

**A. I. Nº** - 279459.0017/18-0  
**AUTUADO** - CIL – COMÉRCIO DE INFORMÁTICA LTDA.  
**AUTUANTE** - FERNANDO ANTONIO CÂNDIDO MENA BARRETO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 28.03.2019

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0025-05/19**

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. DESENCONTRO ENTRE O VALOR DO IMPOSTO RECOLHIDO E O ESCRITURADO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. Trata-se de recomendação de refazimento da autuação não por desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado nos termos da decisão do Acórdão da 1ª JJF Nº 0064-01/18, mas, sim, de glosa de uso de crédito fiscal lançado pelo sujeito passivo em desencontro com o que determina a legislação nos termos do art. 314, I, e II; art. 315 do RICMS/BA. Desconformidade entre o enquadramento legal da infração e a pretensão fiscal, que são situações distintas. Infração nula de ofício, com base no art. 18, inciso IV do RPAF/99. Represento à autoridade competente para renovação do procedimento fiscal a salvo de falhas na forma do art. 21 do RPAF-BA/99. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 06/11/2018, constitui crédito tributário no valor de R\$1.451.822,79, em razão da constatação da seguinte irregularidade:

INFRAÇÃO 01 – 03.01.01 Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto nos meses de junho a dezembro de 2016, na forma dos demonstrativos e documentos às fls. 16/30 e CD/Mídia de fl. 31. Lançado ICMS no valor de R\$1.451.822,79, com enquadramento nos artigos 24 a 26 da Lei 7.014, c/c art. 305 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

Consta da descrição dos fatos de que, conforme Acórdão JJF nº 0064-01/18, esse contribuinte teve contra si o Auto de Infração nº 108529.3006/16-9 julgado procedente em parte no valor de R\$230.419,76 acostado às fls. 6/15 dos autos.

Descreve o autuante que o valor autuado foi de R\$1.682.242,55, decorrente de utilização indevida de crédito fiscal não comprovado na forma dos documentos comprobatórios de fls. 16 a 20 dos autos.

Consigna que, como não utilizou tempestivamente o crédito no próprio mês, não poderia o autuado proceder da forma como fez. Por se tratar de crédito fiscal extemporâneo é indispensável o pedido de autorização junto ao Inspetor Fazendário da repartição fazendária do seu domicílio, conforme art. 314, inc. I e II, e artigo 315 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

Além disso, diz que, conforme parágrafo 3º, do art. 315, do citado diploma legal, não poderia o autuado, mesmo autorizado, utilizar o crédito fiscal de uma única só vez, conforme fez no valor de R\$1.682.242,55 (fls. 16/20).

Para demonstrar o valor que deixou de ser recolhido efetivamente reconstruiu a apuração do ICMS no período questionado, considerando todos os créditos e débitos fiscais lançados na escrita fiscal, para assim verificar se saldo credor ou devedor, abatendo o valor de R\$230.419,76, julgado procedente na forma do Acórdão JJF nº 0064-01/18, acima citado.

Assim, diz que restou o valor de R\$1.454.651,79 para estornar, no refazimento da apuração do ICMS, mensalmente nos períodos em questão, considerando os recolhimentos efetivamente efetuados pela autuada às fls. 16 a 17 e 31 a 30.

O sujeito passivo, às fls. 29/35 dos autos, apresenta defesa administrativa, na qual impugna o Auto de Infração em tela, conforme a seguir passo a expor:

Preliminarmente, diz ser pessoa jurídica de direito privado, sediada na Rua dos Franciscanos, 392, Porto Seco Pirajá, Salvador/BA, CEP 41.233-040, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 24.073.694/0002-36, com Inscrição Estadual sob o nº 037.076.287, vem respeitosamente perante V. Sa., neste ato representado por sua advogada legalmente constituída nos termos do instrumento de procuração em anexo, que deverá ser intimada de todos os atos concernentes ao presente processo administrativo, sob pena de nulidade no caso da sua inobservância, uma vez que totalmente inconformado com a lavratura do auto de Infração em epígrafe, vem, respeitosa e tempestivamente, apresentar sua defesa.

I. Da Nulidade do Auto de Infração – Falta de identificação da real infração.

Diz que está sendo compelida a recolher aos cofres públicos o valor principal de ICMS de R\$1.451.822,79, sob a seguinte alegação: *“Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre o(s) valor(es) de imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto.”*

Surpresa com esta acusação, registra que vem perante os senhores Julgadores esclarecer que não tem nenhum desencontro entre o imposto recolhido e o que está escriturado na EFD - Escrituração Fiscal Digital, nem na DMA do período em questão.

No mesmo destaca que a empresa possui saldo credor em seu ICMS Normal constante de sua conta corrente fiscal, regularmente escriturado, não tendo imposto a recolher. Diz que recolheu Substituição Tributária e Antecipação Parcial no período. Assinala que não há prova no processo de que há algum desencontro entre a escrituração fiscal e os recolhimentos da empresa.

Neste sentido, pleiteia a empresa que seja decretada a nulidade do presente Auto de Infração, baseado na alínea ‘a’, do inciso IV, Art. 18 do RPAF, que descreve.

Destaca que o que está sendo enquadrado no presente processo não é o que está contido no mundo fático. Diante disso, percebe-se uma total insegurança jurídica para o Estado numa eventual tentativa de inscrição do pretense lançamento como título executivo para cobrança em Dívida Ativa do Estado.

Neste sentido, requer a defendente, que seja decretada a nulidade do presente Auto de Infração, em face dos flagrantes vícios demonstrados acima.

Todavia, por amor ao debate adentrará ao mérito da autuação para demonstrar, cabalmente, a total improcedência da autuação da forma que se passa a aduzir.

Diz que, avançando-se na descrição dos fatos do Auto de Infração constante do presente PAF, destaca:

*“Conforme Acórdão JJF ns 0064-01/18, esse contribuinte teve o auto de infração nº 108529.3006/16-9 julgado procedente em parte no valor de R\$ 230.419,76. fls. 6 a 15 e 18 a 19 O valor total autuado foi de R\$1.682.242,55 decorrente da utilização indevida de crédito fiscal não comprovado através de documentos comprobatórios. fls. 16 a 20. Como não utilizou tempestivamente o crédito fiscal no próprio mês, não poderia o autuado proceder da forma como fez, por se tratar de crédito fiscal extemporâneo é indispensável o pedido de autorização junto ao Inspetor Fazendário da repartição fazendária do seu domicílio, conforme Art. 314, I e II e Art. 315 do RICMS/Ba. Além disso, conforme parágrafo 3º do Art. 315, não poderia o autuado, mesmo autorizado, utilizar o crédito fiscal de uma única vez, conforme fez no valor de R\$1.682.242,55. fls. 16 a 20. Para constataremos o valor que deixou de ser recolhido efetivamente reconstruímos a apuração do ICMS no período questionado considerando todos os créditos e débitos fiscais lançados na escrita fiscal para assim verificarmos se saldo credor ou devedor, abatendo o valor de R\$230.419,76, julgado procedente conforme acórdão acima relacionado, fl. 18. Assim sendo, restou o valor de R\$1.454.651,79 para estornar no refazimento da apuração do ICMS mensalmente nos períodos em questão, considerando logicamente os recolhimentos efetivamente efetuados pela autuada, fls. 16-17 e 21 a 30.”*

Consigna que, da leitura do texto acima destacado, não se consegue ao certo saber a real motivação da autuação. Ao mesmo tempo afirma que a empresa tem direito ao crédito, mas está sendo autuada novamente.

Não obstante esta dificuldade, a defendente diz esclarecer que, em referência ao auto de infração 108529.3006/16-9, que foi lavrado contra a defendente em 2016 para estornar crédito considerado indevido no valor de R\$1.682.242,55, o mesmo foi reduzido em Julgamentos nas duas instâncias para R\$230.419,76, vindo agora o Fisco querer exigir a diferença de R\$1.451.822,79.

Diz que esse auto foi lavrado por ter a empresa lançado a crédito, valor referente a Crédito Presumido previsto no Art. 6º do Decreto 7.799/00, referente às suas vendas interestaduais, já que é possuidora de Termo de Acordo - Atacadista, crédito este que tem direito, indiscutivelmente. Haja vista que não lançou nos meses próprios, o fez de forma acumulada no mês de Maio/2016 e em nada contraria a legislação do ICMS/BA.

Registra que não se tratou de falta de apresentação de documentos comprobatórios, como dito naquele auto, ou seja, a empresa é que foi prejudicada por não ter se creditado na época própria. Tanto que, por isso, o auto foi reduzido nas duas instâncias.

Observa que o próprio presente Auto de Infração afirma que a empresa tem direito ao crédito realizado, efetivamente porque a empresa o possui, tendo em vista ser detentora de Termo de Acordo-Atacadista, regulamento pelo Decreto 7.799/00.

Apenas se questiona agora no presente auto de infração que a empresa deveria ter solicitado autorização prévia. Ora, senhores julgadores, não é razoável que a empresa tenha seu direito ao crédito atingido por duas autuações.

O que se destaca neste momento é que não houve prejuízos ao Estado, sendo razoável, portanto, que seja julgado improcedente o presente lançamento fiscal. Reforçamos este pedido, adicionando o fato de que, admitindo-se que a empresa sendo obrigada a pagar este auto, e o fizesse, para depois solicitar autorização ao crédito, como agora está sendo condicionado, seria impossível realizá-lo, haja vista que quando da apuração do citado valor acumulado de créditos passados que não tinham sido aproveitados na época própria, que foi em Maio de 2016, e em se referindo a meses passados, há valores referentes ao período de 2011, 2012, 2013, exercícios estes que já estão prescritos para efeito de utilização de créditos no exercício atual, por ter mais de 5 anos.

Portanto, qualquer decisão diferente da Improcedência, obrigando a empresa a fazer pedido de autorização para utilização posterior do crédito se torna inócuo porque terá passado o prazo legal de 5 anos para utilização.

Diz que a empresa perderia o crédito ao qual tem direito, o que viria a ferir de morte a própria essencialidade do ICMS, qual seja, a não cumulatividade.

Observa a falta de razoabilidade na situação em análise. Diz que por duas vezes, na primeira foi o valor reduzido, agora a fiscalização retoma a medida de querer cobrar crédito o qual a empresa tem direito, e mesmo que pague o presente auto de infração, não tem mais como utilizá-lo, por conta da prescrição de valores referentes a períodos já ultrapassados em mais de 5 anos.

Diz que não houve falta de recolhimento do imposto por desconhecimento entre a escrita fiscal da empresa e sua arrecadação, como está enquadrada a infração. A empresa apenas descumpriu uma obrigação acessória, qual seja, a de solicitar autorização prévia. O crédito é admitido pela própria fiscalização.

Destaque-se ainda que anteriormente o procedimento previsto na legislação era o de a empresa se creditar e apenas comunicar ao Fisco, que foi como procedeu.

Ante o exposto, requer neste momento que por questões de justiça seja declarada a improcedência do presente Auto de Infração. Também diz que em homenagem ao Princípio da Verdade Material, protesta a Peticionária pela posterior produção de todos os meios de prova admitidos em Direito, especialmente documental, além da inexorável determinação de diligência fiscal, para que, um auditor estranho ao feito, possa apresentar suas imperiosas considerações acerca do entendimento desta malfadada exação fiscal.

Às fls. 52/53, o autuante apresenta Informação Fiscal, destacando que a O.S. nº 505485/18 foi destinada ao refazimento do auto de infração 108529.3006/16-9 conforme Acórdão JJF Nº 0064-01/18 (folhas 06 a 15).

Diz que refez a apuração da conta corrente do ICMS, mensalmente onde estornou o crédito de R\$1.451.822,79 (R\$1.682.242,55 - R\$230.419,76), lançado no mês de maio 2016, extemporaneamente sem autorização da Sefaz.

Mais adiante, destaca que o sujeito passivo não se conformando com a lavratura do Auto de Infração em epígrafe, do qual foi cientificada em 07/11/2018, apresentou defesa pedindo a nulidade do auto de infração alegando a falta de identificação da real infração e finalmente a improcedência do presente Auto de Infração por não haver prejuízo fiscal.

Finaliza, portanto, a Informação Fiscal destacando que a infração foi devidamente identificada conforme demonstrativos anexos páginas 16 a 30.

## VOTO

Trata-se de novo lançamento fiscal decorrente da orientação do resultado da decisão proferida no Auto de Infração nº 108529.3006/16-9, tendo em vista que a primeira instância, através do Acórdão JJF Nº 0064-01/18, em sessão do dia 08/05/2018, julgou procedente em parte, com recomendação da autoridade competente analisar a possibilidade de instaurar novo procedimento fiscal, para lançar, a salvo de falhas, a parcela julgada improcedente, o que foi mantido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal através do Acórdão CJF nº 0309-12/18.

Na realidade, o lançamento diz respeito ao fato de o autuado ter lançado na Escrituração Fiscal Digital (EFD), crédito fiscal no valor de R\$1.682.242,55, referente ao período de janeiro de 2011 a maio de 2016, no livro Registro de Apuração do ICMS no campo "OUTROS CRÉDITOS", segundo o contribuinte, baseado no art. 2º do Decreto nº 7.799/2000.

Consta do Acórdão JJF Nº 0064-01/18, que o autuado, no intuito de utilizar os créditos extemporâneos, levantou os valores desde janeiro de 2011 a maio de 2016, perfazendo o valor total histórico de R\$1.245.386,61, aplicou a Taxa SELIC do período, encontrando o valor atualizado de R\$1.682.242,55 e lançou no livro de apuração do ICMS do mês de maio de 2016.

Vê-se da decisão, que é indubitoso que o Contribuinte pode lançar extemporaneamente um crédito fiscal que não tenha utilizado tempestivamente, contudo, para legitimar o lançamento tem que observar as disposições da legislação tributária do Estado da Bahia. No caso citado, como assim está posto no Acórdão JJF Nº 0064-01/18, o autuado não obedeceu às disposições do art. 314, I, e II; e do art. 315 do RICMS/BA, abaixo reproduzidos:

*Art. 314. A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte no próprio mês ou no mês subseqüente em que se verificar:*

*I - a entrada da mercadoria e a prestação do serviço por ele tomado ou a aquisição de sua propriedade;*

*II - o direito à utilização do crédito.*

*Art. 315. A escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida o art. 314 dependerá de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte.*

*[...]*

*§ 3º A escrituração dos créditos autorizada pelo fisco ou nos termos do § 1º deste decreto deverá ser realizada em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar.*

Vê-se também, na decisão proferida pela primeira instância, que, como não utilizou tempestivamente o crédito fiscal no próprio mês, jamais poderia o autuado proceder da forma como fez, pois, por se tratar de crédito fiscal extemporâneo seria necessário e indispensável que formulasse pedido de autorização junto ao Inspetor Fazendário da repartição fazendária do seu domicílio.

Além disso, concordaram os membros da 1ª JJF, consoante o § 3º do art. 315 acima reproduzido, jamais poderia o autuado, mesmo que devidamente autorizado, utilizar o crédito fiscal de uma única vez, conforme fez. Diante disso, têm-se o entendimento da 1ª JJF, de que a glosa do crédito

fiscal de que cuidava o Auto de Infração nº 108529.3006/16-9 era procedente, o que, também, coaduno com tal entendimento, dado o não cumprimento do autuado quanto às disposições do art. 314, I, e II; e do art. 315 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, acima destacado.

Todavia, entenderam os membros do colegiado, que cabia um reparo a ser feito no levantamento levado a efeito pela Fiscalização, através da autuação citada, haja vista que a acusação fiscal era de que o autuado utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, em 31/05/2018.

Na constituição do crédito reclamado no Auto de Infração nº 108529.3006/16-9 citado, verificou-se que o demonstrativo elaborado pelo autuante denominado “*LEVANTAMENTO DA UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS SEM APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO CORRESPONDENTE – INFRAÇÃO 01.02.42*” foi assim constituído:

<b>1 - Total do Débito</b>	<b>765.289,98</b>
<b>2 - Total do Crédito (2.1 + 2.2)</b>	<b>2.217.112,77</b>
2.1 - Crédito por saídas	507.144,93
2.2 - Outros Créditos (2.2.1 + 2.2.2)	1.709.967,84
2.2.1-ICMS Antecipação Parcial (mês anterior)	27.725,29
2.2.2 -Outros Créditos	1.682.242,55
<b>ICMS A RECOLHER (1-2)</b>	<b>1.451.822,79</b>

Como está posto no Acórdão JJF Nº 0064-01/18, verifica-se na reprodução parcial do demonstrativo do autuante acima, referente ao mês de maio de 2016, o autuado era detentor de um crédito fiscal que não foi objeto de glosa no valor de R\$534.870,22 (R\$507.144,93 + 27.725,29), significando dizer que, do valor do débito total de R\$765.289,98, cabe deduzir o valor do crédito de R\$534.870,22, o que resulta no valor de R\$230.419,76.

Neste contexto, entenderam os membros do colegiado da 1ª JJF de que sobre o valor de ICMS de R\$230.419,76 é que, de fato, houve a repercussão do crédito utilizado indevidamente, haja vista que o imposto devido deixou de ser recolhido pelo autuado em face de um crédito indevido.

Assim, decidiram por manter procedente a autuação em relação ao valor de R\$230.419,76, julgando a acusação parcialmente subsistente, por glosa de crédito utilizado em desconformidade com a legislação (art. 314, I, e II; e art. 315 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012).

Quanto ao valor remanescente de R\$1.451.822,79 (R\$1.682.242,55 - R\$230.419,76) recomendou a 1ª JJF, na decisão do Acórdão JJF Nº 0064-01/18, em sessão do dia 08/05/2018, à autoridade competente, da unidade Fazendária de circunscrição do autuado, analisar a possibilidade de instaurar novo procedimento fiscal, no tocante à parcela do crédito fiscal utilizado indevidamente que tenha repercutido em falta de recolhimento do imposto nos meses subsequentes.

Neste contexto, como destacado pelo Autuante na Informação Fiscal às fls. 52/53 dos autos, foi expedido pela unidade Fazendária a O.S. nº 505485/18 destinada ao refazimento do Auto de Infração nº 108529.3006/16-9, conforme a decisão do Acórdão da 1ª JJF Nº 0064-01/18.

Entretanto, vê-se no novo procedimento fiscal, falhas na constituição do crédito tributário, objeto do presente Auto de Infração nº 279459.0017/18 em análise, que impele este Relator sugerir à 5ª JJF julgar nulo a presente autuação, com fundamento na alínea “a”, do inciso IV, art. 18 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, c/c com § 1º do mesmo dispositivo legal, vez que as incorreções na caracterização do Auto de Infração e a consequente fundamentação legal não são possíveis de serem corrigidas no presente lançamento fiscal.

Vejo restar razão à arguição de nulidade do sujeito passivo. Diz o defendente que está sendo compelido a recolher aos cofres públicos o valor principal de ICMS de R\$1.451.822,79, sob a alegação de ter recolhido a menor ICMS em decorrência de desencontro entre o valor de imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto. Por tal acusação, vê-se a fundamentação nos artigos 24 a 26 da Lei 7.014, c/c art. 305 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

De fato, não se trata de recomendação de refazimento da autuação por desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado nos termos da decisão do Acórdão da 1ª JJF Nº 0064-01/18,

mas, sim, de glosa de uso de crédito fiscal lançado pelo sujeito passivo em desconcontro com o que determina a legislação nos termos do art. 314, I, e II; art. 315 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, como acima destacado.

Relativamente ao valor remanescente de R\$1.451.822,79, que diz respeito à diferença entre o valor apropriado na escrita fiscal do defendente em maio de 2016 de R\$1.682.242,55 e o valor de R\$230.419,76, relativo à parcela julgada procedente no Auto de Infração de nº 108529.3006/16-9 pela 1ª JJF, na decisão do Acórdão JJF Nº 0064-01/18, em sessão do dia 08/05/2018; há de se observar duas perspectivas na constituição de novo lançamento fiscal, nos termos do art. 314, I, e II; art. 315 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

Primeiramente, se todo o crédito constituído, na escrita fiscal em maio de 2016, de fato é devido na sua totalidade de R\$1.682.242,55, como destacado na manifestação de defesa do autuado, decorrente das disposições do art. 6º do Decreto 7.799/00, conforme o Termo de Acordo (Atacadista), que diz ser possuidor.

Segundo, observar a disposição do art. 315, § 3º do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, que, além de depender de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte do uso do crédito (art. 315), sua compensação deverá ser realizada em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que o contribuinte autuado deixou de se creditar à época dos fatos geradores (§ 3º).

Neste sentido, entendo restar nulo o presente Auto de Infração, baseado no inciso “a”, art. 18 do RPAF, por desconformidade entre a pretensão fiscal e o enquadramento legal da infração, que impossibilita a aplicação do § 1º do mesmo diploma legal, vez que a incorreção apontada não pode ser corrigida neste lançamento fiscal.

Pois, não se trata de ter recolhido a menor ICMS em decorrência de desconcontro entre o valor de imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto. Trata-se, sim, de uso de crédito extemporâneo sem autorização da autoridade competente (art. 315), bem assim de possível compensação de valores mensais superiores aos créditos que efetivamente o defendente deixou de creditar à época dos fatos geradores (§ 3º). Então, mudar a acusação e, por conseguinte o enquadramento, no presente Auto de Infração, caracteriza mudança de fulcro, o que a legislação não autoriza. Neste contexto a autuação é nula.

Todavia, represento à autoridade fazendária competente para verificar a possibilidade de renovação do procedimento fiscal a salvo de falhas na forma do art. 21 do RPAF, observando o aspecto decadencial de constituição do crédito fiscal, destacando que o auto volta à situação que se chama de “espontaneidade” perante o Fisco, podendo, o autuado, usufruir o benefício da “Denúncia Espontânea” previsto pelo CTN (art. 138).

Por todo o exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração nº 279459.0017/18-0 em tela.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **279459.0017/18-0**, lavrado contra **CIL – COMÉRCIO DE INFORMÁTICA LTDA**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala das Sessões do CONSEF, de 21 de fevereiro de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - JULGADOR