Araújo Soares

Voto Vencedor

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Redator Designado.

Analizando o voto proferido pelo i. Conselheiro Relator, especificamente no que tange à discussão acerca da aplicação da multa de mora, peço licença para divergir do exposto acima, pois entendo que ocorreu decadência em parte.

É o que passo a expor.

No que tange à aplicação da multa de mora sobre as contribuições devidas, entendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores.

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Multas de Lançamento de Ofício

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempero mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

De fato, a fixação da multa de ofício independe do tempo de atraso no pagamento do tributo. Para fatos geradores ocorridos a 5 anos ou no ano-base anterior, por exemplo, não significa que no lançamento relativo ao mais antigo a multa de ofício seja maior.

Levar-se-ão em consideração outros fatores, como: fraude, omissão de informações ou se apenas faltou a espontaneidade para o pagamento. Fatores esses que não influenciam a fixação da multa de mora no âmbito das contribuições previdenciárias. Na Previdência Social, essas condutas do sujeito passivo são consideradas infrações por descumprimento de obrigações acessórias e, portanto, ensejam lavratura de auto de infração, cuja multa não tem nenhuma relação com a multa de mora que, pelo art. 35 da Lei 8.212/1991, é fixada em percentuais progressivos, considerando o tempo em atraso para o pagamento e a fase do contencioso administrativo fiscal em que realizado: prazo de defesa, após o prazo para a defesa e antes do recurso, após recurso e antes de 15 dias da ciência da decisão e após esse prazo.

Portanto, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.**

Alguns sustentam a aplicação quando, embora tenham os fatos geradores ocorrido antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. E aí consulto as Normas Gerais de Direito Tributário. Preceitua o CTN que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

É a afirmação legislativa da natureza declaratória do lançamento, já predominante na doutrina desde a edição das obras de Direito Tributário do saudoso mestre Amílcar de Araújo Falcão (FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 4. ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977): “[...] De logo convém recordar que não é manso e tranqüilo o entendimento que exprimimos quanto à função do fato gerador como pressuposto e ponto de partida da obrigação tributária. Alguns autores dissentem dessa conclusão, afirmando que tal função criadora deve ser atribuída ao lançamento. Contestam estes que o lançamento tenha, como à maioria da doutrina e a nós parece ter, natureza declaratória [...]”.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, **serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).** (g,n.)*

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)

§ 2º **O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.**

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo.**

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e consequentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Lei 8.212/1991:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996.

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada). Ainda deixo consignado que não há sentido em se aplicar a retroatividade benéfica do art. 106, II, alínea “c”, do CTN, pois haveria cisão ou combinação de preceitos legais na aplicação da multa de mora, conduta esta não aceitável no arcabouço jurídico vigente.

Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), e não a multa de ofício fixada no artigo 44 da Lei 9.430/1996, bem como não há que se falar na aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, já que se trata de lançamento de ofício (direto).

Quanto aos demais pontos abordados pelo ilustre Relator, no que não colidem com a motivação supramencionada, alio-me às suas razões de decidir, tornando-as parte integrante deste voto.

Ante todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo