

A. I. N° - 018184.3041/16-4  
AUTUADO - DALNORDE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.  
AUTUANTE - NILZA DAS DORES CORDEIRO PIRES  
ORIGEM - INFRAZ ILHÉUS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 28/07/2017

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0141-03/17**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. O autuado, na condição de adquirente é considerado por lei, responsável pelo recolhimento do imposto, ficando comprovado por meio do levantamento fiscal que o pagamento foi efetuado a menos, o que resultou na cobrança das diferenças apuradas. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 30/12/2016, refere-se à exigência de R\$643.678,36 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em razão de recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2011. Infração 07.01.02.

O autuado apresentou impugnação às fls. 588 a 598, alegando que a autuante, apesar de zelosa e diligente, não cumpriu o que estabelece o inciso III do art. 39 do RPAF/BA, inexistindo clareza quanto aos fatos por ela relatados, em consonância com as planilhas elaboradas, enquadramento legal, infrações aplicadas e os fatos verdadeiros constantes da documentação apresentada pelo autuado.

Alega que o § 1º do art. 39 do RPAF/BA exige que a Auditora Fiscal lavre o Auto de Infração no estabelecimento do infrator, o que não foi efetuado. Diz que somente tomou conhecimento do Auto de Infração quando da sua assinatura, e tal fato é causa de nulidade da autuação, nos termos do § 1º do art. 18 do citado Regulamento, pelos vícios insanáveis constantes no presente auto de infração.

Entende que esta autuação deverá ser excluída, porque os fatos e fundamentos do processo são divergentes, contraditórios, imprecisos, portanto, nulo de pleno direito.

Afirma que o mais grave ainda, é o fato de que, nas infrações tipificadas no processo em apreço, não consta o indicativo em que a autuante se baseou para caracterizar as infrações apuradas, já que os “demonstrativos”, além de não fazerem referência a que infração corresponde, nelas também, não consta em que demonstrativo são referidas.

Caberia a autuante explicar, no processo em apreço, em que se baseou para identificar que a infração corresponde ao determinado “demonstrativo” e que o determinado “demonstrativo” se refere a uma determinada infração, sendo este mais um caso de nulidade processual.

Indaga, onde está a precisão exigida pela legislação acima referida, para que o autuado possa exercer o seu direito de defesa. Diz que a clareza e precisão a que se exige no processo administrativo fiscal, sobre o que consta do auto de infração lavrado pela autuante deixa a desejar, ensejando cerceamento do direito de defesa do autuado, por não saber a que período

fiscal ou contábil a infração se refere, tendo a autuante passado por cima da legislação tributária pertinente, ou seja, exigindo o pagamento de tributo sem indicar o período supostamente infringido.

Diante disto, afirma que não tem como se defender, existindo um verdadeiro caso de cerceamento do direito de defesa, sendo, portanto, caso de nulidade da autuação, nos termos do § 1º do art. 18 do citado Regulamento, pelos vícios insanáveis constantes no auto de infração, requerendo sua aplicação por esse Órgão Julgador.

O defendant também requer que esse Conselho de Fazenda, aplique a decadência, extinguindo o crédito tributário, relativo aos lançamentos efetuados pela autuante, tendo como fato gerador todo o período anterior à 30/12/2011, nos termos do inciso V do art. 156 c/c o § 4º do art. 150 da Lei nº. 5.172 de 25.10.1966, bem como, da jurisprudência pátria exarada pelas Cortes máximas do nosso direito, tais como, o Superior Tribunal de Justiça - STJ e, igualmente, o Supremo Tribunal Federal – STF, em suas decisões relativas a essa matéria, naquilo que beneficia o defendant, como norteia os princípios gerais do direito.

Afirma que, doutrinariamente, a decadência é conceituada como o perecimento do direito pelo não exercício dentro de determinado prazo. Além disso, não comporta suspensão nem interrupção, é irrenunciável e deve ser pronunciado de ofício. Diz que este tipo de lançamento tem guarida na disposição legal do artigo 150 do CTN, que transcreveu.

Alega que no lançamento em questão, ocorre a apuração e o prévio recolhimento do tributo pelo devedor, sem qualquer intervenção prévia da autoridade administrativa. Entende que uma vez efetivada a apuração do montante devido, pode o fisco homologar o que fora declarado, ficando o declarante (sujeito passivo) no aguardo desta ulterior homologação. Esta poderá ser expressa, mediante uma fiscalização através da qual o fisco certificará a legalidade e a exatidão das apurações e recolhimentos realizados. No entanto, em não havendo esta fiscalização pessoal, há que se observar também o lapso temporal para sua realização (homologação tácita), que será de cinco anos, conforme disposto no § 4º do artigo 150 da lei acima referida.

Ressalta que, em vista do que a doutrina dispõe, ao tratar como ato válido para a constituição do crédito tributário apenas a autuação fiscal, o entendimento consolidado através da jurisprudência é de que, somente após inscrito o crédito tributário em dívida ativa e emitida a CDA (certidão de dívida ativa), tem-se aí um título executivo, dotado de certeza, liquidez e exigibilidade, e neste momento não mais se fala em decadência, passando a se computar a prescrição.

O defendant alega que, não sendo acatada a preliminar acima arguida, contestando o mérito da autuação, a autuante, ao proceder a fiscalização, não atentou para a efetivação correta dos cálculos, tendo-se em vista que a responsabilidade tributária do autuado é supletiva, ou seja, deveria a autuante ter lavrado o auto contra a empresa remetente da mercadoria considerando os acordos e protocolos existentes entre os entes federados e, cobrado deste último (o autuado), somente após esgotados todos os meios persuasórios, conforme o previsto na legislação que regulamenta a matéria, é que se poderia solicitar ao autuado, o recolhimento do tributo devido.

Desta forma, entende que a autuante está ferindo as normas regulamentares, em especial, o dispositivo no RICMS/BA, no qual está prevista a obrigatoriedade do pagamento de ICMS sujeito à substituição tributária total, quando há convênios, acordos e/ou protocolos entre entes federados, como é o caso, pela empresa remetente das mercadorias, haja vista que todos os recolhimentos foram efetuados dentro do que prescreve a legislação que regulamenta a matéria.

Afirma que, por não ter provado a autuante que tomou as medidas necessárias e legais (cobrado inicialmente da origem), está proibida de autuar da destinatária das mercadorias, pela supletividade, atribuindo-se o direito ao autuado de recolher o imposto e, se devido, em última fase de cobrança, de forma espontânea, nunca autuada. É o que prevê a norma regulamentar deste Estado, relativo ao período fiscalizado.

Requer que esse Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, em apreciando os fatos e fundamentos acima citados, inicialmente acate as preliminares acima arguidas e, se não forem acatadas, no mérito, julgue improcedente o presente auto de infração porque os fatos e fundamentos apresentados pela autuante, não podem prosperar ante a legislação, são pertinentes a documentação e argumentos apresentados nas razões de defesa, sendo verídicas e sólidas no sentido de embasar a verdade dos fatos.

Caso não seja esse o entendimento dos julgadores, em última análise, quanto aos fatos e fundamentos apresentados nas razões de impugnação, que seja determinada a realização de diligência para o reexame do levantamento referente ao período fiscalizado, a fim de que se constate a verdade material apresentada pelo impugnante.

Finalmente, mais uma vez, requer que este Órgão Julgador acate as preliminares acima argüidas, nos termos regulamentares e, em assim não entendendo, pede a improcedência da autuação.

A autuante presta informação fiscal às fls. 601 a 605 dos autos, dizendo que não procedem as alegações defensivas. Os documentos de fls. 01 a 04 informam com clareza a infração e os enquadramentos legais.

Quanto às planilhas, diz que elas foram elaboradas com base nos documentos apresentados pelo autuado, com as informações e documentos existentes nos Sistemas da SEFAZ/BA. Diz que a alegação de documentação apresentada na defesa não é verdadeira, como comprovam os documentos de fls. 588 a 598.

Contesta a alegação defensiva de nulidade da autuação fiscal, afirmando que o demonstrativo de débito, fls. 06 a 20, é claro e está em consonância com a infração tipificada no presente processo, tendo fornecido ao defendant os referidos demonstrativos e uma via do Auto de Infração, conforme documento à fl. 584. Reproduz o § 1º do art. 18 do RPAF/BA e assegura que em nenhum momento deixou de cumprir as normas legais.

Afirma que não procede a alegação de decadência, de acordo com o art. 965 do RICMS-BA/97, reproduzindo o mencionado artigo.

Em relação ao mérito, diz que as alegações defensivas não procedem. O demonstrativo referente à infração apurada (fls. 06 a 20), as vias das notas fiscais (fls. 21 a 432), o demonstrativo de ICMS Antecipação Tributária (fls. 433 a 439), as vias dos DAEs de recolhimento (fls. 440 a 553) e os comprovantes de recolhimento, Sistema INC (fls. 554 a 578), comprovam que houve recolhimento a menos em relação às notas fiscais de fls. 21 a 432 do PAF.

Conclui afirmando que em todo o processo de fiscalização atendeu ao que dispõe as normas em vigor, conforme comprovam os documentos de fls. 01 a 584.

O defendant foi intimado para tomar ciência da informação fiscal e se manifestou às fls. 611/613, afirmando que o presente Auto de Infração deverá ser anulado ou julgado improcedente como pedido na peça impugnatória. Diz que a autuante não trouxe aos autos nada de novo no sentido de contrariar os fatos e fundamentos apresentados nas razões de defesa.

Alega que procedeu a todos os recolhimentos constantes na autuação, dentro do que prescreve a legislação pertinente, e não há que se falar em infrações cometidas pelo autuado, como quer crer a autuante. Diz que não houve recolhimento a menos e a autuação fiscal está contrária à legislação que regulamenta a matéria.

Também alega que o próprio CONSEF já decidiu que o lançamento tributário efetuado na forma adotada pela autuante, utilizando os livros fiscais impressos do autuado, é improcedente e não tem validade jurídica, conforme decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, por meio do Acórdão JJF Nº 0008-05/17.

Requer, mais uma vez, o julgamento pela nulidade da autuação fiscal, ou, em última análise, totalmente improcedente.

Em nova informação fiscal às fls. 618/619, a autuante comenta sobre o Acórdão citado pelo Contribuinte na manifestação apresentada e afirma que a infração apurada se refere às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, e os elementos constantes nos autos comprovam a infração apurada.

Entende que as alegações apresentadas na manifestação são as mesmas da impugnação inicial. Mantém o Auto de Infração e a informação fiscal anterior.

## VOTO

Inicialmente, o autuado alegou que não há clareza quanto aos fatos relatados pela autuante, em consonância com as planilhas elaboradas, enquadramento legal, infrações aplicadas e os fatos verdadeiros constantes da documentação apresentada. Disse que não foi possível saber a que período fiscal ou contábil a infração se refere, tendo a autuante passado por cima da legislação tributária pertinente, ou seja, exigindo o pagamento de tributo sem indicar o período supostamente infringido.

Observo que no presente Auto de Infração consta apenas um item, que se refere ao recolhimento a menos do ICMS por antecipação tributária, sendo indicado no demonstrativo de débito o período a que se refere a exigência fiscal. Foi elaborado o demonstrativo analítico (fls. 06 a 20 do PAF), indicando que se trata de levantamento relativo a mercadorias enquadradas na substituição tributária, constando colunas referentes ao número da Nota Fiscal, produtos, valor, CFOP, MVA, base de cálculo, imposto apurado, o crédito considerado, o valor a recolher, deduzindo-se o valor total recolhido e apurando a diferença a recolher.

O enquadramento da infração e da multa aplicada encontra-se no campo próprio do Auto de Infração, inexistindo dúvida de que se trata de exigência do imposto relativo a mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária.

Constatou que os fatos foram descritos de forma comprehensível, foi elaborado demonstrativo, constando nos autos recibo assinado por representante do autuado, comprovando que foi fornecida cópia do mencionado demonstrativo. Ademais, não implica nulidade da autuação caso exista erro de indicação de dispositivo regulamentar, tendo em vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente o enquadramento legal.

O defendente alegou que o § 1º do art. 39 do RPAF/BA exige que a Auditora Fiscal lavre o Auto de Infração no estabelecimento do infrator, o que não foi efetuado. Disse que somente tomou conhecimento do Auto de Infração quando da sua assinatura, e tal fato é causa de nulidade da autuação, nos termos do § 1º do art. 18 do citado Regulamento.

Não acato a alegação defensiva, considerando que de acordo com o § 1º, do art. 39, do RPAF/99, “o Auto de Infração será lavrado no estabelecimento infrator, na repartição fiscal ou no local onde se verificar ou apurar a infração”. Por isso, inexiste qualquer irregularidade em decorrência da lavratura do presente Auto de Infração na repartição fiscal.

O autuado afirmou que o mais grave, é o fato de que, nas infrações tipificadas no processo em apreço, não consta o indicativo em que a autuante se baseou para caracterizar as infrações apuradas, já que os “demonstrativos”, além de não fazerem referência a que infração corresponde, nelas também, não consta em que demonstrativo são referidas.

Disse que caberia a autuante explicar, no processo em apreço, em que se baseou para identificar que a infração corresponde ao determinado “demonstrativo” e que o determinado “demonstrativo” se refere a uma determinada infração, sendo este mais um caso de nulidade processual.

Também não acato a alegação defensiva, haja vista que em relação à metodologia aplicada na apuração do imposto exigido no presente Auto de Infração, o demonstrativo da autuante é comprehensível, indica os dados relativos aos documentos fiscais objeto da autuação e os valores

exigidos. O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando o que entende ser computadas com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal.

Conforme estabelece o § 1º do art. 18 do RPAF/BA, “as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário”.

No caso em exame, a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

O defendente também requereu que esse Conselho de Fazenda, aplique a decadência, extinguindo o crédito tributário, relativo aos lançamentos efetuados pela autuante, tendo como fato gerador todo o período anterior a 30/12/2011, nos termos do inciso V do art. 156 c/c o § 4º do art. 150 da Lei nº. 5.172 de 25.10.1966, bem como, da jurisprudência pátria exarada pelas Cortes máximas do nosso direito.

A prescrição e a decadência são situações distintas de extinção do direito à exigibilidade do crédito tributário. A decadência extingue o direito; a prescrição tem por objeto a ação. A decadência está prevista no artigo 173 do Código Tributário Nacional - CTN, representa a perda do direito da Fazenda Pública constituir, através do lançamento, o crédito tributário, em razão do decurso do prazo de 5 anos. A prescrição, prevista no art. 174 do CTN, extingue o direito que tem o credor de ajuizar ação de cobrança do crédito tributário, também pelo decurso do prazo de 5 anos, contado da data da sua constituição definitiva.

Conforme estabelece o art. 150 do CTN, “*O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*”.

O § 4º estabelece que, “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

O entendimento que vem prevalecendo é no sentido de que “o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, chegando-se às conclusões a seguir:

1. Débito tributário declarado e pago: Há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150, do CTN.
2. Débito declarado com efetivação do pagamento, porém com posterior verificação de dolo, fraude ou simulação: A autoridade, mediante a coleta de provas idôneas apura a ocorrência de ilícito fiscal. Neste caso, o início do prazo de decadência, para o lançamento da diferença, é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, aplicando-se a regra do art. 173, I.
3. Débito não declarado e não pago: Aplicação também direta das disposições do art. 173, I, do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento não há o que ser homologado.

Considerando que no presente PAF houve levantamento fiscal apurando-se imposto não declarado e não pago ou diferença entre o declarado, o devido e o recolhido, implica dizer que não há pagamento a ser homologado, e neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

No presente processo, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2011 têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2016. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 30/12/2016, nesta data ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Assim, constato que não houve recurso do prazo regulamentar, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

O defensor afirmou que, em última análise, quanto aos fatos e fundamentos apresentados nas razões de impugnação, deve ser determinada a realização de diligência para o reexame do levantamento referente ao período fiscalizado, a fim de que se constate a verdade material apresentada pelo impugnante.

Quanto ao argumento defensivo de que há necessidade da realização de diligência, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pela autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, o presente Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS, em razão de recolhimento a menos do referido imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2011.

O defensor alegou que a autuante, ao proceder a fiscalização, não atentou para a efetivação correta dos cálculos, tendo-se em vista que a responsabilidade tributária do autuado é supletiva, ou seja, deveria a autuante ter lavrado o auto contra a empresa remetente da mercadoria considerando os acordos e protocolos existentes entre os entes federados e, cobrado deste último (o autuado), somente após esgotados todos os meios persuasórios, conforme o previsto na legislação que regulamenta a matéria, é que se poderia solicitar ao autuado, o recolhimento do tributo devido.

Na informação fiscal, a autuante disse que as alegações defensivas não procedem. O demonstrativo referente à infração apurada (fls. 06 a 20), as vias das notas fiscais (fls. 21 a 432), o demonstrativo de ICMS Antecipação Tributária (fls. 433 a 439), as vias dos DAEs de recolhimento (fls. 440 a 553) e os comprovantes de recolhimento, Sistema INC (fls. 554 a 578), comprovam que houve recolhimento a menos em relação às notas fiscais de fls. 21 a 432 do PAF.

Quanto à responsabilidade pelo recolhimento do imposto e demais acréscimos legais, conforme previsto no art. 6º, XV, da Lei 7.014/96, “são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais, o contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário”.

Vale salientar, que o art. 128 do CTN, estabelece que a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

Observo que os fatos apurados não foram elididos, não obstante a alegação apresentada pelo autuado de que não seria devido o imposto, haja vista que as operações objeto da autuação fiscal estão comprovadas por meio dos DANFEs acostados às fls. 21 a 432 dos autos.

A existência dos referidos DANFEs é considerada prova suficiente da realização das operações e de suas aquisições pelo destinatário, salvo prova em contrário, as quais deveriam ser produzidas pelo contribuinte, no sentido de desconstituir a exigência fiscal

Concluo pela subsistência da autuação fiscal, considerando que no caso em exame, o autuado, na condição de adquirente é considerado por lei, responsável pelo recolhimento do imposto, ficando comprovado por meio do levantamento fiscal que o pagamento foi efetuado a menos, o que resultou na cobrança das diferenças apuradas.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº018184.3041/16-4, lavrado contra **DALNORDE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$643.678,36**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de julho de 2017

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA