

A. I. N.º - 298636.0001/09-8
AUTUADO - SKY BRASIL SERVIÇOS LTDA.
AUTUANTES - JOSÉ MARIA BONFIM COSTA e EDSON JOSÉ DE OLIVEIRA CARNEIRO
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 21. 06. 2010

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0150-01/10

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. ESTORNO INDEVIDO DE DÉBITO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. No período fiscalizado não mais vigorava o § 3º da cláusula 3ª do Convênio ICMS 126/98, em face da adesão do Estado da Bahia ao Convênio ICMS 123/05, através do Convênio ICMS 59/06, da alteração nº 80 ao RICMS/BA, através do Decreto nº 10.072/06, que lhe acrescentou os §§ 2º, 3º e 4º ao art. 569-A. Restou comprovado que os procedimentos adotados pelo sujeito passivo na efetivação dos estornos de débitos contrariaram a disposição legal verificada na legislação tributária do Estado da Bahia, desde quando se referiram a valores constantes em documentos fiscais, o que tornou caracterizado o lançamento de ofício. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 16/12/2009, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$870.167,43, acrescido da multa de 60%, em decorrência da realização de estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação desse imposto, nos meses de janeiro a agosto de 2009.

Consta na “Descrição dos Fatos” que o contribuinte prestador de serviços de TV por assinatura estornou débitos lançando no livro Registro de Entradas notas fiscais com o ICMS destacado, usando o código fiscal de operações e prestações (CFOP) 2.205 para anulações correspondentes a valores faturados indevidamente, decorrentes de prestações de serviços de comunicação. O Conv. ICMS nº. 126/98, no § 3º da cláusula terceira admite estorno de débito e estabelece condições para tanto. O Conv. ICMS nº. 123/05 autoriza vários estados (não inclui a Bahia) a não aplicar esse dispositivo, enquanto que o Conv. ICMS nº. 59/06 inclui a Bahia no Conv. ICMS nº. 123/05. O § 4º do art. 569-A do RICMS/BA estabelece que não se aplica as regras de estorno de débito previstas no § 3º da cláusula terceira do Conv. nº 126/98, significando que empresas de telecomunicações e comunicações não estão autorizadas a estornar débitos automaticamente.

É informado que os livros Registro de Entradas com os estornos de débitos indevidos e Registro de Apuração do ICMS estão anexados aos autos, que também estão gravados em CD-R. A cláusula primeira do Conv. ICMS nº 52/05 estabelece que na prestação de serviços não medidos de televisão por assinatura, via satélite, cujo preço seja cobrado por períodos definidos, estando o tomador localizado em estado distinto daquele em que estiver o prestador, a base de cálculo do ICMS devido a cada unidade federada corresponde a 50% do preço cobrado do assinante. A apuração do ICMS devido à Bahia na DMA apresentada pelo contribuinte está conforme o Conv. 52/05, ou seja, apenas 50% do valor do ICMS estornado indevidamente foi utilizado pelo contribuinte na apuração do ICMS, de modo que os valores do ICMS recolhido coincidem com os apurados.

RICMS/BA determina que seja aplicado o disposto no Conv. 52/05, significando que o valor a ser cobrado corresponde a 50% do total dos débitos estornados.

O autuado, através de representantes legalmente constituídos, apresentou impugnação às fls. 186 a 192, aduzindo que é prestador de serviços de distribuição de programação de televisão multicanal por assinatura em todo o território brasileiro, por meio de transmissão direta via satélite. Trata-se do serviço de distribuição de sinais de televisão e de áudio por assinatura via satélite (*DTH - Direct to Home*), modalidade de serviço de telecomunicação, regulamentada pelo Decreto nº 2.196/97 e por outros atos normativos expedidos pela ANATEL – Agência Nacional de Telecomunicações. Esses serviços se referem à transmissão, por sinais codificados de telecomunicações enviados por satélite, captados pelos assinantes por meio de aparelhos receptores especialmente desenvolvidos para tanto (antenas, *receivers*, decodificadores, etc.).

Apesar de muitos dos programas transmitidos serem produzidos e gravados no exterior, o impugnante é titular dos direitos de sua transmissão para o território brasileiro, contraindo com os assinantes o vínculo jurídico cujo objeto é a transmissão, o que é feito através de sua sede, situada no Estado de São Paulo. Por esta razão, é inscrito como contribuinte do ICMS nesse Estado, a partir do qual celebra contratos com os assinantes. Entretanto, atendendo o disposto no Convênio ICMS nº. 113/04, é regularmente inscrito no Estado da Bahia sob nº 75.623.605.

Observa que de acordo com a fiscalização, ao seguir as disposições do Convênio ICMS nº. 126/98, teria indevidamente estornado débitos de ICMS, quando não poderia fazê-lo, pois o Estado da Bahia expressamente não autoriza essa conduta, uma vez que em razão das disposições do Conv. ICMS nº. 59/06 e do art. 569-A do RICMS/BA, são vedados os procedimentos previstos no Conv. 126/98 para realizar o estorno de débitos decorrentes de serviços de comunicação indevidamente lançados pelos contribuintes. Aduz que é totalmente descabida a pretensão do fisco, pois os procedimentos que adota estão de acordo com as disposições da legislação fiscal correspondente.

Conforme infere da descrição da infração, a exigência do ICMS decorreu do estorno de débitos realizados com base no Conv. ICMS 126/98, sob o fundamento que o autuado teria se apropriado de créditos indevidos, uma vez que os estornos lançados nas suas contas teriam sido efetuados irregularmente e sem previsão legal. Realça que essa alegação não tem sustentação, tendo em vista que devido à numerosa base de assinantes, frequentemente ocorre o cancelamento ou a suspensão de serviços, inclusive serviços que já foram cobrados, porém que não foram prestados.

Supõe que, por equívoco, a fiscalização desconsiderou a real origem dos valores, atribuindo-lhes a natureza de créditos fiscais, compreendidos como sendo decorrentes da aquisição de produtos ou da contratação de serviços necessários à execução das atividades do impugnante. Por essa razão, passa a tratar sobre a forma de faturamento dos serviços de comunicação que presta, para demonstrar a legalidade dos cancelamentos que efetuou e a improcedência da autuação.

Salienta que antes do advento do Conv. ICMS 115/03, a maioria das empresas prestadoras de serviço de telecomunicações, a exemplo do impugnante, possuíam regime especial com seus respectivos estados para escrituração e emissão de documentos fiscais, de forma que o autuado apurava as receitas provenientes da prestação de serviços, emitindo, ao final de períodos mensais, notas fiscais por unidade da Federação na totalidade do faturamento mensal.

Os serviços prestados são cobrados dos clientes de forma mensal, nas datas convencionadas em contrato. E em virtude das disposições legais acerca dos serviços prestados, está obrigado a emitir as faturas antes de decorrido o período ao qual a cobrança está vinculada, o que significa que está obrigado pela legislação do ICMS a antecipar a emissão da nota fiscal, que contempla um período em que o serviço ainda não foi efetivamente prestado.

Por essa razão, para conseguir que as suas faturas cheguem aos ass pagamento, executa dois processos em seu sistema gerencial, com

faturamento. No processo de transação, apura todas as receitas faturáveis relativas às atividades do período, gerando um extrato para a emissão das cobranças. Já no processo de faturamento, baseado nas informações geradas na transação, emite as faturas, remetendo-as aos assinantes. Como os serviços são cobrados antecipadamente, os dois processos são realizados aproximadamente 20 e 12 dias antes do vencimento das faturas, respectivamente.

Consigna que antes da vigência do citado Convênio, com base em seu Regime Especial apurava o ICMS incidente sobre as suas operações no momento do processo de transação, enquanto que após a sua publicação passou a emitir notas fiscais diretamente a cada assinante, tributando suas operações no momento do processo de faturamento dos serviços a serem prestados.

Assim, devido à antecipação da apuração dos valores, era comum que no período entre os mencionados processos ocorressem eventos alterando os valores dos serviços contratados, uma vez que estes são faturados antes de o serviço ser prestado, existindo um intervalo considerável entre a tributação dos serviços e o término do período ao qual a tributação se refere. Em suma, apesar de determinada fatura ter sido emitida com o destaque do valor total do serviço e do total do ICMS, ainda durante o período em referência os assinantes podem solicitar cancelamento, suspensão e *downgrades* dos serviços, que acabam modificando para menor o valor da prestação.

Esclarece que quando há solicitação de cancelamento de serviços, ocorre a efetiva interrupção dos serviços a partir da solicitação, mesmo que em relação a período já faturado. Já nos casos de solicitação de suspensão dos serviços, ocorre cessação temporária da disponibilização dos sinais no mês da solicitação, pelo período requerido pelo assinante. Por fim, nos casos do *downgrade* o assinante opta por migrar para um plano de assinatura de valor inferior ao originalmente contratado, o que obriga o autuado a realizar a migração, mesmo no curso de período já faturado.

Frisa que em todos esses casos há uma redução no valor do serviço prestado, de modo que a base de cálculo dos impostos deve ser ajustada, para corresponder à realidade da efetiva prestação, de sorte que, nos termos previstos na legislação, ajusta as suas receitas, para que correspondam à efetiva prestação dos serviços prestados no período, corrigindo eventuais distorções. Realça que não havendo a concreta prestação dos serviços não há que se falar na ocorrência do fato gerador do ICMS, motivo pelo qual toma as medidas necessárias para adaptar os valores cobrados dos assinantes que, em última análise, irão compor a base de cálculo do tributo.

Registra que não tem condições de identificar fisicamente o que está sendo devolvido/cancelado, por realizar as transmissões dos sinais a partir de São Paulo e por ser beneficiário de Regime Especial concedido por esse Estado para proceder ao estorno dos débitos de ICMS devidos sobre suas atividades, se vê obrigado, ainda que indiretamente, a se socorrer das disposições gerais sobre serviços de telecomunicações previstas no Convênio ICMS 126/98, do qual a Bahia e São Paulo são signatários.

Afirma que esta obrigação decorre do princípio da territorialidade do ICMS, tendo em vista que antes da edição da Emenda Constitucional nº. 102/2000, o ICMS devido sobre os serviços de *DTH* eram tributados pelo Estado no qual os serviços eram de fato cobrados. Somente a partir dessa Emenda, por se tratar de serviço não-medido, cobrado por período definido de tempo, passou a ser tributado em proporções iguais (50%) pelos estados de domicílio do prestador e do tomador do serviço, quando presentes em estados distintos.

Destaca que apenas a regra de arrecadação do imposto foi alterada, com o contribuinte continuando a observar as disposições contidas na legislação do estado onde está estabelecido, no que se refere às obrigações acessórias vinculadas às suas atividades, atendendo ao princípio da territorialidade do ICMS. Assim, por estar localizado no Estado de São Paulo, deve atender às regras e diretrizes traçadas por este Estado para fins de apuração e recolhimento do imposto.

Entende que a legislação baiana impedindo a aplicação do referido Convênio, para a realização do estorno de débitos indevidamente lançados na escrita fiscal deve ser aplicada apenas aos contribuintes estabelecidos na Bahia, não cabendo às prestações de serviço tributáveis pelo ICMS oriundas de contribuintes estabelecidos em outros estados, que são sujeitos às diretrizes e regras por estes estabelecidas. E, assim, de acordo com o Regime Especial nº. 12214-475747/2006, concedido pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, o impugnante deve obedecer às regras do Conv. ICMS 126/98 (Doc. 04 – fls. 275 a 279), no que concerne ao estorno de débito.

Alega que de acordo com a cláusula quarta do Regime Especial, nos casos de estorno de débito de imposto devido a cada estado deve o contribuinte, de forma consolidada, emitir relatório interno contendo as informações relativas à nota fiscal objeto do estorno, além dos motivos que o determinaram, relatórios estes que a fiscalização baiana, ao invés de utilizar para comprovação dos cancelamentos, utilizou como base para exigir ICMS. Afirma que para todos os valores estornados elaborou o relatório interno, emitindo a respectiva nota fiscal para documentá-los. Como exemplo, junta uma cópia do relatório de fevereiro de 2009 (Doc. 05 – fls. 281 a 435).

Considerando que a anulação dos serviços decorre da constatação de que não houve sua efetiva prestação, o que descaracteriza a ocorrência do fato gerador do ICMS e que age em consonância com o procedimento outorgado pelo Estado de São Paulo por meio de Regime Especial vigente até 31/07/2012, conclui que parcela alguma do ICMS pode ser exigida, tampouco qualquer multa pode ser imposta. Reitera que isto fica mais evidente quando se constata que com base no princípio da territorialidade do ICMS e como os serviços foram prestados por estabelecimento localizado em outro estado, são as disposições da legislação deste que deve observar.

Enfatiza que o próprio Convênio ICMS nº. 115/03, que trata da uniformização das obrigações acessórias dos prestadores de serviço de comunicação sujeitos à emissão de documentos fiscais em via única por meio de sistema eletrônico de processamento de dados, do qual a Bahia também é signatária, deve ser interpretado tendo por base as regras de emissão e escrituração fiscal do Estado de localização do contribuinte, devendo apenas manter e entregar arquivos eletrônicos aos fiscos dos demais estados nos quais se localizem os tomadores dos seus serviços, sem estar obrigado a observar as disposições relativas a obrigações acessórias expedidas por estes. Acrescenta que o Ajuste SINIEF sem nº, de 15/12/1970, que trata dos códigos fiscais das operações e prestações, prevê, através do código “1.205”, a possibilidade de anulação de valor relativo à prestação de serviço de comunicação nos casos de valor faturado indevidamente.

Aduz que as notas fiscais e os livros fiscais consignam todas as informações dos cancelamentos efetuados, refletindo exatamente o que consta nos relatórios internos. A possibilidade de estorno de valores debitados indevidamente é norma cogente no direito tributário, como nos casos de serviços cancelados ou não-prestados, pois se assim não fosse os contribuintes seriam obrigados a recolher tributos sobre valores que não corresponderiam às respectivas bases de cálculo.

Diante da inexistência de procedimento claro de como efetuar estorno de débitos indevidamente lançados e considerando a correção do seu procedimento, que nos termos da legislação vigente registrou as suas operações nos relatórios e livros próprios, conclui ser patente a ilegitimidade da pretensão da fiscalização em exigir ICMS sobre os valores relativos aos estornos dos serviços.

Requer o cancelamento do Auto de Infração, determinando-se o arquivamento do processo administrativo dele decorrente. Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas.

Um dos autuantes prestou informação fiscal à fl. 439, afirmando que o impugnante incorreu em uma impropriedade ao afirmar que os autuantes haviam se equivocado ao atribuir aos valores estornados natureza de créditos fiscais referentes à aquisição de produtos ou serviços necessários à execução de suas atividades. Isto porque o CFOP nº. 2.205 citado no Auto de Infração é claro, tratando de anulações relativas a valores faturados indevidamente, decorrentes

comunicação. Assevera que em hipótese alguma o RICMS/BA admite que o prestador de serviços de comunicação e telecomunicação proceda ao estorno automático de débitos.

Aduz que ciente desse fato, o autuado se baseou no princípio da territorialidade do ICMS para argumentar que em razão de se encontrar localizado em São Paulo, deve observar apenas a legislação desse Estado, ignorando a da Bahia. Realça que o Convênio ICMS nº. 52/05 (fls. 440 a 443), através da cláusula quarta, obriga o prestador de serviços não-medidos de televisão por assinatura via satélite a inscrever-se em cada unidade da Federação de localização dos destinatários dos serviços prestados. Portanto, o autuado é contribuinte de ICMS do Estado da Bahia, devendo cumprir o que determina o Regulamento do ICMS deste Estado.

Acrescenta que de acordo com a cláusula primeira do mesmo Convênio, quando o tomador do serviço de televisão por assinatura estiver localizado em estado distinto daquele relativo ao prestador, a base de cálculo do ICMS devido a cada unidade federada corresponde a 50% do preço cobrado do assinante. Assim, para a parcela do ICMS devida ao Estado de São Paulo o contribuinte deve cumprir o determinado na legislação desse Estado e para a parcela devida à Bahia deve obedecer ao quanto estabelecido na legislação baiana.

Realça que o autuado tem obrigação de conhecer e cumprir o Regulamento do ICMS do estado onde é contribuinte e proceder à escrituração fiscal de acordo com as suas determinações, não se justificando as alegações de que é impossível atender às exigências do RICMS/BA relativas aos procedimentos atinentes à escrituração fiscal.

Mantém a ação fiscal e sugere que o Auto de Infração seja julgado procedente.

VOTO

A exigência tributária atinente ao presente Auto de Infração decorreu do fato de o sujeito passivo ter efetuado o estorno de débito fiscal do ICMS, relativo a serviços de comunicação, em desacordo com a legislação tributária estadual.

O contribuinte impugnou a autuação, argumentando que os estornos que geraram o lançamento haviam decorrido do cancelamento ou da suspensão de serviços anteriormente contratados, inclusive serviços que já tinham sido cobrados, porém que não tinham sido prestados, entretanto as faturas tinham sido previamente emitidas, resultando que às vezes o ICMS era destacado no documento fiscal sem que o serviço efetivamente tivesse sido prestado.

Insurgiu-se contra a aplicação, na autuação, dos dispositivos regulamentares que regem o ICMS no Estado da Bahia, por entender que os limites para a realização do estorno de débitos indevidamente lançados na escrita fiscal, contidos na legislação tributária baiana devem ser aplicados tão somente aos contribuintes estabelecidos na Bahia, desde quando estando sediado no Estado de São Paulo estaria sujeito às regras por este estabelecidas. Concluiu, enfatizando que no caso em questão teria pertinência a utilização do Regime Especial concedido pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, no que concerne ao estorno de débito.

Apesar das alegações defensivas contrárias à aplicação pelos autuantes dos dispositivos regulamentares do Estado da Bahia, ressalto que a despeito de o impugnante se encontrar estabelecido no Estado de São Paulo, ele efetivamente é contribuinte baiano, devendo adequar-se às normas estatuídas pela Bahia. Deste modo, além do quanto explicitado acima, considero como perfeitamente pertinente a indicação como infringidos no Auto de Infração os artigos 112 e 113 do RICMS/BA, haja vista que se mostrou evidente o descumprimento pelo autuado de uma exigência da legislação tributária da Bahia quanto ao impedimento de efetuar estorno de débito após os valores se encontrarem consignados em documento fiscal.

Convém lembrar que em período anterior à autuação, para docume
débito processado pelo contribuinte era exigida a elaboração de relat

apuração e consolidado, além da emissão de nota fiscal de serviço de telecomunicações - NFST ou nota fiscal de serviço de comunicação - NFSC, para documentar o registro do estorno dos débitos, cujos valores deveriam ser iguais aos constantes do referido relatório. Entretanto, esse procedimento não mais pode ser acatado após a adesão do Estado da Bahia ao Convênio nº 123/05, através do Convênio nº 59/06, que ocorrera em agosto de 2006 com a entrada em vigor da Alteração nº. 80 do RICMS-BA, através do Decreto nº. 10.072/06, de 15/08/2006, que acrescentou o § 4º ao art. 569-A, que a seguir transcrevo:

“Art. 569-A. As empresas prestadoras de serviços de telecomunicação, indicadas no Anexo Único do Conv. ICMS 126/98, adotarão regime especial de tributação do ICMS incidente sobre as prestações de serviços de telecomunicações, observados os termos a seguir e os demais procedimentos previstos no referido convênio:

...

§ 4º Não se aplica as regras referentes a estorno de débito constantes no § 3º da cláusula terceira do Conv. ICMS 126/98.”

Assim, a partir da vigência do Convênio 59/06, ou seja, agosto de 2006, o contribuinte tem que ingressar com pedido de restituição, consoante determinação do art. 112, § 4º do RICMS-BA (aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97), a seguir transcrito:

“Art. 112. O débito fiscal só poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal.

...

§ 4º O débito fiscal lançado a mais ou indevidamente, quando não for admissível o estorno ou anulação nos termos deste artigo, poderá ser objeto de pedido de restituição, na forma prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.”

O que se depreende nitidamente desses dispositivos legais é que o débito fiscal, no período fiscalizado, somente poderia ser estornado se não tivesse se originado de valor constante em nota fiscal emitida. No presente caso, como se trata dessa situação, por equívoco em decorrência de serviço de telecomunicação não prestado, o estorno é cabível na forma prevista nos artigos 73 e 74 do RPAF-BA (Decreto nº. 7.629/99), os quais apresento abaixo.

“Art. 73. Serão restituídas, no todo ou em parte, a quem provar haver assumido o encargo financeiro do tributo ou estiver expressamente autorizado por quem tiver suportado o ônus financeiro correspondente, as quantias pagas indevidamente relativas a tributo ou penalidade, observados os prazos de prescrição e decadência.

...

Art. 74. A restituição de tributo estadual, seus acréscimos ou multa, em razão de recolhimento a mais ou indevido, dependerá de petição dirigida à autoridade competente, nos termos do art. 10, através do órgão local, contendo, ainda:

I - indicação do valor da restituição pleiteada;

II - indicação do dispositivo legal em que se funde o requerimento, e prova de nele estar enquadrado;

III - cópia do documento relativo ao recolhimento a mais ou indevido;

IV - outras indicações e informações necessárias ao esclarecimento do pedido.”

Restou evidenciado, desta forma, que o autuado promoveu o estorno de débito do ICMS em desacordo com a legislação tributária vigente no Estado da Bahia.

Verifico que o argumento apresentado pelo autuado para o desatendimento de que procedera ao estorno do débito fiscal por iniciativa própria pelo seu faturamento, que resultou na inclusão na fatura e nas notas fiscais

serviços não prestados. Portanto, entendo que assiste razão aos autuantes, pois procederam corretamente ao lançamento, ante a constatação de estorno de débito fiscal de ICMS em desacordo com as exigências previstas nos artigos 112 e 113 do RICMS-BA e especificada nos artigos 73 e 74 do RPAF/BA.

Acrescento que este entendimento se encontra em consonância com julgados já verificados neste Conselho de Fazenda, a exemplo do Acórdão CJF nº. 0288-12/09, da 2ª Câmara, de cujo voto proferido pelo insigne Conselheiro Dr. Márcio Medeiros Bastos, transcrevo o seguinte trecho:

“Para elidir a infração caberia ao sujeito passivo demonstrar que utilizou o procedimento de recuperação do imposto de forma correta, e não apenas alegar que a fiscalização privilegiou a forma em detrimento do direito material.

Ressalte-se, ainda, que em algum momento foi afirmado que os referidos créditos eram indevidos, sendo, portanto, impugnada a forma em que os mesmos foram estornados pelo autuado.

Da mesma forma, em que o Auto de Infração deve ser vinculado, os procedimentos adotados pelo administrado também devem obedecer à forma prescrita em lei, caso este última não atenda o quanto determinado pela legislação tributária, deve o agente do fisco aplicar a lei, que no presente caso foi à glosa dos créditos indevidamente escriturados / utilizados.”

Concluo, deste modo, que ficou patente nos autos o cometimento pelo autuado da infração que lhe foi imputada, desde quando, não cumpriu as exigências legais pertinentes ao estorno de débito fiscal. De igual modo, constato que a multa proposta encontra amparo no art. 42 da Lei nº. 7.014/96.

Diante do exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298636.0001/09-8**, lavrado contra **SKY BRASIL SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$870.167,43**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alínea “f” do art. 42 da Lei nº. 7014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de junho de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR