

Direito Tributário

Irapuã Beltrão



Superior Tribunal Federal



INFORMATIVO 938 – PLENÁRIO

TEMA:

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

PROCESSO:

RE 566622 ED/RS, rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 25.4.2019. (RE-566622)

DESTAQUE:

Entidades beneficentes de assistência social e imunidade – 9



INFORMATIVO 938 – PLENÁRIO

INFORMAÇÕES DO INTEIRO TEOR:

O Plenário retomou julgamento de embargos de declaração opostos pela União contra acórdão que deu provimento a recurso extraordinário e declarou a inconstitucionalidade formal do art. 55 da Lei 8.212/1991, o qual dispõe sobre as exigências para a concessão de imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social (Informativos 749, 844, 855 e 914).

A embargante aponta obscuridade no acórdão embargado e excessiva abrangência da tese de repercussão geral no sentido de considerar que os requisitos para o gozo de imunidade tributária devem estar previstos em lei complementar. Para ela, a tese de repercussão geral deveria se restringir ao referido artigo declarado inconstitucional. Alega, ainda, que o acórdão e a tese fixada estão em conflito com o que foi decidido nas ADIs 2028, 2036, 2228 e 2621, convertidas em arguições de descumprimento de preceito fundamental, julgadas simultaneamente e em conjunto. Requereu, por fim, a modulação dos efeitos da decisão, com a concessão do prazo de 24 meses para que o legislador edite norma complementar que preveja os requisitos para a caracterização da entidade como beneficente e de assistência social.

A ministra Rosa Weber, em voto-vista, divergiu do ministro Marco Aurélio (relator) e acolheu parcialmente os embargos de declaração. Assentou a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória 2.187-13/2001. Com o intuito de evitar ambiguidades, conferiu à tese relativa ao Tema 32 da repercussão geral a seguinte formulação: “A lei complementar é forma exigível para definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º (1), da Constituição Federal (CF), especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas”.

Ressaltou que, no julgamento em conjunto das quatro ações, de um lado, e do recurso extraordinário, de outro, foram assentadas, a partir das mesmas manifestações, teses jurídicas contraditórias.



INFORMATIVO 938 – PLENÁRIO

INFORMAÇÕES DO INTEIRO TEOR:

Explicou que, nos acórdãos das ações objetivas, ficou consignado que aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, mas que é necessária a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social previstas no art. 195, § 7º, da CF, principalmente no que diz respeito à instituição de contrapartidas a que elas devem atender.

Ocorre que, a partir das mesmas manifestações dos integrantes do colegiado, na mesma sessão de julgamento, restou estampada, no acórdão do recurso extraordinário, a tese sugestiva de que toda e qualquer normatização relativa às entidades beneficentes de assistência social, até mesmo sobre aspectos meramente procedimentais, há de ser veiculada mediante lei complementar.

Dessa forma, ainda que sejam convergentes os resultados processuais imediatos – o provimento do recurso extraordinário e a declaração de inconstitucionalidade dos preceitos impugnados nas ações objetivas –, há efetivamente duas teses jurídicas de fundo concorrendo entre si. Não obstante ambas as teses conduzirem ao mesmo resultado processual nos casos sub examine, é de fundamental importância a definição do entendimento do colegiado sobre a seguinte questão: se há ou não espaço de conformação para a lei ordinária no tocante a aspectos procedimentais.

Da leitura dos votos proferidos no julgamento embargado, é possível concluir que a maioria do colegiado reconhece a necessidade de lei complementar para a caracterização das imunidades propriamente ditas, admitindo, contudo, que questões procedimentais sejam regidas mediante legislação ordinária.



INFORMATIVO 938 – PLENÁRIO

INFORMAÇÕES DO INTEIRO TEOR:

Na condição de limitações constitucionais ao poder de tributar, as imunidades tributárias consagradas na CF asseguram direitos que se incorporam ao patrimônio jurídico-constitucional dos contribuintes. Assim, o emprego da expressão “são isentas”, no art. 195, § 7º, da CF/1988, não tem o condão de descaracterizar a natureza imunizante da desoneração tributária nele consagrada. Não há dúvida, portanto, sobre a convicção de que a delimitação do campo semântico abarcado pelo conceito constitucional de “entidades beneficentes de assistência social”, por inerente ao campo das imunidades tributárias, sujeita-se à regra de reserva de lei complementar, consoante disposto no art. 146, II, da CF (2).

A ministra Rosa Weber sublinhou, também, ser preciso definir a norma incidente à espécie, à luz do enquadramento constitucional: se o art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN) ou o art. 55 da Lei 8.212/1991.

Pontuou que, tal como redigida, a tese de repercussão geral aprovada nos autos do RE 566.622 sugere a inexistência de qualquer espaço normativo que possa ser integrado por legislação ordinária, o que não se extrai do cômputo dos votos proferidos. Tendo em vista a ambiguidade da sua redação, apresentou nova formulação que melhor espelha o quanto decidido pelo Plenário e vai ao encontro de recente decisão da Corte (ADI 1.802), em que se reafirmou a jurisprudência no sentido de reconhecer legítima a atuação do legislador ordinário no trato de questões procedimentais desde que não interfira na própria caracterização da imunidade.

Após o voto da ministra Cármen Lúcia, que acompanhou a ministra Rosa Weber, o julgamento foi suspenso.



INFORMATIVO 938 – REPERCUSSÃO GERAL

TEMA:

IMPOSTOS

PROCESSO:

RE 940769/RS, rel. Edson Fachin, julgamento em 24.4.2019. (RE-940769)

DESTAQUE:

ISS: regime de tributação fixa e sociedades profissionais de advogados



INFORMATIVO 938 – REPERCUSSÃO GERAL

INFORMAÇÕES DO INTEIRO TEOR:

É inconstitucional lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa em bases anuais na forma estabelecida por lei nacional.

Com base nesse entendimento, o Plenário, por maioria, ao apreciar o Tema 918 da repercussão geral, deu provimento a recurso extraordinário e declarou a inconstitucionalidade incidental do art. 20, § 4º, II (1), da Lei Complementar (LC) 7/1973 e do art. 49, IV, §§ 3º e 4º (2), do Decreto 15.416/2006, ambos editados pelo Município de Porto Alegre.

No recurso extraordinário se discutia a possibilidade de a administração tributária municipal, por meio da LC 7/1973, exigir de sociedades profissionais de advogados que atuem em seu território imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISSQN) fora das hipóteses do art. 9º, §§ 1º e 3º (3), do Decreto-Lei (DL) 406/1968.

O Tribunal reafirmou a recepção do DL 406/1968 pela ordem constitucional vigente como lei complementar e reconheceu a prevalência do cálculo do imposto por meio de alíquotas fixas, com base na natureza do serviço, não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio labor.



INFORMATIVO 938 – REPERCUSSÃO GERAL

INFORMAÇÕES DO INTEIRO TEOR:

Ressaltou ser necessária a edição de diploma legal com o mesmo status de lei complementar de índole nacional para revogar ou dispor de maneira diversa sobre a tributação dos serviços desenvolvidos pelas sociedades de profissionais em tela.

Logo, é incabível lei municipal instituidora de ISSQN dispor de modo divergente sobre a base de cálculo do tributo, por ofensa direta ao art. 146, III, “a” (4), da Constituição Federal (CF).

No caso do código tributário municipal, a base de cálculo do ISSQN é específica (fixa ou per capita) apenas nas hipóteses em que a execução da atividade-fim não ocorra com participação de pessoa jurídica ou de pessoa física inabilitada ao exercício da advocacia. Ademais, utilizou-se, como base de cálculo, a importância paga a título de remuneração pelo trabalho do próprio contribuinte. Por conseguinte, reduziu-se o âmbito de incidência e contrariou-se o comando da norma prevista no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968, por instrumento legislativo inadequado editado por ente federativo incompetente.

Vencido o ministro Marco Aurélio, que desproveu o recurso extraordinário. Pontuou que o texto impugnado da lei complementar municipal não contrasta com a lei complementar nacional; limita-se simplesmente a coibir hipótese de abuso de direito do contribuinte, situação que foi deixada, pelo legislador nacional, à competência da legislação municipal.



INFORMATIVO 938 – REPERCUSSÃO GERAL

TEMA:

IPI

PROCESSO:

RE 592891/SP, rel. Min. Rosa Weber, julgamento em 24 e 25.4.2019. (RE-592891)

RE 596614/SP, rel. Min. Marco Aurélio, red. p/ ac. Min. Edson Fachin, julgamento em 24 e 25.4.2019. (RE-596614).

DESTAQUE:

Zona Franca de Manaus: aquisição de insumos e creditamento de IPI



INFORMATIVO 938 – REPERCUSSÃO GERAL

INFORMAÇÕES DO INTEIRO TEOR:

Há direito ao creditamento de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus (ZFM) sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III (1), da Constituição Federal (CF), combinada com o comando do art. 40 (2) do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Com base nessa orientação, o Plenário, em julgamento conjunto e por maioria, ao apreciar o Tema 322 da repercussão geral, negou provimento a recursos extraordinários interpostos em face de acórdãos de tribunal regional federal que reconheceram o direito ao aproveitamento de créditos de IPI quando oriundos da zona franca da cidade de Manaus, sob o regime de isenção.

Nos recursos extraordinários, a União sustentou que os insumos adquiridos sob regime de isenção não geram crédito para o contribuinte, ainda que oriundos da ZFM, considerada a inexistência de previsão legal expressa nesse sentido, além da ausência de imposto efetivamente cobrado.

O Plenário afirmou que, como regra geral, no caso de tributo não cumulativo, quando a operação anterior é isenta, não existe direito de crédito em favor do adquirente. No entanto, com relação à Zona Franca de Manaus, é devido o aproveitamento de créditos de IPI, porquanto há na espécie exceção constitucionalmente justificada à técnica da não cumulatividade [CF, art. 153, § 3º, II (3)] que legitima o tratamento diferenciado. A regra da não cumulatividade cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.



INFORMATIVO 938 – REPERCUSSÃO GERAL

INFORMAÇÕES DO INTEIRO TEOR:

À luz de uma hermenêutica constitucional de índole sistemática, essa exceção se justifica pela conjugação de diversos dispositivos constitucionais que, interpretados no seu conjunto como um sistema e somados com a legislação infraconstitucional admitem tal exceção. Há um arcabouço de múltiplos níveis normativos com vista a estabelecer uma importante região socioeconômica, por razões de soberania nacional, inserção nas cadeias globais de consumo e de produção, integração econômica regional e redução das desigualdades regionais e sociais em âmbito federativo.

A interpretação mais consentânea com a Constituição é a que reconhece esse tratamento favorecido à ZFM, ao lado do princípio que estimula, nas interpretações constitucionais, a redução das desigualdades regionais, por se tratar de uma alternativa econômica dentro de um estado distante, de difícil acesso. Sem algum tipo de incentivo, essa região não teria nenhuma condição de ser competitiva no plano nacional.

A exegese dos benefícios fiscais direcionados para a zona franca deve ser ampla, o mais abrangente possível, para neutralizar as desigualdades existentes e dar máxima efetividade aos incentivos fiscais, como forma de potencializar o desenvolvimento da região. O art. 40 do ADCT não beneficiou a região como uma mera formalidade, mas sim representou um programa que encabeça uma realidade normativa e material caracterizada pela manutenção da área de livre comércio com seus incentivos fiscais (ADI 2348).



INFORMATIVO 938 – REPERCUSSÃO GERAL

INFORMAÇÕES DO INTEIRO TEOR:

A despeito da ressignificação constitucional da Zona Franca de Manaus no curso de décadas da história republicana, a sua relevância persiste, conforme se depreende das Emendas Constitucionais (EC) 42/2003 e 83/2014. A opção do legislador constituinte em assegurar-lhe um regime jurídico diferenciado até o ano de 2073, perpassando gerações, reflete que o projeto tem desempenhado o seu papel, que vai além do desenvolvimento regional, como centro industrial, comercial e agropecuário, que se soma aos demais parques econômicos do Brasil, verdadeiro motor do crescimento do País.

Cumpra assim à zona franca, por um lado, seu relevante papel de promover a redução das desigualdades regionais e sociais, bem como, por outro, de colaborar com a preservação da soberania nacional, auxiliando na defesa do território brasileiro pela ocupação física diária de sua geografia, cujas riquezas e importância são reconhecidas internacionalmente.

Ademais, a exigência de lei federal específica para a concessão de subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, de que trata o art. 150, § 6º (4), da CF, tem lugar nas hipóteses em que a incidência de determinado tributo é a regra aplicável. Contudo, não é esse o caso, uma vez que a própria Constituição se adiantou em assegurar a isenção relativamente à Zona Franca de Manaus. Se a incidência do tributo for a regra, a Carta Magna exige a observância de um procedimento por meio de lei específica. Todavia, tal procedimento não tem lugar quando a própria CF exclui determinada hipótese da regra geral. A situação ora apresentada, portanto, está fora do alcance da norma inserta no referido dispositivo constitucional.



INFORMATIVO 938 – REPERCUSSÃO GERAL

INFORMAÇÕES DO INTEIRO TEOR:

Vencidos os ministros Alexandre de Moraes, Cármen Lúcia, Marco Aurélio e Luiz Fux (os dois últimos tão somente em relação ao RE 596614), os quais deram provimento ao recurso por entenderem que o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos pressupõe a existência de imposto cobrado na etapa anterior, nos termos da jurisprudência desta Corte, ou a concessão expressa de crédito presumido por meio de lei federal específica.

Por conseguinte, consideraram que as normas constitucionais em debate não previram expressamente crédito presumido nas operações originárias da ZFM, mas sim disciplinaram isenção tributária como instrumento de política de desenvolvimento regional. Como isenção e creditamento são institutos autônomos, a regra geral é voltada ao não creditamento, e as exceções devem estar previstas taxativamente em lei. Essa desoneração deveria ter sido decidida pelo Poder Legislativo, sob pena de violação ao princípio da separação dos poderes.

No mais, ressaltaram que, ao manter a região com características de área livre de comércio e incentivos fiscais, a norma constitucional buscou promover a industrialização naquela localidade. Objetivou o desenvolvimento e a ocupação da região amazônica, tão importante à soberania do País, e não dos diversos outros polos industriais existentes no Brasil. Pretendeu estimular a instalação de parque industrial completo, e não apenas de fábricas de bens intermediários.

A possibilidade de manutenção do crédito tornaria a zona franca uma região de produção de insumos, porém deixaria de ser tão atrativa para indústrias voltadas ao produto final, as quais agregam maior valor ao bem de consumo e, consequentemente, geram mais riquezas no território em que se instalam. O benefício fiscal deve restringir-se à região em si, e não irradiar pelo território nacional, por meio de planejamentos tributários a incluírem Manaus como simples etapa da cadeia produtiva, utilizada tão somente para fins de obtenção de crédito fictício e mitigação de tributo cabível na produção em outros estados.



INFORMATIVO 938 – REPERCUSSÃO GERAL

INFORMAÇÕES DO INTEIRO TEOR:

A possibilidade de manutenção do crédito tornaria a zona franca uma região de produção de insumos, porém deixaria de ser tão atrativa para indústrias voltadas ao produto final, as quais agregam maior valor ao bem de consumo e, conseqüentemente, geram mais riquezas no território em que se instalam. O benefício fiscal deve restringir-se à região em si, e não irradiar pelo território nacional, por meio de planejamentos tributários a incluírem Manaus como simples etapa da cadeia produtiva, utilizada tão somente para fins de obtenção de crédito fictício e mitigação de tributo cabível na produção em outros estados.

Reconhecido o creditamento, haverá verdadeiro desequilíbrio entre o industrial da zona franca e aquele localizado no restante do País, haja vista que este último, além de beneficiar-se de insumos adquiridos por preço menor, considerada a isenção tributária, poderá valer-se de créditos fictícios de IPI para reduzir ainda mais os custos de produção. E tudo ocorrerá em detrimento dos cofres públicos, uma vez que não foi cobrado imposto na etapa anterior, ante a isenção, e o tributo devido na etapa seguinte da cadeia produtiva ficou reduzido, considerado creditamento ficto e não previsto em lei.

Por conseguinte, a concessão de creditamento de tributo na aquisição de insumos acaba por ferir o art. 150, § 6º, da Constituição, o art. 14 (5) da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e o art. 113 (6) do ADCT, que estabelece a necessidade de estimativa de impacto orçamentário-financeiro para a extensão de qualquer renúncia fiscal.



Superior Tribunal de Justiça



INFORMATIVO 0647 – RECURSOS REPETITIVOS

TEMA:

Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB. Lei n. 12.546/2011. Inclusão do ICMS na base de cálculo. Impossibilidade. Tema 994.

PROCESSO:

REsp 1.624.297-RS, Rel. Min. Regina Helena Costa, Primeira Seção, por unanimidade, julgado em 10/04/2019, DJe 26/04/2019 (Tema 994)

DESTAQUE:

Os valores de ICMS não integram a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, instituída pela Medida Provisória n. 540/2011, convertida na Lei n. 12.546/2011.



INFORMATIVO 938 – RECURSOS REPETITIVOS

INFORMAÇÕES DO INTEIRO TEOR:

Cumpre recordar que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Entendeu o Plenário da Corte, por maioria, que o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Aliás, o STF já expandiu esse posicionamento para as demandas envolvendo a inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB (RE 1.089.337/PB AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 14/05/2018 e RE 1.015.285/RS AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 17.08.2018). Assinale-se, por oportuno, que, no período compreendido entre a instituição da contribuição pela MP n. 540, de 03/08/2011, e 30/11/2015, o regime de tributação, pela receita bruta, das pessoas jurídicas especificadas, foi impositivo, a comprová-lo os termos claramente imperativos empregados nos arts. 7º e 8º dos sucessivos diplomas legais disciplinadores (cf. "a contribuição devida pelas empresas [...] incidirá"; "contribuirão sobre a receita bruta [...]"). A opção pelo regime de tributação sobre a folha de salário ou sobre a receita bruta foi franqueada aos contribuintes somente a partir de 1º/12/2015, pela Lei n. 13.161/2015 (arts. 1º e 7º, I), ao prever que as empresas, cujas atividades foram contempladas, poderiam contribuir sobre o valor da receita bruta, diretriz mantida na Lei n. 13.670/2018, a qual estendeu a prerrogativa até 31/12/2020. Conquanto atualmente eletiva a sistemática de tributação, tal faculdade não elide os fundamentos do apontado precedente judicial de aplicação obrigatória, segundo os quais, como mencionado, os valores correspondentes ao ICMS são ingressos transitórios, que não constituem faturamento ou receita da empresa, estranhos, portanto, ao critério normativo definidor da composição da base de cálculo das contribuições. Noutro vértice, não bastasse a impossibilidade de incluir o ICMS na base de cálculo da CPRB, esta, ainda assim, não estaria adstrita à hipótese de substituição tributária. De fato, tal entendimento ressentir-se de previsão legal específica. Isso porque, para o Fisco, a lei, ao prever a não inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB para o substituto tributário, estaria a autorizar, automaticamente, a sua inclusão em todas as demais hipóteses, em interpretação equivocada que olvida a necessidade de norma expressa para a fixação da base de cálculo, em consonância com o princípio da legalidade tributária (arts. 150, I, CR, e 97, IV, do CTN). A rigor, portanto, mesmo em se tratando de substituição tributária, revela-se duplamente inviável a inclusão do tributo estadual na base de cálculo da contribuição em foco, quer pela ausência da materialidade da hipótese de incidência (receita bruta), quer pela previsão legal nesse sentido (art. 9º, § 7º, da Lei n. 12.546/2011).



INFORMATIVO 0647 – PRIMEIRA TURMA

TEMA:

Débito fiscal. Lei n. 11.941/2009. Pagamento à vista. Redução de 100% das multas moratória e de ofício. Cobrança de juros de mora sobre os referidos encargos. Ilegalidade.

PROCESSO:

REsp 1.573.873-PR, Rel. Min. Regina Helena Costa, Primeira Turma, por unanimidade, julgado em 25/04/2019, DJe 02/05/2019

DESTAQUE:

É ilegal a cobrança de juros de mora sobre as multas de mora e de ofício perdoadas no pagamento à vista do débito fiscal de acordo com o art. 1º, § 3º, inciso I da Lei n. 11.941/2009.



INFORMATIVO 0647 – PRIMEIRA TURMA

INFORMAÇÕES DO INTEIRO TEOR:

Salienta-se preliminarmente que na ótica do Fisco, para o pagamento do débito fiscal, deve ser preservado o valor principal mais as multas, elevando-se o montante dos juros de mora devidos, para só então incidir o benefício da Lei n. 11.941/2009, entendimento esse regulamentado no âmbito administrativo pela Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 6/2009. Ocorre que o art. 1º, § 3º, I, da Lei n. 11.941/2009, expressamente dispõe que o contribuinte optante pelo pagamento à vista do débito fiscal será beneficiado com redução de 100% (cem por cento) do valor das multas moratória e de ofício. Com o objetivo de estimular a quitação da dívida de uma só vez, o legislador optou por elidir, de imediato, o ônus da multa que recairia sobre o contribuinte, antes da composição final do débito. Procedimento inverso, consistente na apuração do montante total da dívida, mediante o somatório do valor principal com o das multas, para, só então, implementar a redução do percentual, redundaria, ao final, em juros de mora indevidamente embutidos, subvertendo-se o propósito desonerador da lei, em especial se considerada a opção pelo pagamento à vista. Em outras palavras, tal entender conduziria à exigência de juros moratórios sobre multas totalmente perdoadas, o que se revela desarrazoado. Desse modo, a interpretação efetuada pela União por meio da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 6/2009, frustra o objetivo da Lei n. 11.941/2009, que é o de incentivar o pagamento dos débitos tributários à vista ou parceladamente em período mais exíguo (30 meses, ao invés dos 180 meses - art. 3º, § 3º, I e II), desatendendo o interesse público objetivado. A Portaria Conjunta viola a Lei n. 11.941/2009 exatamente porque, perdoadas integralmente as multas de mora e de ofício, os valores a elas correspondentes não podem gerar, em consequência, nenhum reflexo econômico, como exposto no apontado ato normativo, o qual desconsidera a extensão do benefício. Nesse contexto, o cotejo da disposição infralegal com o art. 1º, § 3º, I, da Lei n. 11.941/2009 claramente demonstra a forma de cálculo mais gravosa imposta pelo Fisco, ao arrepio do diploma legal, ao determinar a incidência dos juros de mora, no pagamento à vista do débito, sobre o somatório do valor principal com as multas moratória e de ofício.

 **/concursos**