



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

RESOLUÇÃO Nº: 418 / 2010

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

164ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 06/10/10

PROCESSO Nº: 1/1671/2009

AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/200902758-6

RECORRENTE: CEREALISTA TERRA DO SOL E SERVIÇOS LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

AUTUANTE: Fábio Renato Arruda Coelho

MATRÍCULA: 105.859-1-0

RELATOR: Conselheiro Cícero Roger Macedo Gonçalves

REVISOR: Conselheiro José Sidney Valente Lima

**EMENTA: ICMS – 1. DEIXAR DE ENTREGAR DOCUMENTO FISCAL POR MEIO DE PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS QUANDO OBRIGADO SEU USO**  
2. O contribuinte, usuário de sistema eletrônico de processamentos, deixou de entregar à SEFAZ o arquivo magnético relativo às operações com produtos ou prestações de serviço, relativo ao exercício de 2007. Recurso Voluntário conhecido e provido. 3. Auto de Infração julgado **NULO**, por maioria de votos, em razão da falta de clareza da intimação veiculada por meio do termo de início de fiscalização, contrariamente à manifestação do representante da douda Procuradoria Geral do Estado.

## RELATÓRIO

A acusação fiscal versa sobre *deixar o contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados de entregar a SEFAZ arquivo magnético*, referente às operações com mercadorias ou prestações de serviço, ou entregá-lo em padrão diferente da legislação. A contribuinte não entregou ao fisco os meios magnéticos solicitados segundo cláusula 27 do convênio 57/95. O ilícito supramencionado teve origem em uma ação fiscal designada pela ordem de serviço nº. 2008.26741, objetivando executar *auditoria fiscal* referente ao período de 01/01/06 a 31/12/07 junto à empresa *Cerealista Terra do Sol e Serviços LTDA*, estabelecida no município de Fortaleza/Ce, enquadrada no CNAE como *comércio*



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

*produtos alimentícios em geral.* Auto de infração lavrado em 04/03/09, com fulcro no art. 285, 289, 299, 300 e 308 do Decreto 24.569/97 c/c conv. 57/95.

A ciência do início da ação fiscal foi realizada em 11/09/08 de forma pessoal, consoante comprova a assinatura do representante da empresa no termo de início de fiscalização nº. 2008.23581 às fls. 06, ocasião em que foi intimada a apresentar no prazo de 10 (*dez*) dias, livros e documentos fiscais/contábeis descritos no termo retro.

O processo foi instruído com o auto de infração nº. 1/200902758-6 informações complementares às fls. 03/04, ordens de serviços nº. 2008.26741 e 2009.00489, termos de início de fiscalização de nº. 2008.23581 e 2009.01866, termo de conclusão de nº 2009.04570, *Consulta ao Sistema GIM* às fls. 12, *Protocolo de Entrega de Documentos e Recibo de Devolução de Documentos* às fls. 13, termo de juntada às fls. 14, termo de revelia e despacho às fls. 16. O auto de infração descreveu o ilícito fiscal, *ad litteram*

“DEIXAR O CONTRIBUINTE USUÁRIO DE SISTEMA ELETRÔNICO DE PROCESSAMENTO DE DADOS DE ENTREGAR A SEFAZ ARQUIVO MAGNÉTICO REFERENTE AS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇO, OU ENTREGÁ-LO EM PADRÃO DIFERENTE DA LEGISLAÇÃO. O CONTRIBUINTE NÃO ENTREGOU AO FISCO OS MEIOS MAGNÉTICOS SOLICITADOS CONFORME CLÁUSULA 27ª. DO CONVÊNIO 57/1995.”

Às informações complementares, o autuante elucidou que intimou o estabelecimento a entregar a documentação fiscal e contábil exigida como também dos arquivos em meio magnético das notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias e serviços do período fiscal de 2007, assim como dos inventários físicos de produtos, de acordo com que aduz a cláusula 27ª do Convênio 57/95. Salientou ainda, que passado o prazo, a contribuinte não entregou os referidos arquivos em meio magnético. Desta forma, lavrou o auto de infração, cuja penalidade está disposta no art. 123, VIII, alínea “i” da Lei 12.670/96 alterada pela Lei 13.418/0, no que importa 2% do valor total das operações e prestações de saídas de cada período irregular.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

O auditor sugeriu como penalidade, a preceituada no art. 123, VIII, alínea “i” da Lei 12.670/96, isto é, o pagamento de multa equivalente a 2% (dois por cento) do valor das operações e prestações de saídas de cada período irregular. Por tais fatos, foi produzida a demonstração que se segue:

Base de Cálculo	RS 0,00
Alíquota	0,00%
ICMS (principal)	R\$ 0,00
Multa	R\$ 228.740,60
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 228.740,60</b>

A ciência do auto de infração foi realizada, por via postal, em 25/03/09, conforme se comprova através do AR e termo de juntada às fls. 14/15 dos autos, a teor do art. 34, § 3º do Decreto 25.468/99.

O termo de revelia foi lavrado em 15/04/09 às fls. 16, entretanto, a empresa contribuinte não apresentou a impugnação, assim encaminhando para o Contencioso Administrativo Tributário – CONAT, para as devidas providências.

A julgadora monocrática inicialmente fez um breve relato dos fatos e colacionou o art. 285, §1º e 289 do Decreto nº 24.569/97, onde suscitou que a autuação decorreu desses supracitados artigos e esclarecendo que a Lei determina a obrigatoriedade da apresentação à SEFAZ de informações em meio de transferência eletrônica para as empresas que forem usuários de processamento de dados eletrônicos. Em virtude disso, aludiu que a contribuinte deve entregar esses respectivos documentos acima citados dentro do prazo legal, assim corroborando art. 308 do RICMS. Argumentou que não têm dúvidas em relação à constatação do agente fiscal, de que a autuada deixou de entregar à SEFAZ arquivo magnético relativo às operações com mercadorias ou prestações de serviços, segundo institui a Lei, relativo ao período de 2007. No entanto, argüiu que a contribuinte não trouxe aos fólios processuais nenhum argumento para desconstituir a autuação fiscal. Ressaltou que às fls. 12, encontra-se o valor hábil para a aplicação da multa que concerne nessa obrigação acessória. Entretanto, informou que a autuada deixou de atender os dispositivos supracitados, deste modo ficando comprovado o cometimento da infração imputada ao interessado, razão pela qual acatou o feito fiscal e a penalidade imposta pelo agente fiscal. Diante do exposto, julgou **PROCEDENTE** a ação fiscal, intimando a contribuinte recolher, aos cofres do Estado, no prazo de 20 (vinte) dias, a contar da ciência da decisão, a importância de R\$ 228.740,60, ou interpor recurso em igual prazo,



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

ao Conselho de Recursos Tributários. Pelos fatos expostos, foram produzidas as demonstrações que seguem:

<b>Base de Cálculo</b>	<b>R\$ 11.437.034,20</b>
Alíquota	0,00%
ICMS (principal)	R\$ 0,00
Multa (2%)	R\$ 228.740,60
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 228.740,60</b>

A autuada fora intimada da decisão **PROCEDENTE** da instância singular por edital, após o envio da comunicação de publicação no Diário Oficial do Estado, em 02/05/10, consoante termo de juntada de AR às fls. 26, concernente ao *Edital de Intimação nº. 50/10*, às fls.27, onde foi veiculada a decisão, em 28/05/10, na dicção do art. 26 § 4º da Lei. 12.732/97.

A empresa contribuinte protocolou pedido de dilação de prazo para apresentação do recurso voluntário em 28/06/10, tendo sido este deferido, fixando o novo prazo em 06/07/10.

Às fls. 32/33 foram acostados aos autos à procuração da empresa, passando plenos direitos ao seu respectivo advogado.

A empresa irredimida com a decisão da instância singular apresentou recurso voluntário tempestivo às fls. 35/42, instruída de documentos às fls. 43/45, onde fez breve relato dos fatos e discorreu acerca da nulidade da intimação veiculada no termo de início de fiscalização de nº 2009.01866, na qual intimava a contribuinte a apresentar os arquivos de entradas e saídas e de inventários (2005 a 2007), segundo cláusula 27ª do convênio 57/95. Observou que a intimação não estava clara, uma vez que ao invés de especificar quais os arquivos que queriam, mencionou o diploma normativo, deste modo afirmando que tornou difícil a identificação do seu objetivo real, na qual não seria óbvio nem mesmo para o jurista. Salientou ainda, que a dita intimação foi embaraçosa para a contribuinte. Argumentou que antes do teor do termo do início de fiscalização, não teve incertezas e lhe entregou, todos os seus livros de entradas e saídas e os de inventários, relativos ao exercício de 2005 a 2007, pensou em estar entregando os arquivos de que tratava o convênio 57/95. Colacionou o art. 33, XI do Decreto nº 25.468/99, na qual estabeleceu que o auto de infração deve constar a descrição clara e precisa dos fatos que motivaram a autuação. Ressaltou que o agente fiscal cometeu um engano em relação a



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

contribuinte, no âmbito em que reiterou a intimação, agora de forma mais óbvia. Asseverou que a intimação não se presta a dar ciência a empresa dos fatos acontecidos e nos termos dos autos, de acordo com a permissão para providenciar em sua defesa, na qual não expressa claramente o seu respectivo objetivo, assim almejando a nulidade, conseqüentemente de toda a ação fiscal. Em relação à ausência do prejuízo da ação fiscal, afirmou que a contribuinte não entregou ao autuante os arquivos magnéticos, pois não foram requeridos. Entretanto, deu os livros e documentos fiscais suficientes ao desenvolvimento da ação fiscal, logo foram lavrados 11 autos de infração. Esclareceu que o agente fiscal mencionou no termo de conclusão de fiscalização nº 2009.04570, que efetuou a autuação dos supracitados autos conforme análise dos livros e dos documentos fiscais da recorrente. Arguiu que às fls. 12 dos autos, o estabelecimento remeteu a SEFAZ no prazo certo os respectivos arquivos magnéticos e logo não sendo entregue a fiscalização, forneceu a documentação suficiente para o desenvolvimento da ação fiscal, analisou que não houve embaraço a fiscalização e citou a improcedência da ação fiscal. Corroborou decisão do CONAT, no âmbito da improcedência do auto de infração. Em seguida, discorreu sobre a penalidade aplicável ao caso em questão, aduzindo que a não entrega dos arquivos magnéticos que impõe o auto de infração em tela, se refere a um caso de embaraço à fiscalização, em face do princípio constitucional da igualdade e do princípio da razoabilidade, devendo a pena ser apontada de acordo com o art. 123, VIII, alínea “c” da Lei 12.670/96 e não com a indicação da alínea “i”, assim não existindo fundamento fático ou jurídico para a interpretação dessa penalidade. Deste feito, colacionou vários entendimentos do CONAT, acerca da aplicação da penalidade do art. 123, VIII, alínea “c” da supracitada Lei em casos de embaraço a fiscalização por meio da não entrega de arquivos magnéticos. Isto posto, requereu a NULIDADE da intimação veiculado por meio do termo de início de fiscalização de nº 2009.01866, por falta de clareza e em seguida a ação fiscal. Por fim, solicitou a intimação do advogado para a sustentação oral, no julgamento.

*A Célula de Consultoria e Planejamento*, por intermédio do Parecer 294/10, discorreu brevemente sobre os autos e em seguida manifestou-se pelo conhecimento do recurso voluntário, negando-lhe provimento, para confirmar a decisão condenatória proferida em primeira instância. Elucidou que os argumentos da contribuinte não merecem ser levada em consideração, uma vez que a aplicação da Lei atendeu os requisitos procedimentais. Mencionou o art. 113 do CTN, elucidando que a empresa ao descumprir a obrigação acessória que se converter em obrigação principal, o mesmo deverá incidir. Citou a obrigatoriedade do uso de processamento eletrônico de dados para a emissão de documentos fiscais, na qual estabelecida por meio da Lei 13.082/00, regulamentada pelo Decreto nº 26.187/01. Em virtude disso, certificou que o art. 285, § 1º do Decreto nº 24.569/97 e o art. 308 do RICMS, dispõe que o contribuinte está obrigado a apresentar pra SEFAZ em meio magnético as informações fiscais contidas no equipamento. Nesse



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

sentido, declarou que não tem como hipótese alguma valer-se da nulidade. Salientou ainda, que o direito tributário é regido pelo princípio da legalidade e que existe norma regulamentando a entrega dos documentos fiscais quando requeridos pelo fisco, nesse azo ratificando a penalidade inserida pelo agente fiscal. Ademais, revelou que os demais argumentos não procedem, tendo em vista a inconsistência das alegativas.

Os autos foram encaminhados para apreciação da douta Procuradoria Geral do Estado, que se manifestou pelo acatamento do referido parecer, que repousa às fls. 48/51.

É o relatório.

## VOTO DO RELATOR

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por **CEREALISTA TERRA DO SOL E SERVIÇOS LTDA** em face de **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**, objetivando, em síntese, reformar a decisão condenatória na instância originária inerente ao auto de infração sob o nº. **1/200902758-6**, na dicção da legislação processual vigente. O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

No processo *sub examine*, a requerente fora autuada *deixar o contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados de entregar a SEFAZ arquivo magnético*, referente às operações com mercadorias ou prestações de serviço, ou entregá-lo em padrão diferente da legislação. A contribuinte não entregou ao fisco os meios magnéticos solicitados segundo cláusula 27 do convênio 57/95.

### 1. Da Preliminar de Nulidade

Entretanto, em análise aos fólios processuais, depreende-se a existência de matérias preliminares a serem examinadas uma vez suscitadas pela recorrente, motivo pelo qual passo a conhecê-las diretamente.

### 2. Do Termo de Início de Fiscalização



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

A atuada, em sede de preliminar, suscitou a nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa, alegando a falta de clareza e precisão da intimação veiculada por intermédio do termo de início de fiscalização.

Neste sentido, é importante elucidar que o Termo de Início de Fiscalização é o documento que comprova o início do procedimento fiscal, devendo conter o número do ato designatório, o projeto de fiscalização a que se destina a identificação do contribuinte, a solicitação dos livros, documentos e arquivos eletrônicos fundamentais para a ação fiscal no prazo de 10 dias para que o contribuinte apresente e o período a ser fiscalizado, conforme dispõe o art. 821 do RICMS e seus respectivos incisos.

O art. 821 do RICMS, ao prescrever os procedimentos da fiscalização administrativa, prevê:

*Art. 821. A ação fiscal começará com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, do qual constará, necessariamente:*

*I — o número do ato designatório;*

*II — o projeto de fiscalização a que se refere;*

*III — a identificação do contribuinte;*

*IV — a hora e a data do início do procedimento fiscal;*

*V — a solicitação dos livros, documentos e arquivos eletrônicos necessários à ação fiscal, seguido do prazo para apresentação destes, nunca inferior a 10 (dez) dias, inclusive nos casos de reinício de ação fiscal;*

*VI — período a ser fiscalizado.*

Tais previsões perfazem o caráter vinculativo da atividade do agente da administração pública, nas palavras tributarista Hugo de Brito Machado:

*“Atividade vinculada é aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a conveniência, nem a oportunidade de agir. A lei não estabelece apenas um fim a ser alcançado, a forma a ser observada e a competência da autoridade para agir. Estabelece, além disto, o momento, vale dizer, o quando agir, e o conteúdo mesmo da atividade. Não deixa margem à apreciação da autoridade, que fica inteiramente vinculada ao comando legal.” (Curso de Direito Tributário, 12ª edição, pág. 44)*



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Ou seja, em toda sua atuação o agente deve, observando os preceitos legais, agir em estrita obediência à Lei. Com efeito, o agente da administração pública está preso à lei e qualquer desvio de suas imposições pode nulificar o ato.

*In casu*, em simples análise aos autos se verifica inobservância do autuante ao preceptivo legal citado acima, uma vez o termo de início de fiscalização em apreço não apresentou especificadamente os livros, documentos e arquivos eletrônicos exigidos pelo fiscal, tornando, desse modo, difícil a identificação verdadeira do objeto da fiscalização.

Nessa consonância infere-se que o ato administrativo em apreço está substancialmente viciado uma vez que desvestido de suas formas legais. Ora, o art.821 do RICMS contém uma norma cogente, da qual não se poderia afastar o fiscal. Não há, nela, uma faculdade, mas, sim, uma imposição: a norma processual administrativa quer que se proceda de acordo com a forma nela prevista. Disso resulta a impossibilidade de se modificar a forma pela qual se há de praticar o ato.

Norma cogente é aquela que constrange a quem se aplica, tornando seu cumprimento obrigatório de maneira coercitiva. No direito privado destina-se a garantir a segurança de seus destinatários, de forma que uma vez prescrita não pode ser modificada apenas por deliberalidade dos particulares; quanto mais no direito público, onde o interesse coletivo deve sobressair ao particular.

### 3. Da Nulidade da ação fiscal

Destarte, a *Administração Pública* deve atender ao consagrado princípio constitucional da legalidade, tendo em vista que a função dos atos da Administração é a realização das disposições legais, não lhe sendo possível, portanto, a inovação do ordenamento jurídico, mas tão somente a concretização de presságios genéricos e abstratos anteriormente firmados pelo exercente da função legislativa. Sobre o tema, Diogenes Gasparini esclarece:

*"Qualquer ação estatal, sem o correspondente calço legal ou que exceda ao âmbito demarcado pela lei, é anti-jurídica e expõe à anulação. Seu campo de ação, como se vê, é bem menor que o particular. De fato, este pode fazer o que a lei autoriza e tudo o que a lei não proíbe; aquele só*





GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

*pode fazer o que a lei autoriza e, ainda assim, quando e como autoriza. Vale dizer, se a lei nada dispuser, não pode a Administração Pública agir, salvo situações excepcionais. A esse princípio também se submete o agente público. Com efeito, o agente da administração pública está preso à lei e qualquer desvio de suas imposições pode nulificar o ato e tornar seu autor responsável, conforme o caso, disciplinar, cível e criminalmente" (Direito Administrativo, 3a ed., 1993, p. 6)*

Frente à apresentação destes elementos, observo que a conclusão mais consentânea com a justiça fiscal é declarar em grau de preliminar a nulidade da presente peça acusatória, pelas razões aqui expostas, em cumprimento ao que reza o art. 53, §3º do Decreto 25.468/99, *expressis verbis*:

*Art. 53. São absolutamente nulos os atos praticados por autoridade incompetente ou impedida, ou com preterição de quaisquer das garantias processuais constitucionais, devendo a nulidade ser declarada de ofício pela autoridade julgadora.*

*(...)*

*§ 3º. Considera-se ocorrida à preterição do direito de defesa em qualquer circunstância em que seja inviabilizado o direito ao contraditório e à ampla defesa do autuado." (Grifos acrescidos).*

#### 4. Do Voto

*Ex positis*, VOTO pelo conhecimento do Recurso Voluntário, para reformar a decisão condenatória proferida em 1ª instância, declarando em grau de preliminar a **NULIDADE** processual argüida pela recorrente.

É o VOTO.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **CEREALISTA TERRA DO SOL E SERVIÇOS LTDA** em face de **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**. A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários por unanimidade de votos, resolve conhecer do recurso voluntário, para por maioria de votos, dar-lhe provimento para reformar a decisão condenatória proferida pela 1ª instância, declarando em grau de preliminar a **NULIDADE** processual, arguida pela recorrente, em razão da falta de clareza da intimação veiculada por meio do Termo de Início de Fiscalização, nos termos do voto do relator, contrariamente à manifestação do representante da douda Procuradoria Geral do Estado. Vencidos os votos dos Conselheiros José Sidney Valente Lima, Alfredo Rogério Gomes de Brito e Abílio Francisco de Lima que se manifestaram contrários à preliminar. Absteve-se de votar, por ter estado ausente, momentaneamente, durante o relato o Conselheiro Raul Amaral Júnior. Presente, para apresentação de defesa oral, o representante legal da autuada, Dr. Ivan Lúcio Falcão.

**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 17 de 12 de 2010.

*Ana Maria Timbó Holanda*  
P/ Ana Maria Martins Timbó Holanda  
PRESIDENTA

*José Romulo da Silva*  
P/ José Romulo da Silva  
Conselheiro

*Abílio Francisco de Lima*  
P/ Abílio Francisco de Lima  
Conselheiro

*Alfredo Rogério Gomes de Brito*  
Alfredo Rogério Gomes de Brito  
Conselheiro

*José Sidney Valente Lima*  
P/ José Sidney Valente Lima  
Conselheiro Revisor

*Cid Marconi Gurgel de Souza*  
P/ Cid Marconi Gurgel de Souza  
Conselheiro

*Jeanine Gonçalves Feitosa*  
Jeanine Gonçalves Feitosa  
Conselheira

*Vanessa Albuquerque Valente*  
Vanessa Albuquerque Valente  
Conselheira

*Cícero Roger Macedo Gonçalves*  
P/ Cícero Roger Macedo Gonçalves  
Conselheiro Relator

*Matteus Viana Neto*  
P/ Teza Cristina Romão Sivalcante  
Matteus Viana Neto  
PROCURADOR DO ESTADO