

A. I. N° - 180573.0002/10-9  
AUTUADO - INDÚSTRIAS ANHEMBI S/A  
AUTUANTE - ARISTON ALVES DA SILVA  
ORIGEM - INFRAZ INDÚSTRIA  
INTERNET - 13. 01. 2011

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0006-01/11**

**EMENTA:** ICMS. 1. PROGRAMA DESENVOLVE RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. Infração acatada. 2. ZONA FRANCA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO DE PRODUTOS PELA SUFRAMA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração não impugnada. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Ocorre o fato gerador do imposto na entrada de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a consumo do próprio estabelecimento, sendo irrelevantes, para caracterizar o fato gerador, a natureza jurídica da operação. Infração mantida. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. MULTA PERCENTUAL DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. Infração não contestada. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTA. MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. Infração acatada. 6. SAÍDAS DE MERCADORIAS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS CONSIDERADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. DISTRIBUIÇÃO DE BRINDES. FALTA DE LANÇAMENTO E PAGAMENTO DO IMPOSTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovada a irregularidade do procedimento adotado pelo contribuinte. Infração caracterizada. Indeferido o pleito pela realização de diligência ou perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 29/06/2010, foi constituído o crédito tributário no valor de R\$338.825,11, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes irregularidades concernentes à legislação do ICMS:

01 – recolheu a menos o ICMS, em razão de erro na determinação dos valores do imposto, nos meses de março a agosto e outubro a dezembro de 2006, janeiro, agosto e outubro de 2007, exigindo o tributo no valor de R\$186.874,38, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte, na qualidade de habilitado aos benefícios do Programa Desenvolve através da Resolução nº 144/03, efetuou recolhimentos mensais do ICMS normal a menos, por ter incluído no cálculo das parcelas incentivadas, valores de débitos e créditos não vinculados ao incentivo, tais como, aqueles relativos à diferença de alíquotas, a mercadorias destinadas à comercialização e outros, conforme demonstrativo Anexo I e planilhas auxiliares 1 e 2;

02 – deixou de recolher o ICMS devido, em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício de isenção do imposto, sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA [Superintendência da Zona Franca de Manaus], nos meses de março, maio,

junho e novembro de 2006, janeiro, março, junho a agosto e outubro a dezembro de 2007, exigindo imposto no valor de R\$45.298,04, acrescido da multa de 60%. Consta que uma parte das notas fiscais emitidas destinadas à Zona Franca de Manaus não foi considerada habilitada para a emissão de declaração de ingresso na ZFM, fato impeditivo da utilização do benefício da isenção fiscal, conforme demonstrativo Anexo II;

03 – deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2006 a dezembro de 2007, exigindo o imposto no valor de R\$22.118,17, acrescido da multa de 60%. Consta que as diferenças se referem principalmente às mercadorias recebidas em transferência da matriz, destinadas a consumo da filial, as quais foram consideradas como isentas, sem lançamento e recolhimento do imposto, conforme demonstrativo Anexo III e cópia do livro Registro de Apuração;

04 – deixou de recolher o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativo a mercadorias provenientes de outra unidade da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Consta que foi aplicada a multa percentual de 60% sobre o valor do imposto apurado, correspondente aos meses de janeiro a dezembro de 2006, janeiro a outubro e dezembro de 2007, resultando no valor de R\$3.308,83. É acrescentado que o contribuinte efetuou os recolhimentos mensais, no entanto foram constatadas diferenças a menos no recolhimento, conforme demonstrativo Anexo IV e cópia do livro Registro de Apuração, bem como relação de DAEs;

05 – deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março e abril de 2006, sendo aplicada a multa de 10%, correspondente ao valor de R\$2.043,59, conforme demonstrativo Anexo V e cópias das notas fiscais;

06 – deixou de recolher o ICMS, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de abril, junho a setembro, novembro e dezembro de 2006 e janeiro a dezembro de 2007, exigindo o imposto no valor de R\$79.182,10, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte deixou de destacar o ICMS nas notas fiscais de saídas a título de remessa para distribuição de brindes, não tendo efetuado o recolhimento do imposto, conforme demonstrativo Anexo VI e cópias de algumas notas fiscais.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às folhas 144 a 165, salientando que, conforme demonstrará, a exigência é parcialmente insubstancial, razão pela qual espera que a autuação seja cancelada em parte, nos termos que passou a expor.

Reconhece a procedência parcial da exigência fiscal, em relação às infrações 01, 02, 04 e 05, e parte da infração 03, pelo que protocolou requerimento para pagamento dos valores relativos a estes itens, com redução de 60% da multa, já que efetuado dentro do prazo de 30 (trinta) dias do recebimento do Auto de Infração, consoante requerimento em anexo (Doc. 04).

Em relação à infração 03, destaca que acata a autuação exclusivamente em relação aos débitos de ICMS decorrentes das aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, conforme relacionou em seguida:

Período de Apuração	Diferença apurada (R\$)	Período de Apuração	Diferença (R\$)
fevereiro/2006	33,50	fevereiro/2007	9,13
	14,07		84,34
	40,00	março/2007	156,97
	51,15		138,49
março/2006	100,33	abril/2007	34,10
	203,36		48,60
	12,58		40,68
abril/2006	161,00		21,05

	68,84		9,70
	74,87		34,04
	96,33		22,86
	27,83		336,13
	32,10		51,50
	297,86		187,20
	40,37		110,79
	40,61		15,98
	23,88		28,03
maio/2006	183,05		159,53
	139,20		5,99
	5,98		204,00
	69,17		41,69
	121,50		64,80
	15,60		42,62
	62,90		214,50
junho/2006	11,78		99,60
	46,66		27,00
	244,91		116,70
	35,71		91,35
	124,00		259,29
	196,38		22,00
julho/2006	49,10		32,10
	59,34		167,70
	11,70		38,50
agosto/2006	56,90		143,90
	16,05		11,34
setembro/2006	168,07		41,89
	27,36		32,33
	16,05		18,00
outubro/2006	259,29		182,44
	63,26		32,10
	23,72		248,32
novembro/2006	128,27		48,00
	10,00		135,80
	11,86		122,85
dezembro/2006	32,10		224,87
	168,07		76,26
	57,54		171,00

Salienta que quanto aos demais valores, a autuação não pode prosperar, por ser indevido o ICMS referente à transferência de bens da matriz para fins de consumo no estabelecimento filial, que somam o importe de R\$21.990,87, devendo ser cancelada a autuação sobre as citadas transferências.

Observa que o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, devendo-se entender o termo “operações” como atos jurídicos nos quais ocorra a transmissão de um direito de um sujeito para outro, resultando na circulação de mercadorias. Discorre a respeito do mencionado termo, ligando-o à ocorrência da circulação de mercadorias, frisando que a simples mero deslocamento de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade. A esse propósito, cita palavras de autoria de Roque Antônio Carrazza.

Consigna que foi isso que ocorreu no presente caso, uma vez que foi autuado por ter recebido mercadorias transferidas da matriz, para o consumo do seu estabelecimento, não tendo havido qualquer ato jurídico que ensejasse “operação” ou transmissão de direitos sobre os referidos bens. Registra que entendimento diverso confrontaria a Súmula nº 166, do Superior Tribunal de Justiça [STJ], segundo a qual “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de

um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”, o que significa que não há incidência do ICMS no deslocamento de bens entre estabelecimentos do mesmo titular.

Transcreve as ementas relativas aos Recursos Especiais nºs 772.891/RJ e 659569/RS, originários do STJ, atinentes a transferências de bens de uso e consumo, requerendo que seja reconhecida a improcedência da autuação, uma vez que as operações não configuram circulação de mercadorias, o que impõe o seu cancelamento.

Caso não se conclua pelo cancelamento dessa parcela da infração, aduz que ainda que se entenda devido ICMS na transferência de mercadorias da matriz para consumo pela filial, nas operações iniciadas em outras unidades da Federação o imposto não é inteiramente do estado de destino, mas apenas a diferença entre as alíquotas interna e interestadual, tendo em vista disposição expressa na Constituição Federal, no seu art. 155, inciso II, § 2º, incisos VII, alínea “a” e VIII.

Assevera que tendo em vista que na própria autuação consta que a infração se originara do não recolhimento do “*ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação...*”, e considerando que a “operação” teve origem no Estado de São Paulo, o Estado da Bahia não poderia exigir o tributo com a aplicação da alíquota interna, no percentual de 17%, o que impõe o cancelamento do Auto de Infração no que tange ao excesso de alíquota aplicado na cobrança.

Pugna pelo reconhecimento da improcedência dessa infração, uma vez que as operações não configuram circulação de mercadorias, ou caso assim não se entenda, seja efetuada uma revisão, para exigir apenas os valores relativos à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, sobre as mercadorias recebidas da matriz, destinadas a consumo pelo estabelecimento filial.

Insurge-se contra a infração 06, salientando que conforme já destacado no item anterior, o ICMS não incide simplesmente sobre mercadorias, mas sobre as operações de circulação das mercadorias. Observa que a incidência do ICMS decorre da configuração de dois requisitos básicos, que consistem na circulação jurídica do bem, implicando na transferência de sua titularidade e que o bem se enquadre no conceito de mercadoria.

Neste sentido, apresenta conceito extraído do Dicionário Francisco Silveira Bueno, segundo o qual mercadoria é tudo “*Aquilo que é objeto de comércio; aquilo que se comprou e se expôs à venda; o mesmo que mercancia*” e vale-se, mais uma vez, das palavras de Roque Antônio Carrazza sobre o tema. Apresenta, também, lições de Souto Maior Borges e de Gabriel Pinos.

Salienta que o Decreto nº. 6.284/97 dispõe em seu art. 1º, § 4º, que será considerado “*mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semoventes e energia elétrica, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento*”.

Frisa que apesar da imposição constitucional pela incidência do ICMS apenas nas operações com mercadorias e do conceito destas, contido no Decreto 6.284/97, o art. 564 do RICMS/BA diz que “*considera-se brinde ou presente a mercadoria que, não constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tiver sido adquirida para distribuição gratuita a consumidor ou usuário final*”. Assevera que enquanto o conceito de mercadoria está atrelado à circulação econômica, o brinde se caracteriza pela gratuidade, ocorrendo uma circulação sem fins comerciais, que não pode ser considerada para fins de base de cálculo do ICMS.

Consigna que foi neste sentido, que a jurisprudência já proferiu decisão para reconhecer a não incidência do ICMS nas operações com brindes e/ou amostras grátis, conforme julgado atinente ao processo nº. 2006.005955-1, originário do TJ/RN.

Acrescenta que, ainda que a operação fosse passível de incidência do ICMS, não foi observado que se trata de transferências de brindes da matriz para distribuição pela filial, na hipótese descrita no transrito art. 566 do RICMS/BA.

Pugna pela improcedência da autuação, face à não incidência do ICMS nas operações com brindes e/ou amostras grátis.

Requer, ao final, que seja dado provimento à impugnação, para cancelar o Auto de Infração em suas partes impugnadas, com o consequente arquivamento do processo administrativo.

Protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito, inclusive a juntada de novos documentos, realização de diligência fiscal, perícia técnica e realização de sustentação oral.

Com fundamento no art. 5º, inciso XXXIV, letra “b” da Constituição Federal, requer que seja ressalvado o seu direito de ser notificado da juntada de qualquer documento pelo autuante ou de qualquer outro fato superveniente que venha a ocorrer nos presentes autos, a fim de que possa se manifestar, sob pena de violação ao princípio do devido processo legal (art. 5º, inciso LIV), do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, inciso LV), além de representar inequívoca negativa de vigência ao princípio da verdade material.

Solicita, finalmente, que a sua intimação seja realizada no seguinte endereço: Via Periférica II, número 566, Centro Industrial de Aratu, Simões Filho, Bahia.

O autuante prestou Informação Fiscal às fls. 204 a 206, quando se pronunciou sobre as argumentações da defesa relativas aos itens contestados.

Infração 03 – observa que o contribuinte reconheceu as parcelas referentes às aquisições (CFOP 2556), conforme demonstrou por meio de quadro inserido na defesa, insurgindo-se contra as operações de transferências da matriz através do CFOP 2557.

Reage contra a alegação de que no levantamento fiscal fora aplicada alíquota equivocada de 17%, realçando que de acordo com o Anexo III (fls. 36 a 40), os cálculos foram feitos à base de 10% ou 5%, a depender da região de origem das mercadorias. Acredita que o autuado se enganou devido ao fato de ter sido lançada no Auto de Infração a alíquota de 17%, com a finalidade unicamente de apurar a base de cálculo, entretanto os valores foram extraídos do mencionado anexo, correspondendo exatamente às diferenças entre as alíquotas.

No que concerne à alegação de que não há incidência do ICMS relativo à diferença de alíquotas no caso de entradas por transferências destinadas a consumo pelo estabelecimento, frisa que a autuação se encontra fundamentada nos transcritos artigos 1º, § 2º, inciso IV; 5º, inciso I e 36, § 2º, inciso XIV, todos do RICMS/BA, os quais são bastante claros e estão respaldados nos princípios constitucionais e na Lei estadual.

Infração 06 – assevera que as citações da defesa quanto à circulação de mercadorias e à não incidência do ICMS não têm vinculação com a autuação, uma vez que esta decorreu do fato de o contribuinte receber de sua matriz sediada em São Paulo, mercadorias destinadas à distribuição como brindes, e as distribuir, emitindo a nota fiscal, porém sem efetuar o destaque do imposto.

Realça que esse procedimento está em desacordo com o art. 566, combinado com o art. 565, ambos do RICMS/BA, que estabelecem os critérios de emissão e escrituração da nota fiscal, no caso sob discussão, uma vez que em sua maior parte as mercadorias foram recebidas através de transferências da sua matriz, com o CFOP 2910.

Aduz que a infração está em conformidade com a citada disposição regulamentar, que, inclusive, foi citada pelo próprio autuado, e que estabelece que nas saídas de brindes o contribuinte deve emitir nota fiscal com o CFOP 5910, citando a nota fiscal de origem, porém sem o destaque do imposto. Salienta que se encontram anexados ao processo o demonstrativo de fls. 47 a 49, cópias das notas

fiscais de entrada e de saída, a título de exemplos, assim como o arquivo Sintegra em CD, para verificação e comprovação.

Sugere que o Auto de Infração seja julgado integralmente procedente.

Encontram-se acostados às fls. 209 a 212, extratos do SIGAT/SEFAZ, concernentes ao parcelamento parcial do débito.

## VOTO

Verifico que foi imputado ao sujeito passivo o cometimento de seis infrações, das quais foram expressamente acatados os itens 01, 02, 04 e 05 da autuação, tendo o contribuinte, inclusive, efetuado o parcelamento dos débitos correspondentes. Vejo que os procedimentos fiscais, nesses casos, foram realizados atendendo as orientações legais, tendo a exigência fiscal ocorrido de forma correta. Assim, ficam integralmente mantidas as mencionadas infrações.

A infração 03 se referiu à falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nas aquisições de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento. O contribuinte concordou com a exigência fiscal nos casos de recebimentos de mercadorias por meio de aquisição, porém se insurgiu contra os valores correspondentes às entradas decorrentes de transferências oriundas da sua unidade matriz, estabelecida no Estado de São Paulo, por entender que não ocorre o fato gerador do ICMS no deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Observo que a Lei Complementar nº 87/96 determinou aos Estados e ao Distrito Federal a competência de instituir o ICMS. Nesta condição, de acordo com o art. 2º, inciso IV da Lei Estadual nº 7.014/96, ocorre o fato gerador do imposto na entrada do estabelecimento de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a consumo do próprio estabelecimento, sendo irrelevantes para caracterizar o fato gerador a natureza jurídica da operação que resulte em qualquer das hipóteses previstas em lei ou o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular (art. 2º, § 1º, incisos I e II da citada lei). Se tais mercadorias, adquiridas ou transferidas, serão utilizadas em seu estabelecimento, é necessário findar o ciclo de sua tributação, o que ocorre com o recolhimento da diferença de alíquota, devido ao Estado recebedor das mesmas, conforme estabelece o art. 69 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Quanto à tese defensiva atinente à caracterização ou não de um determinado bem como “mercadoria”, ressalto que em conformidade com o disposto no § 2º do art. 2º da Lei 7.014/96, considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo. Vale registrar que esta matéria está disciplinada no artigo 5º, inciso I do RICMS/BA, que estabelece que para efeito de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador do ICMS no momento da entrada, no estabelecimento, de mercadoria ou bem oriundo de outra unidade da Federação, quando destinado a uso ou consumo do próprio estabelecimento.

Portanto, o fato gerador ocorreu quando da entrada no estabelecimento do contribuinte das mercadorias destinadas ao seu uso ou consumo, estando a exigência fiscal amparada na legislação tributária pertinente e devidamente comprovada nos autos.

No que concerne à afirmação do autuado de que o cálculo realizado pela fiscalização estaria incorreto, sob a alegação de que teria sido aplicada a “alíquota cheia” de 17%, ressalto que de acordo com os demonstrativos constantes às fls. 36 a 40, o procedimento está correto, pois aos valores apurados efetivamente correspondem tão somente às diferenças verificadas entre a alíquota interna (17%) e a alíquota interestadual.

Afianço que o fato de constar no campo próprio do Auto de Infração a alíquota de 17% decorre da seguinte situação: os totais do ICMS devido e apurados nos mencionados demonstrativos são transportados para o demonstrativo de débito do Auto de Infração, no qual o SEAIT (Sistema de

Emissão de Auto de Infração) faz a conversão do valor apurado, com base na alíquota interna de 17%, apontando as bases de cálculo correspondentes. Esse procedimento, no entanto, não significa nenhuma alteração dos valores dos débitos calculados, o que afasta a alegação defensiva de que fora utilizada na apuração dos valores do imposto a alíquota de 17%. Deste modo, a infração 03 fica mantida totalmente.

A exigência fiscal concernente à infração 06 decorreu da falta recolhimento do ICMS, em razão de o contribuinte ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Observo que as citadas operações se referem às saídas para distribuição de brindes, em relação às quais o autuado estava obrigado a emitir as notas fiscais correspondentes, com o destaque do ICMS devido, conforme preceitua o art. 565, caput e seus incisos, do RICMS/BA, que transcrevo abaixo:

*“Art. 565. O contribuinte que adquirir brindes para distribuição direta a consumidor ou usuário final deverá:*

*I - lançar a Nota Fiscal emitida pelo fornecedor no Registro de Entradas, com direito a crédito do imposto destacado no documento fiscal;*

*II - emitir, no ato da entrada da mercadoria no estabelecimento, Nota Fiscal com lançamento do imposto, incluindo no valor da mercadoria adquirida o IPI eventualmente lançado pelo fornecedor e fazendo constar, no local destinado à indicação do destinatário, os mesmos dados do emitente da nota fiscal, bem como a seguinte expressão no corpo do documento fiscal: “Emitida nos termos do art. 565 do RICMS-BA.*

*III - lançar a Nota Fiscal referida no inciso anterior no Registro de Saídas, na forma regulamentar”.*

Saliento que em relação a todas as mercadorias objeto do lançamento, o contribuinte deixou de seguir as determinações acima indicadas, o que comprova que o imposto correspondente deixara de ser escriturado e recolhido, importando no acerto do lançamento, estando os valores devidamente apontados no demonstrativo de fls. 47 a 49. Assim, estando comprovada a prática da irregularidade, a infração resta totalmente caracterizada.

Quanto ao pedido de realização de diligência ou perícia, o indefiro, tendo em vista que os elementos constantes dos autos são suficientes para a formação da minha convicção e decisão da lide, não se fazendo necessário, para tanto, a realização de exame por técnico ou pessoa habilitada sobre qualquer das matérias suscitadas nos autos, a teor do disposto no art. 147, inciso I, alínea “a” e “b” do RPAF/BA.

Face ao exposto, voto pela procedência do Auto de Infração, cabendo a homologação dos valores recolhidos.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **180573.0002/10-9**, lavrado contra **INDÚSTRIAS ANHEMBI S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$333.472,69**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alíneas “a”, “d” e “f” do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$5.352,42**, previstas nos incisos II, alínea “d” e IX do artigo e Lei acima referidos, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de janeiro de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR