

A. I. N° - 281077.0001/21-0
AUTUADA - BAHIACARBON AGRO INDUSTRIAL LTDA.
AUTUANTE - ANDREA FALCÃO PEIXOTO
ORIGEM - DAT NORTE / INFRAZ RECÔNCAVO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 12.07.2022

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0104-05/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ESTORNO DE DÉBITO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. Trata-se de crédito presumido de 80% do imposto incidente nas saídas de carvão ativado a partir da casca de dendê. O autuado aplicou o crédito presumido na apuração do imposto de outros produtos oriundos do processo produtivo do carvão ativado. O benefício do crédito presumido é específico para o produto carvão ativado, não alcançando subprodutos derivados do processo produtivo do carvão ativado. Infração mantida sem alterações. 2. RECOLHIMENTO A MENOS. a) DIVERGÊNCIA ENTRE O VALOR DO IMPOSTO RECOLHIDO E O ESCRITURADO NA EFD. b) ERRO NA APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA NAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS INTERNAS DE MERCADORIAS. Divergências no recolhimento do imposto devidamente comprovadas na ação fiscal. Itens integralmente mantidos. Apurada a existência de irregularidade processual na peça de defesa que foi subscrita por advogado sem a correspondente juntada ao PAF do instrumento de representação. Providencia saneadora do feito não atendida pelo contribuinte mesmo após a conversão dos autos em diligência. Lançamento fiscal, no mérito, revisado de ofício pela Junta de Julgamento. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 30/03/2021 para exigir ICMS no valor principal de R\$ 72.475,02, contendo as seguintes imputações fiscais:

Infração 01 – 001.004.006 – Utilizou indevidamente crédito fiscal presumido de ICMS. Demonstrativo: Crédito Presumido Indevido. Ocorrência verificada nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, setembro e novembro de 2018; janeiro, fevereiro, abril, maio, julho, setembro e outubro de 2019. Valor exigido: R\$ 67.824,75. Acrescido da multa de 60% do valor do imposto, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 – 003.001.004 - Recolheu a menor ICMS, em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o valor informado em documentos e livros fiscais, em declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos. Demonstrativo: Recolhimento a Menor de ICMS – EFD. Ocorrência verificada no mês de agosto de 2018. Valor exigido: R\$ 4.000,00. Acrescido da multa de 60% do valor do imposto, prevista no art. 42, inc. II, alínea “b” da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 - 003.002.002 - Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Demonstrativo: Débito a menor – Erro na Aplicação da Alíquota (CFOP vs. UF). Ocorrência verificada nos meses de janeiro, março, abril, maio, junho, setembro, outubro e novembro de 2018; janeiro, fevereiro, abril, maio, junho, julho, setembro, outubro, novembro e dezembro

de 2019. Valor exigido: R\$ 650,27. Multa de 60% do valor do imposto, prevista no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Documentos que integram a peça de lançamento: a) Termos de Ciência do A.I. via DTE (Domicílio Tributário Eletrônico), formalizada em 09/02/2021; b) Demonstrativos de Apuração do imposto das respectivas infrações; c) mídia eletrônica contendo os arquivos da autuação em formato digital – documentos inseridos entre as fls. 06 a 15 dos autos.

Contribuinte notificado do Auto de Infração em 31/03/2021, através do DTE (Domicílio Tributário Eletrônico). Peça de defesa protocolada em 31/05/2021 (fls. 18 a 20), subscrita por advogado.

Inicialmente o contribuinte destacou a tempestividade da medida impugnatória. Discorreu que teve ciência de autuação registrada em 31/03/2021, devendo ser considerada a presente Impugnação tempestiva, em 31/05/2021, diante do prazo de 60 (sessenta) dias estabelecido pelo art. 123 do Decreto 7.629/99.

Ao ingressar nas razões de mérito discorreu que a empresa BAHIACARBON AGROINDUSTRIAL LTDA. desenvolve atividade de fabricação de óleos vegetais, utilizando como matéria-prima a casca de coco de dendê.

Informou que todos os produtos fabricados no período autuado ou resultaram em matéria-prima para a produção do óleo de dendê; ou na industrialização do carvão ativado e do aroma de fumaça, que são apenas subprodutos do seu processo produtivo.

Dentro desse contexto, a defesa afirmou que é conferida à empresa autuada a utilização de créditos presumidos de ICMS, nos termos da legislação vigente, para efeito de apuração do saldo de imposto a pagar mensalmente, tendo sido glosadas as parcelas utilizadas dos referidos créditos presumidos, em confronto ao que dispõe os art. 49 da Lei 7.014/96 e o art. 270 do RICMS/BA. Aplicada ainda uma multa de 60% sobre o valor principal, tendo em vista o disposto no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96.

Ao contestar o mérito da **Infração 01** a Impugnante declarou, mais uma vez, que atua no seguimento de fabricação não apenas de carvão ativado, mas de aroma de fumaça e de granulado à base de carvão ativado, subproduto da fabricação do primeiro, utilizando a matéria-prima carvão/material carbonizado originado da casca do coco de dendê.

Sendo assim, de acordo com a legislação vigente, mais especificamente, do art. 270, VI, do atual RICMS, a impugnante faz jus ao crédito presumido de ICMS relativo à 80% do imposto devido na saída, no caso de carvão ativado fabricado a partir da casca do coco do dendê.

Na sequência a defendant declarou que os créditos fiscais presumidos são **benefícios fiscais** outorgados pela legislação tributária ao contribuinte. Consistem em uma técnica de tributação que visa a alcançar uma determinada finalidade, como, por exemplo, **estimular a circulação de mercadorias, reduzindo a oneração de determinados setores da atividade econômica**.

Nessa linha de entendimento, segundo a defesa, não faria sentido que o crédito presumido estivesse limitado exatamente a circulação do carvão ativado, desconsiderando os subprodutos dessa fabricação, cuja matéria-prima incentivada é a mesma, o carvão da casca do coco de dendê. Neste caso está em discussão a literalidade da lei, cuja interpretação desenvolvida pelo fisco na autuação prejudica todo o seguimento econômico envolvido.

Reafirmou que o objetivo da norma é incentivar a cadeia produtiva da casca de coco de dendê e do carvão ativado, tornando o seguimento competitivo no mercado nacional, de tal forma que deve ser admitida a interpretação ampla do instituto, viabilizando a utilização do crédito presumido conforme escruturado pelo autuado.

Assim, a partir da previsão legal do crédito presumido, que não diferencia os produtos dos subprodutos incentivados, não poderia a Administração Pública pretender criar um limite ao benefício, sob pena de nítida e inegável ilegalidade.

Em relação aos demais produtos fabricados, a exemplo da amêndoia de coco do dendê e o granulado, que é o próprio carvão ativado, afirmou que **todos são utilizados como matéria-prima**, portanto, devem ser incentivados com o crédito presumido previsto na legislação de regência, considerando que a essência do benefício é garantir a competitividade de toda a cadeia de produção.

Ressaltou ainda a defesa que a autuação fiscal também não merece prosperar, tendo em vista que, se não for assegurado o direito ao uso do crédito presumido para os produtos elencados, não poderia a auditoria desprezar a apuração da base de cálculo do **ICMS no sistema de conta corrente fiscal, conforme previsto no art. 304 e 305 do RICMS**. Se o autuado não faz jus ao crédito presumido, faz jus ao crédito relativo às entradas das mercadorias utilizadas como matéria-prima, nos termos do art. 309, I, “b” do RICMS, razão também a **vulnerar os valores cobrados pela autoridade fiscal**.

A defendente sustentou que a autoridade responsável pelo lançamento deveria cotejar as notas glosadas, quando referentes a cancelamento e devoluções com a hipótese de produto não enquadrado no art. 270, VI do RICMS, tendo em vista o lançamento de duplicidade, *bis in idem*, o que é totalmente vedado pela legislação.

Neste sentido, disse ser evidente que a auditoria realizada não agiu com o costumeiro acerto, devendo ser julgado improcedente o lançamento, considerando a desconformidade do procedimento adotado com as normas encartadas no Regulamento.

Ao concluir a peça defensiva o contribuinte requer o recebimento da presente impugnação, suspendendo-se a exigibilidade do débito tributário lançado com a decorrente declaração de improcedência das cobranças que integram a infração 1.

INFORMAÇÃO FISCAL prestada pela autuante, em 26 de julho de 2021, peça processual juntada entre as fls. 25 a 27 dos autos.

Após fazer uma síntese dos fatos que conduziram às exigências fiscais, a autuante passou a discorrer acerca de cada ponto levantado pelo contribuinte na peça defensiva.

Discorreu que o autuado contesta a infração 01 por entender ter direito a utilização do crédito presumido previsto no art. 270, VI do RICMS/Ba, nas saídas de “aroma de fumaça” e “granulado à base de carvão ativado”, afirmando que estes são subprodutos da fabricação de carvão ativado. Embora o “aroma de fumaça” e o “granulado à base de carvão ativado” não sejam produtos expressamente dispostos no art. 270, VI do RICMS/Ba ambos são produzidos a partir do carvão/carbonizado, e por serem subprodutos do carvão ativado deveria a Auditoria ter concedido o crédito presumido previsto no RICMS que apresenta a seguinte redação:

Art. 270. São concedidos os seguintes créditos presumidos do ICMS para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e de apuração do imposto a recolher, em opção ao aproveitamento de quaisquer outros créditos vinculados às referidas operações ou prestações:

(...)

VI - aos fabricantes de leite de coco, coco ralado, óleo de dendê e de carvão ativado a partir da casca do coco de dendê, equivalente a 80% (oitenta por cento) do imposto incidente nas saídas desses produtos.

Na sequência, a autuante declarou não ter promovido qualquer inovação interpretativa, considerando o mandamento regulamentar em toda a sua plenitude, significado e alcance, pois a legislação neste caso concreto é clara, dispondo expressamente quais produtos estão amparados pelo benefício do crédito presumido, não havendo lacunas para se recorrer à analogia ou à equidade.

Informou, na sequência, que o Código Tributário Nacional, em seu art. 108, dispõe que, “na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará da analogia e da equidade”. Portanto o aplicador da lei só recorrerá a esse meio na ausência de disposição expressa e específica. Em virtude de tais restrições é que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”, enquanto o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Neste caso, o benefício do crédito presumido está embasado numa norma de conduta. A empresa, a partir da casca do dendê, precisa fabricar o carvão ativado e promover a saída desse produto para ter direito à 80% do ICMS devido como crédito.

Os produtos, objeto da impugnação empresarial, “aroma de fumaça” e “granulado à base de carvão ativado”, são resultados secundários da fabricação do carvão ativado, e não carvão ativado, não fazendo jus, portanto, ao crédito presumido previsto no Art. 270, VI do RICMS/Ba.

Com relação a solicitação do Autuado de cotejamento de crédito presumido das notas fiscais emitidas cuja saída do produto não se efetivou, declarou que essa pretensão não deve prosperar, pois a operação de saída foi anulada com a emissão das notas de fiscais de entrada de mesmo valor, com o correspondente creditando do imposto destacado. Ou seja, o Autuado emitiu o documento fiscal como se desse saída à mercadoria, beneficiou-se do crédito presumido de 80% em seguida emitiu uma nota fiscal de entrada anulando a operação de saída se creditando do valor que anteriormente se debitou. Aproveitou o crédito pela nota de entrada emitida para devolução da saída que não houve, e utilizou o crédito presumido da saída que não aconteceu de fato. Ressaltou que o crédito destacado na nota fiscal de entrada emitida para anular a saída foi considerado pela Autuante.

Em relação à Infração 02 e à Infração 03 declarou que as mesmas não foram contestadas pela defesa.

Ao finalizar a peça informativa a autuante manteve todas as cobranças lançadas no Auto de Infração.

Na assentada de julgamento, o colegiado desta 5ª Junta identificou diversos equívocos na fase de preparo do processo que demandaram a conversão do presente feito em diligência para o devido saneamento, conforme detalhado nos itens abaixo:

1 – A peça de defesa (fls. 18 a 20) foi subscrita por advogado sem que o órgão de preparo da INFRAZ RECÔNCAVO tenha intimado o contribuinte para proceder a juntada do instrumento de representação.

PROVIDÊNCIA DETERMINADA: Deve o contribuinte ser intimado para que apresente nos autos a referido o instrumento de habilitação do advogado visando o devido processamento da peça de defesa (prazo de 10 dias para o saneamento);

2 – A mídia digital (CD) que foi anexada à peça defensiva traz no seu conteúdo petição formalizada por outro contribuinte, relacionado ao PAF nº 217366.0030/18-0 (Recurso Voluntário interposto pela empresa Silva Araújo Comércio de Alimentos Ltda, CNPJ nº 012.599.344/0001-48), peça processual de subscrita por outros advogados, todos do escritório Pertorio Borges Advogados. Trata-se de Recurso apresentado para combater decisão proferida pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, dirigido a uma das Câmaras do CONSEF, datado de 24/05/2021.

PROVIDÊNCIA DETERMINADA: Deve o contribuinte ser intimado para que apresente nos autos, em meio magnético, em arquivo texto editável, o inteiro teor da peça de defesa relacionada ao presente PAF (prazo de 10 dias para o saneamento).

O contribuinte foi regularmente intimado a corrigir as omissões apontadas acima, através do Termo juntado aos autos à fl. 41, encaminhado via DT-e, em 24/03/2022.

Transcorrido o prazo de 10 (dez) dias fixado na norma processual não houve manifestação defensiva acerca das providências saneadoras.

Em despacho exarado à fl. 43 deste PAF, após avaliação dos elementos existentes neste processo, conclui que o mesmo se encontra em condições de ser inserido na pauta de julgamento.

É o relatório.

VOTO

Inicialmente, cabe registrar que o presente Processo Administrativo Fiscal foi deflagrado com apresentação da petição de defesa do contribuinte subscrita por advogado. Verificado, todavia, durante a instrução do feito, a ausência de instrumento que habilitasse o profissional de direito a representar a pessoa jurídica autuada nessa instância administrativa. Também não juntada aos autos a mídia contendo o inteiro teor da peça de defesa em formato eletrônico.

Em razão das ausências acima apontadas, especialmente, a falta do instrumento de representação do advogado subscritor da peça defensiva, esta Relatoria determinou que o presente PAF fosse convertido em diligência ao órgão de preparo da Inspetoria Fazendária, visando intimar o sujeito passivo a providenciar a juntada aos autos do documento que atestasse a regularidade da intervenção do advogado neste processo. Aplicado ao caso as disposições contidas no art. 10, § 2º do RPAF/99, que prescreve prazo de 10 (dez) dias para que o contribuinte regularize omissões que possam resultar em indeferimento da petição empresarial.

Ocorre que mesmo após o transcurso do prazo de 10 (dez) para que o contribuinte regularizasse a inicial defensiva, através da juntada do instrumento de representação que habilitasse seu advogado a atuar no presente feito, nenhuma providência foi tomada nesse sentido. Nessas circunstâncias, a postulação empresarial encontra-se em situação totalmente irregular, restando a este colegiado de julgamento tão somente proceder ao controle de legalidade do lançamento de ofício, visando o posterior e regular trâmite do feito na esfera administrativa.

Conforme já exposto no Relatório, parte integrante e inseparável do presente acórdão, o Auto de Infração em exame é composto de 03 (três) ocorrência fiscais:

- a)** a primeira relacionada à utilização indevida de crédito fiscal presumido do ICMS;
- b)** na segunda ocorrência é imputado ao contribuinte o recolhimento a menor do ICMS em função de divergências entre o valor do imposto recolhido e o valor informado nos documentos e livros fiscais;
- c)** por fim, na terceira imputação, o contribuinte recolheu imposto menor por erro na aplicação das alíquotas previstas na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

O Auto de Infração totalizou a quantia principal de **R\$ 72.475,02**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alíneas “a” e “b”, e inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96. Fatos geradores verificados no decorrer dos meses janeiro a dezembro dos exercícios de 2018 e 2019.

Para efeito de consubstanciar o lançamento de ofício, a Auditoria elaborou planilhas inseridas em formato papel, entre as fls. 08 a 10, dos autos, intituladas, respectivamente de: **Infração 01: “Demonstrativo Crédito Fiscal Presumido Indevido; Infração 02: Demonstrativo Recolhimento a Menor do ICMS – EFD; Infração 03: Demonstrativo Débito a Menor – erro na Aplicação da Alíquota (CFOP vs. UF) – Resumo.**

Integra ainda a peça acusatória mídia digital (DVD-R), à fl. 11, contendo o inteiro teor das planilhas, em formato eletrônico editável, com o detalhamento dos cálculos de apuração do imposto, por documento fiscal. Nesses elementos foram discriminadas as operações que deram causa à autuação com a correspondente memória de cálculo. Todas as peças retro mencionadas

foram entregues ao contribuinte quando da intimação do lançamento fiscal, conforme comprova o Termo anexado às fls. 12 a 15 dos autos.

No exame de ofício feito por esta Relatoria não foram identificados vícios formais do procedimento fiscal que pudessem ter contaminado o processo, acarretando quaisquer prejuízos processuais a ensejar a declaração de nulidades de ordem formal ou mesmo material.

Por sua vez, os requisitos formais, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, foram plenamente atendidos, envolvendo: **i**) a identificação correta do sujeito passivo com o correspondente endereço e qualificação; **ii**) o dia a hora e local da autuação; a descrição dos fatos considerados infração; **iii**) o Demonstrativo de Débito, com a correspondente base de cálculo e alíquotas; o percentual da multa aplicável e demais consectários legais (acréditos moratórios); **iv**) a indicação dos dispositivos considerados infringidos e tipificação da multa; **v**) o detalhamento da metodologia de cálculo da base imponível; **vi**) a intimação para apresentação da defesa ou pagamento do débito com multa reduzida; **vii**) a indicação da repartição fiscal onde o processo permaneceria aguardando o pagamento ou defesa; e, **viii**) a qualificação da autoridade fiscal responsável pelo lançamento, com a indicação do nome, cadastro e respectiva assinatura.

Também não se vislumbra aqui a necessidade de remessa dos autos para realização de diligências ou perícias fiscais adicionais, considerando estarem presentes PAF elementos suficientes para o exame de ofício das cobranças lançadas no Auto de Infração.

Quanto ao mérito, a **Infração 01** trata de utilização indevida de crédito fiscal presumido de ICMS, nas saídas de mercadorias não contempladas no art. 270, inciso VI do RICMS-BA, nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, setembro e novembro de 2018; janeiro, fevereiro, abril, maio, julho, setembro e outubro de 2019.

Os créditos presumidos glosados pela autuante, alcançaram os produtos “aroma de fumaça” e “granulado à base de carvão ativado”, todos eles subprodutos derivados do processo de fabricação do carvão ativado.

Na legislação do imposto a matéria em questão se encontra disciplinada no art. 270, inciso VI do RICMS-BA/2012, que prevê o benefício do crédito presumido de ICMS para os aos fabricantes **de leite de coco, coco ralado, óleo de dendê e de carvão ativado a partir da casca do coco de dendê**, conforme regramento abaixo reproduzido:

RICMS-BA (Decreto 13.780/2012):

...
Art. 270. São concedidos os seguintes créditos presumidos do ICMS para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e de apuração do imposto a recolher, em opção ao aproveitamento de quaisquer outros créditos vinculados às referidas operações ou prestações:
(...)

VI - aos fabricantes de leite de coco, coco ralado, óleo de dendê e de carvão ativado a partir da casca do coco de dendê, equivalente a 80% (oitenta por cento) do imposto incidente nas saídas desses produtos.

Importante ressaltar que o lançamento tributário é um ato vinculado, havendo por isso uma dependência absoluta da atividade da Auditoria em relação às disposições normativas dos tributos fiscalizados, de modo que não pode a autoridade fiscal agir livremente na aplicação da lei, dispensando tributo devido. Do mesmo modo, não pode cobrá-lo sem que seja devido ou exigí-lo de forma não prescrita na legislação.

No caso em exame, o benefício fiscal do crédito presumido só se aplica aos produtos inseridos na norma regulamentar, não alcançando outras mercadorias na apuração do crédito presumido. Não contemplados na disposição regulamentar os produtos “aroma de fumaça” e “granulado à base de carvão ativado”.

Em se tratando de fruição de benefício fiscal, devem ser observadas as disposições literais contidas na legislação de regência, conforme determina o art. 111 do Código Tributário Nacional. Em sendo estas não satisfeitas, o tributo será considerado devido. Portanto, se o benefício é previsto para o carvão ativado produzido a partir da casca do coco de dendê, não se pode interpretar o dispositivo regulamentar de forma extensiva para alcançar outras mercadorias, mesmo que sejam produzidas com a mesma matéria-prima.

Fica assegurado ao contribuinte, todavia, o direito à utilização dos créditos de ICMS na sistemática normal de apuração do imposto, via conta corrente fiscal, conforme previsto nos art. 304, inc. I e art. 305 do RICMS/12, em razão da impossibilidade de fruição do crédito presumido nas operações com os produtos “aroma de fumaça” e “granulado à base de carvão ativado”.

Assim, concluo pela subsistência da **infração 01**.

Em relação às Infrações 02 e 03, as cobranças tem origem em erros de apuração do imposto realizadas pelo contribuinte na sua escrita fiscal, resultando em recolhimento o menor do ICMS. Não identificado por esta Relatoria qualquer vício ou mesmo erro material a macular as cobranças lançadas nestes itens do lançamento fiscal.

Na **infração 02** a exigência, no valor principal de **R\$ 4.000,00**, está concentrada na divergência entre o montante do imposto recolhido e apurado na EFD. Ocorrência verificada no mês de agosto de 2018.

Na **Infração 03**, o recolhimento a menos do ICMS, no valor principal de **R\$ 650,27**, decorreu de erro na aplicação das alíquotas incidentes na operação de saídas de mercadorias, nas vendas internas realizadas nos meses janeiro, março, abril, maio, junho, setembro, outubro e novembro de 2018; janeiro, fevereiro, abril, maio, junho, julho, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2019. Deveria o contribuinte ter aplicado a alíquota interna padrão de 18% nas operações de saídas levantadas pela Auditoria.

Ante o acima exposto, nosso voto é pela total PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281077.0001/21-0**, lavrado contra **BAHIACARBON AGRO INDUSTRIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor principal de **R\$ 72.475,02**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alíneas “a” e “b” e “f” e inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de junho de 2022.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR