

A.I. Nº - 207349.0005/18-3
AUTUADO - IMPERIAL BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
AUTUANTES - VERA LÚCIA ANDION CORTIZO e FÁTIMA FREIRE DE OLIVEIRA SANTOS
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 21.05.2019

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0073-02/19

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ÁGUA MINERAL. OPERAÇÕES DE SAÍDAS INTERESTADUAIS. ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL REMETENTE. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. O Protocolo ICMS 11/91 atribui ao fabricante de água mineral a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente ao imposto a ser retido nas operações de saídas interestaduais que efetuar, para fins de antecipação do tributo referente à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. O contribuinte Substituto não consegue provar o recolhimento do ICMS-ST retido, tampouco consta nos sistemas da SEFAZ, os respectivos pagamentos, nos períodos da autuação. Afastada a preliminar de nulidade. Autuada não elidiu a infração. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração lavrado em 12/12/2018, exige crédito tributário no valor histórico de R\$2.026.051,68, acrescido da multa de 150%, pela constatação da infração a seguir descrita:

INFRAÇÃO 01 – 08.07.01 – Deixou de proceder o recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações interestaduais realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, referente ao período de janeiro de 2015 a dezembro de 2017.

Multa tipificada no artigo 42, inciso V, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: artigo 10 da Lei nº 7.014/96 c/c as Cláusulas primeira e quinta do Protocolo ICMS nº 11/91.

A autuada impugna o lançamento, fls. 93 a 102, onde inicialmente esclarece ser uma empresa idônea, especializada na fabricação e comercialização de águas engarrafadas, atuando desde 1998 e sempre recolheu regularmente seus tributos, gerando vários postos de trabalho e grande arrecadação.

Diz que foi autuada indevidamente sob a acusação de ter deixado de proceder ao recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações interestaduais realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Passa a discorrer acerca do que entende se tratar de violação ao princípio da isonomia tributária: contribuinte de fora do Estado da Bahia é obrigado a recolher o ICMS-ST sobre a margem de valor agregado, enquanto o contribuinte, com sede no Estado da Bahia recolhe o ICMS-ST com base no valor da pauta fiscal, portanto, caracteriza-se uma diferenciação que é vedada pela Constituição.

Diz que o princípio da isonomia tributária é um postulado específico que veda o tratamento tributário desigual a contribuintes que se encontrem em situação de equivalência.

Ressalta ser a igualdade, valor de destaque na república, configurando princípio geral de direito e repercutindo no ramo tributário cujas regras devem ser observadas, como a aplicação de tratamento legal igual para todos. A busca da justiça requer preocupação com a igualdade formal e a igualdade material, transcrevendo lição do jurista Roque Carrazza.

Reproduz o art. 5º, caput da Constituição Federal, que se refere ao tema de forma genérica, enquanto o art. 150, inc. II, refere-se especificamente a matéria tributária, impedindo a diferenciação entre contribuintes que estejam em situação equivalente, não deixando espaço para privilégios em favor de quaisquer deles.

Portanto, infere que a diferenciação arbitrária é vedada, assim como aquelas ainda que fundadas, devem guardar razoabilidade e proporcionalidade, justificando-se tanto a sua existência como a sua medida. Na área tributária, o princípio visa as determinações nos normativos discriminatórios, que considera vetores de privilégios.

Afirma que no presente caso, se verifica um inegável favoritismo aos contribuintes sediados no Estado da Bahia, uma vez que os mesmos recolhem a substituição tributária do ICMS com base nos valores estabelecidos por PMC – PREÇO MÁXIMO DE VENDA AO CONSUMIDOR, enquanto que os contribuintes sediados em outras unidades da Federação, recolhem o ICMS-ST com base no MVA – Margem de Valor Agregado, o que onera os produtos originários fora da Bahia.

Apresenta como exemplo o caso de duas empresas que vendem um mesmo produto no Estado da Bahia, sendo uma, aqui sediada e a outra, fora do estado. Ambas produzem água mineral de 200 ml s/gás, em caixas com 48 unidades, cujo valor do produto para ambas é R\$9,25.

A empresa sediada na Bahia, terá como base de cálculo do ICMS-ST, o valor pelo qual o produto será vendido, que corresponde em torno de R\$13,75. Já a empresa sediada em outro estado, recolherá o ICMS-ST, tendo como base de cálculo o valor do custo de produção, somado a uma porcentagem estipulada pela SEFAZ-Bahia, denominada MVA – MARGEM DE VALOR ADICIONADO, fazendo com que o valor da base de cálculo seja o valor da mercadoria adicionado a um percentual.

Acrescenta que este percentual vem sendo estipulado de maneira desproporcional ao valor de mercado, impondo a empresa sediada fora da Bahia uma base de cálculo no valor de R\$9,25 somada a 129% o que equivale a R\$21,18.

Conclui com o exemplo, que fica clara a existência de uma violação a isonomia tributária, vez que as empresas sediadas em outros estados da Federação acabam por recolher o ICMS-ST, tendo como base de cálculo um valor superior, se comparado a base de cálculos das empresas sediadas na Bahia.

Visando preservar o citado princípio, defende que o cálculo da substituição tributária do ICMS para empresas de fora do Estado da Bahia, deverá ser feita da mesma forma como é feito para as contribuintes locais, alcançando com isso o real valor devido, referente ao ICMS-ST.

Afirma ser clara a constitucionalidade contida nas bases de cálculo do ICMS-ST, portanto entende que o auto de infração deve ser considerado nulo.

Grifa que existe excesso nos valores cobrados a título de ICMS-ST, pois os mesmos encontram-se em patamares superiores aos realmente devidos.

Explica que os valores encontrados com a aplicação da margem de valor agregado estão muito diferentes do valor, que entende real, comparado com preço do produto quando vendido, tornando onerosa a atividade.

Apresenta os dados constantes nas notas fiscais nº 133.849, 133.938, 133.641 e 133.734, conforme resumo reproduzido a seguir.

ITEM/Nº DA NOTA FISCAL	133.849	133.938	133.641	133.734
PREÇO DE COMERCIALIZAÇÃO PELO ADQUIRENTE (A)	13.443,43	13.721,81	726,73	55,01
BASE SUPERIOR AO PREÇO DE VENDA (B)	20.515,74	20.818,84	1.071,60	84,97
DIFERENÇA (C=B-A)	7.072,31	7.097,03	344,87	29,96
CRÉDITO DO ICMS (D)	1.273,02	1.277,46	62,08	5,39
ICMS-ST (E)	2.613,63	2.630,49	132,98	10,86
VALOR DEVIDO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (F=E-D)	1.340,61	1.353,03	70,90	5,47
DIFERENÇA ST PAGO A MAIOR (G=E-F)	1.273,02	1.277,46	62,08	5,39

Dos dados apresentados, conclui que o ICMS-ST é cobrado sobre valores muito superiores ao valor da venda dos produtos, resultando em recolhimentos a maior o que daria direito ao contribuinte posteriormente receber este valor recolhido, que considera indevido.

Assim sendo, diz que mesmos nos casos em que não houve o pagamento do ICMS-ST pelo contribuinte, existe, no seu entendimento, um crédito decorrente da venda do produto pelo contribuinte substituído por um preço menor, do que o que fora usado para calcular o ICMS-ST.

Portanto, reafirma, ser o presente auto de infração nulo, vez que o valor cobrado a título de ICMS-ST não fora reduzido do crédito decorrente da venda do produto pelo substituído em valores menores, do que os verificados através da margem de valor agregado.

Aborda a necessidade de compensação dos valores constantes “nas GNER’s” que foram recolhidas a maior conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, externado em Recurso Extraordinário RE-593849, com repercussão geral, onde o “*STF, por maioria, declarou o direito dos contribuintes à restituição do montante recolhido a maior quando o fato gerador ocorresse em dimensão inferior a presumida à luz do artigo 150, parágrafo 7º da CF/88.*”, reproduzindo trecho do Acórdão do STF – Recurso Extraordinário 593.849/MG, Rel.: Ministro Edson Fachin, julgamento em 19/10/2016.

Afirma que é devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente, se a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida. Ou seja, o contribuinte tem direito a rever a diferença entre o valor do tributo recolhido a título de ICMS-ST e aquele realmente devido no momento da venda.

Relata que recolheu valores referentes ao ICMS-ST, através de Guias Nacionais de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNER, entretanto a fiscalização não considerou tais valores para abater os valores exigidos.

Infere, portanto, que diante da decisão do STF, tem o direito a ser restituída da diferença do tributo recolhido a título de ICMS-ST, e o tributo calculado com base no real valor da venda, devendo o crédito ser compensado com o débito existente, aqui autuado.

Repisa que o fato leva a nulidade do auto de infração em virtude do lançamento tributário ter cinco requisitos básicos a serem estabelecidos, haja vista a alteração na quantificação do tributo.

Requer tornar sem efeito o auto de infração, em discussão, evitando quaisquer efeitos dele decorrentes.

Subsidiariamente pede que em não sendo anulada a autuação, seja o auto de infração recalculado com redução do crédito decorrente da venda do produto em valores inferiores pelo contribuinte substituído, com fulcro em todos os elementos de fato e de direito expostos.

As autuantes prestam a informação fiscal às fls. 119 a 122 onde após reproduzirem os argumentos defensivos apresentam as informações a seguir.

Explanam que os trabalhos de fiscalização objetivaram a verificação da ocorrência da retenção do ICMS-ST nas notas fiscais e seus respectivos pagamentos, incidentes sobre operações com água mineral, mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, conforme Protocolo ICMS, que firmaram os Estados da Bahia e Sergipe.

Informam que a autuada é contribuinte regularmente inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, na condição de Substituto Tributário, ficando, portanto, obrigada ao cumprimento das normas dispostas na legislação estadual.

Afirmam que a autuação teve como base, o confronto entre os valores de ICMS-ST retidos nas notas fiscais de vendas para a Bahia, Anexo 2.1, e os valores recolhidos através das GNRE, Anexo 3, que resultou na apuração das diferenças de valores não recolhidos.

Defendem que não cabem discussões se o ICMS-ST do contribuinte substituto fora do Estado é maior do que o valor que supostamente seria pago quando a venda é realizada por contribuinte sediado na Bahia, sendo que a infração cometida pelo autuado foi não ter recolhido aos cofres do

Estado da Bahia os valores que foram retidos nas notas fiscais de venda para contribuintes situados neste estado.

Quem arcou com custo decorrente da retenção do ICMS-ST, foi o adquirente, assim, foi oneroso para este contribuinte localizado na Bahia, e não, para o remetente, no caso, a empresa autuada, ressaltam as autuantes.

Reiteram que o cálculo do imposto a ser retido e recolhido foi realizado conforme determina a legislação específica e de acordo com o Protocolo ICMS 11/91, que prevê no seu parágrafo 4º da Cláusula quarta, que nas vendas para o estado da Bahia, a MVA a ser aplicada é a prevista na sua legislação interna, qual seja, a contida no Anexo 1 do RICMS/2012 no item 3, subitens 3.1 a 3.6.

Frisam que o cálculo do imposto retido foi efetuado pelo próprio contribuinte de maneira correta, ou seja, usando a MVA prevista na legislação supracitada.

Garantem que o ICMS-ST reclamado, corresponde aos valores de ICMS-ST retido, constantes nas notas fiscais eletrônicas.

Esclarecem que a autuação não reclama o ICMS-ST retido a menor e sim, ICMS-ST retido e não recolhido, portanto, não tem guarida a alegação com base no julgamento do Recurso Extraordinário RE 593849/MG, julgado com repercussão geral, em razão de não se aplicar a esta autuação, haja vista que o valor reclamando corresponde ao imposto retido e não recolhido.

Ratificam a autuação realizada na forma regulamentar, não acatam o pedido de anulação do auto de infração e solicitam que seja decretada a procedência do auto de infração.

É o relatório.

VOTO

No auto de infração, em apreço, consta uma única infração imputada ao sujeito passivo referente ao não recolhimento do ICMS-ST, retido na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações interestaduais de produto incluído no Protocolo ICMS 11/91, em operações realizadas para contribuintes sediados no Estado da Bahia, no período de 2015 a 2017, conforme relatado.

Inicialmente, constato que a empresa autuada encontra-se inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia na condição de SUBSTITUTO/RESPONSÁVEL ICMS DESTINO, desde 15/10/2014, condição cadastral reservada às pessoas jurídicas sediadas em outras unidades da Federação que efetuam remessas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária para contribuintes estabelecidos neste Estado, observado o disposto em convênios e protocolos dos quais a Bahia seja signatária, consoante art. 2º inc. III, alíneas “a” e “b” do RICMS/2012.

Após análise dos autos, verifico que o lançamento se encontra revestido de todas as formalidades necessárias, não havendo violação de qualquer princípio que rege o Direito Constitucional, Administrativo ou Tributário, em particular os inerentes ao processo administrativo fiscal.

Os direitos ao contraditório e à ampla defesa foram devidamente observados, já que a autuante expôs com clareza a fundamentação fática e jurídica, na medida em que descreveu a infração, fundamentando com a indicação dos demonstrativos e documentos acostados ao procedimento, bem como de seus dados e cálculos, assim como indicou de forma precisa a base legal.

A autuada foi cientificada do início da ação fiscal através do Domicílio Tributário Eletrônico em 25/10/2018, conforme fl. 04.

Os demonstrativos elaborados pelas autuantes e apensos aos autos às fls. 08 a 20, mostram com clareza e precisão os valores levantados com base nos documentos do contribuinte que serviram de base para o lançamento, explicitando de forma didática toda a metodologia aplicada, inclusive considerando e abatendo os valores recolhidos a título de ICMS-Substituição Tributária conforme extratos dos registros do sistema de arrecadação da SEFAZ, às fls. 22 a 83.

Cabe também destacar que a cópia do auto de infração, do demonstrativo de débito, dos levantamentos fiscais anexos, cópias das relações dos recolhimentos efetuados por meio da GNER foram recebidos pela autuada inclusive gravados em mídia CD, conforme fls. 88 e 89.

A nulidade suscitada pela defesa se fundamento na suposta ocorrência de inconstitucionalidade contida nas bases de cálculo do ICMS-ST, por violação ao princípio da isonomia tributária por entender que na tributação, motivo da autuação ocorre “...*favoritismo aos contribuintes sediados no Estado da Bahia, uma vez que os mesmos recolhem a substituição tributária do ICMS com base nos valores estabelecidos por PMC – Preço Máximo de Venda ao Consumidor, enquanto que os contribuintes sediados fora do Estado da Bahia, recolhem o ICMS ST com base no MVA-Margem de Valor Agregado, o que leva a uma onerosidade maior aos produtos de origem de outros estados da Federação.*”

Oportuno ressaltar que este Colegiado não tem competência legal para declarar a inconstitucionalidade de normativos, tampouco negar a aplicação de ato emanado de autoridade superior, consoante art. 167, incisos I e III do RPAF/99, portanto, afasto a nulidade suscitada.

Entretanto, cabe registrar acerca do questionamento da defesa quanto a pretensa violação ao princípio da Isonomia, pela aplicação das regras estatuídas pelo regime de substituição tributária.

Na essência do regime da substituição tributária é concentrar a arrecadação tributária de mercadorias, cuja comercialização é muito pulverizada, dando as administrações tributárias, eficiência e ao contribuinte, simplificação e facilidades no cumprimento de sua obrigação principal.

Portanto, o legislador, através de norma específica, transfere a responsabilidade pela apuração e recolhimento do imposto de toda a cadeia de circulação, da produção até o consumo, para um pequeno ou reduzido número de produtores, fabricantes ou importadores, retirando essa obrigação dos contribuintes que se encontram nas fases intermediárias de circulação, os distribuidores e varejistas, concentrando os controles a fiscalizatórios a um conjunto de empresas de número reduzido.

O funcionamento desse instituto determina o enquadramento de alguns produtos na substituição tributária do ICMS, amparada na Constituição Federal no art. 155, §2º, inc. XII, alínea “b” e na Lei Complementar nº 87/96.

A citada Lei Complementar determina no seu art. 9º que a adoção do regime de Substituição Tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados, cujas normas gerais a serem observadas foram estabelecidas no Convênio ICMS 81/93.

Ao definir os produtos que se submeterão ao regime de substituição tributária, o legislador tem como pressuposto dar uniformidade de tratamento aos contribuintes de um determinado segmento da atividade produtiva, utilizando diversas técnicas na elaboração da norma sempre com fundamento em pesquisas e discussões com os setores envolvidos.

Um parâmetro importante na implantação do sistema de substituição tributaria consiste na fixação da margem de valor adicionado – MVA, cuja intenção é impedir a diferença nos preços e também na concorrência entre as empresas de estados diferentes, geradas por uma questão de diferença entre as alíquotas, com vistas a assegurar a prevalência de alguns princípios importantes no Direito Tributário, entre eles a isonomia tributária, cujo conteúdo estabelece a vedação de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem na mesma situação ou em situação equivalente.

Pelo exposto, resta demonstrado que o regime de substituição tributária tem como pressuposto exatamente diminuir as desigualdades de tratamento tributário, portanto são insubstinentes as alegações defensivas de quebra da isonomia tributária.

Em outra arguição de nulidade, a defesa argumenta que o ICMS-ST é cobrado sobre valores muito superiores ao valor da venda dos produtos, o que levaria a um crédito tributário a ser recebido posteriormente pelo recolhimento a maior, mesmo não havendo o pagamento do imposto pelo

contribuinte, ainda assim existe um crédito decorrente da venda do produto pelo contribuinte substituído por um preço bem mais baixo, do que o que fora usado para calcular o ICMS-ST. Assim, defende a nulidade “...vez que o valor cobrado a título de ICMS-ST não fora reduzido do crédito decorrente da venda do produto pelo substituído em valores bem mais baixos, do que os verificados através da margem de valor agregado.”

O argumento não se sustenta por total ausência de respaldo legal. Nesse sentido, cabe lembrar que o lançamento é um ato administrativo vinculado conforme art. 142 do CTN, regendo-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

A autuação observou estritamente o que determina as normas vigentes para a matéria tratada, de modo que não persiste, tampouco se sustenta a alegação de nulidade, pois se for assim admitido, implicaria em adotar procedimentos que não se encontram previstos na legislação.

A autuada afirma ser necessária a compensação em relação as GNRE's que foram recolhidas a maior, recorrendo a decisão do STF do Recurso Extraordinário 593.849/MG, Relator: Ministro Edson Fachin e defende que “*Diante da decisão do STF, fica claro que a Autuada detém o direito de ter restituída a diferença do tributo recolhido previamente, e o tributo calculado com base no real valor da venda.*”.

Cabe esclarecer que o referido julgado que tem repercussão geral, estabelece a seguinte tese: “*É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária ‘para frente’, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.*”.

A garantia do direito à restituição decidida pelo STF, não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens do sistema, que garante a qualquer contribuinte que realizou operações em que o valor estimado pelo fisco da base de cálculo do ICMS-ST em valor maior que o da operação realizada, poderá valer-se da decisão e apurar créditos e pretender a restituição.

Definitivamente não é o caso tratado no auto de infração, posto que ficou claro e muito bem evidenciado e demonstrado nos autos, que a autuada não recolheu o ICMS-ST retido dos contribuintes destinatários, que em última análise, arcaram com o ônus do pagamento do tributo.

Dessa forma, não há que se falar em restituir o que não foi sequer recolhido.

Quanto a alegação da autuada de que “...recolheu valores referentes ao ICMS-ST, através de Guias Nacionais de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNER's, sendo que o Fisco da Bahia, não utilizou tais valores para abater os valores cobrados.”, não se sustenta, depois do exame dos levantamentos apenso aos autos às fls. 11 a 13, fica demonstrado que todos os valores recolhidos pela autuada foram devidamente considerados e deduzidos.

O Protocolo ICMS 11/91, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cerveja, refrigerantes, água mineral ou potável e gelo, incluídas no Anexo 1 do RICMS/2012 no item 2 e subitens, vigente em 2015, no item 3 e subitens do citado anexo vigentes em 2016 e 2017, dar respaldo a exigência da retenção e recolhimento do ICMS-ST nas operações interestaduais com água mineral destinada a contribuinte sediados na Bahia.

Ressalto que a autuada não contesta o fato de não ter procedido ao recolhimento do ICMS-ST, retido, cuja defesa se restringiu a alegações genéricas e arguições de nulidade, todas rejeitadas.

Portanto, resta demonstrado que o ICMS-ST retido nas vendas de mercadorias sujeitas à substituição tributária para contribuintes localizados no Estado da Bahia, não foi recolhido pela empresa autuada, estando escorreito o lançamento, não merecendo qualquer reparo.

Os valores retidos na condição de contribuinte substituto nas operações de vendas das mercadorias sujeitas à substituição tributária, não sendo recolhidos aos cofres estaduais constitui uma possível prática de crime contra a ordem tributária, conforme definido no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, haja vista que o ônus financeiro coube aos adquirentes baianos dos produtos.

Segundo a citada norma, constitui crime contra a ordem tributária “*deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos*”.

Diante do exposto, considero subsistente a infração e julgo PROCEDENTE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar PROCEDENTE o Auto de Infração nº 207349.0005/18-3, lavrado contra **IMPERIAL BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$2.026.051,68, acrescido de multas de 150%, prevista no art. 42, inc. V, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Recomendam os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, que os autos sejam remetidos à Procuradoria Geral do Estado – PGE para a adoção das medidas cabíveis com vistas à apuração de possível prática de crime contra a ordem tributária, conforme definido no art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137/1990, em consonância com o art. 129-A do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, onde prevê que ao tomarem conhecimento de fato que possa caracterizar infração penal de natureza tributária, tal como crime de sonegação fiscal ou crime contra a ordem tributária, os setores competentes da Secretaria da Fazenda farão representação, a ser encaminhada ao Ministério Público para início do processo judicial.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de abril de 2019.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR