



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.907278/2012-83
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-012.102 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de outubro de 2021
Recorrente TEVERE SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DA RECORRENTE..

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa, na forma do que dispõe o artigo 170 do CTN. Não se desincumbindo a recorrente, mediante provas robustas, do ônus de comprovar o direito creditório alegado, descabe o provimento do recurso voluntário.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-012.097, de 27 de outubro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10925.907248/2012-77, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Vinicius Guimaraes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carlos Delson Santiago.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata o presente processo de Pedido de Restituição (PER) eletrônico, por meio da qual a contribuinte solicita restituição de valor que teria sido indevidamente recolhido a título de PIS, no regime não cumulativo.

Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal do Brasil de jurisdição pelo indeferimento do pedido de restituição, mediante Despacho Decisório (DD) acostado aos autos, fazendo-o com base na constatação da inexistência do crédito informado, uma vez que o valor recolhido já havia sido integralmente utilizado para extinção do débito relativo ao período de apuração a que se referia, não restando crédito disponível para restituição.

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresenta manifestação de inconformidade alegando que o PerDcomp refere-se a crédito decorrente de pagamento a maior de PIS/Cofins, em razão da inclusão do ICMS nas bases de cálculos dessas contribuições; que em relação à base de cálculo da Cofins, a Lei Complementar 70/91, que instituiu a cobrança da contribuição, dispõe em seu art. 2º *"que a contribuição incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza"*; que em relação à base de cálculo do PIS, a Lei Complementar 07/70, que instituiu a cobrança da contribuição dispõe em seu art. 3º que o Fundo de Participação será constituído por duas parcelas, sendo a segunda com recursos calculados com base no faturamento da empresa; que posteriormente as contribuições ao PIS e a Cofins passaram a ser disciplinadas pela Lei 9718/98 que dispõe em seu art. 2º, parágrafo 1º que *"entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas"*; que a Constituição Federal em seu art. 195, I, b, dispõe que *"A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, Estados, DF e dos Municípios e das seguintes contribuições sociais: I do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre: (...) b) a receita ou o faturamento"*; que segundo o dispositivo constitucional citado, apenas poder-se-ia reconhecer, como base de cálculo para o PIS e a Cofins, a receita ou o faturamento, não possuindo autorização para incluir em sua base o valor pago a título de ICMS, visto que tal valor constitui ônus fiscal e não faturamento.

Requer a homologação do pedido de restituição.

A DRJ concluiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade apresentada, conforme ementa que segue:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. CRÉDITO NÃO COMPROVADO.

Não se admite a restituição de crédito que não se comprova existente.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a Recorrente socorre-se a este Conselho pelo presente Apelo, no qual repisa os argumentos deduzidos na manifestação de inconformidade, com ênfase a inconstitucionalidade do ICMS no cômputo da base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins. Requer o provimento do recurso para que seja reformado o acórdão de primeira instância e reconhecido o direito creditório apontado em PER/DCOMP.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

I – Da admissibilidade:

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 23/10/2013 (fl. 44) e protocolou Recurso Voluntário em 04/11/2013 (fl.44) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II – Do direito à exclusão do ICMS da base de cálculo PIS/Cofins:

A demanda cinge-se na análise de direito creditório por recolhimento indevido ou a maior das contribuições ao PIS e Cofins pela alegação da indevida inclusão do ICMS nas suas bases de cálculo.

As alegações da recorrente foram objeto de apreciação pelo STF RE 574.706/PR, afetado pela repercussão geral, grafado com o tema 69, no qual foi firmada a tese “**Q ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins**”.

Portanto no que diz respeito a tese apresentada no presente Recurso Voluntário, identifica-se que a alegação de recolhimento indevido ou a maior foi amparada por decisão do STF, afetada por repercussão geral, que por força regimental vincula este Conselho, conforme o art. 62, §2º do RICARF.

Em decisão de embargos declaratórios opostos contra o acórdão proferido, o STF ainda especificou que os efeitos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS devem se dar após 15.03.2017, ressalvadas as ações judiciais e requerimentos administrativos protocoladas até (inclusive) 15.03.2017 e, que o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.

A questão é objeto do Parecer Cosit nº 10 de 1º de julho de 2021, emitido pela SRFB, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. BASE DE CREDITAMENTO. REPERCUSSÕES DA DECISÃO DO STF.

Tendo em vista a decisão do RE 574.706 pelo STF e dos respectivos embargos declaratórios, tem-se que:

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Na apuração da Cofins incidente sobre a venda, o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal deve ser excluído da base de cálculo, visto que não compõe o preço da mercadoria;

Na apuração dos créditos da Cofins a compensar, o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal deve ser excluído da base de cálculo, visto que não compõe o preço da mercadoria.

Pelo alegado, cabe a este Conselho reproduzir as decisões do Pretório Excelso, de maneira que se faz dispensável discorrer sobre a tese arguida, mas apenas a apreciação da liquidez e certeza do crédito pleiteado, que ora passo à análise.

III – Da liquidez e certeza do crédito tributário:

A compensação tributária pressupõe a existência de crédito líquido e certo em nome do sujeito passivo, a teor do que dispõe os artigos 170 do Código Tributário Nacional². Pode-se dizer, em outros termos, que o direito à compensação existe na medida exata da comprovação da certeza e liquidez do crédito postulado.

Portanto, a demonstração da certeza e liquidez do crédito é condição *sine qua non* para que a Autoridade Fiscal possa apurar a sua existência e extensão. De clareza cristalina a regra para transmissão de PER/DCOMP: demonstração da certeza e liquidez. Portanto, quando da alegação de recolhimento indevido/a maior de tributo, é de exigência enunciada em Lei que se prove a liquidez e certeza do direito em debate.

É pacífica neste Tribunal a compreensão de que o ônus da prova é devido àquele que alega o direito em discussão. Portanto, para fato constitutivo do direito creditório, o contribuinte deve demonstrar, ainda que por meio de indícios coerentes e convergentes, a verossimilhança de suas alegações.

Além do mais, como se sabe, nos pedidos de compensação ou de restituição, como o presente, o ônus de comprovar o crédito postulado permanece a cargo da contribuinte, a quem incumbe a demonstração do preenchimento dos requisitos necessários para a compensação, pois "(...) o ônus da prova recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato"³, postura consentânea com o art. 36 da Lei nº 9.784/1999⁴, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. No mesmo sentido é a regra basilar extraída no inciso I do art. 373 do Código de Processo Civil⁵.

Ainda, sobre o ônus da prova, transcrevo trecho do acórdão 9303-005.226, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o qual me curvo para adotá-lo neste voto:

"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é o contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador

² Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

³ CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; e DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria geral do processo. São Paulo: Malheiros Editores, 26ª edição, 2010, p. 380.

⁴ Lei nº 9.784/1999 Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei. Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

⁵ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."

Como decorrência lógica, é inerente à análise do pedido de ressarcimento a verificação da existência de provas suficientes e necessárias para a comprovação do direito creditório pleiteado.

Nesse contexto, para se constatar a veracidade do alegado pela recorrente, é imprescindível a existência de forte dilação probatória – especificamente contábil e fiscal, quanto ao crédito – ou seja, a comprovação do pagamento a maior ou indevido em cotejo ao que deveria ter sido pago pelo contribuinte.

Conforme prevê o art. 9º, §1º do Decreto-Lei 1.598/1977, replicado no art. 967 do Decreto 9.580/2018 (RIR/2018):

Decreto-Lei 1.598/1977

Art. 9º (...)

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Decreto 9.580/2018

Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. (grifou-se)

No presente caso, a prova a ser produzida corresponde ao recolhimento de ICMS, seu respectivo valor, sua composição na base de cálculo, e o comparativo do quantum efetivamente recolhido (com ICMS) e o quantum que deveria ter sido recolhido (sem ICMS).

Dessa forma, o livro de apuração do ICMS, assim como as notas fiscais do período, são instrumentos de prova capaz de demonstrar o montante de ICMS que incidiu nas operações ou prestações de serviços sujeitos ao imposto no período, para fins calcular o montante de PIS indevidamente recolhido por se ter incluído estes valores de ICMS na sua base de cálculo.

No caso dos autos, já em sua manifestação perante o órgão *a quo*, a recorrente deveria ter reunido documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena de preclusão do direito de produção de provas documentais em outro momento processual, em face do que dispõe o §4º do art. 16 do Decreto n.º. 70.235/72⁶.

Sobre o assunto, verifica-se que a DRJ foi categórica em afirmar que os erros apontados deveriam ter sido comprovados por meio de documentação contábil/fiscal hábil, o que não ocorrera neste caso concreto. Ainda, mesmo advertida pela decisão de piso sobre necessidade de comprovação da liquidez e certeza do direito creditório, em seu recurso

⁶ Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

se manteve inerte, limitando-se a defender a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições sociais, sem juntar qualquer documento comprobatório.

Pela análise da situação concreta posta em julgamento, destaca-se a inexistência de elementos, provas ou indícios aptos que demonstrem a base de cálculo da contribuição ao PIS no PA março/2003, tampouco as operações tributadas por ICMS. A prova dos fatos alegados em PER/DCOMP e vindicados no processo administrativo são indispensáveis para que se possa prover o recurso em julgamento.

Ainda, sobre o argumento apresentado pela contribuinte de que inexistente previsão legal exigindo a retificação da DCTF como condição para a restituição, há de se destacar que a falta de DCTF retificadora não seria óbice ao deferimento do pedido. Conforme esclarece o Parecer Normativo COSIT nº 02/2015, esta poderá ser apresentada inclusive após o despacho decisório. Contudo, em tais casos, é cediço que a DCTF retificadora, por si só, não possui o condão de comprovar as informações ali inseridas, incumbindo ao contribuinte o ônus de trazer aos autos, através da correspondente documentação contábil e fiscal, a correspondente conciliação que demonstre o seu direito creditório.

Com efeito, como já registramos noutros processos envolvendo matéria idêntica, este Conselho Administrativo vem entendendo que a retificação posterior ao Despacho Decisório não impediria o deferimento do pedido quando acompanhada de provas documentais comprovando o erro cometido no preenchimento da declaração original, conforme preconiza o § 1º do art. 147 do CTN:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

Por oportuno, transcrevo o conteúdo do Parecer Normativo COSIT nº 02/2015:

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RETIFICAÇÃO DA DCTF DEPOIS DA TRANSMISSÃO DO PER/DCOMP E CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE. IMPRESCINDIBILIDADE DA RETIFICAÇÃO DA DCTF PARA COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

As informações declaradas em DCTF – original ou retificadora – que confirmam disponibilidade de direito creditório utilizado em PER/DCOMP, podem tornar o crédito apto a ser objeto de PER/DCOMP desde que não sejam diferentes das informações prestadas à RFB em outras declarações, tais como DIPJ e Dacon, por força do disposto no § 6º do art. 9º da IN RFB nº 1.110, de 2010, **sem prejuízo, no caso concreto, da competência da autoridade fiscal para analisar outras questões ou documentos com o fim de decidir sobre o indébito tributário.**

(...).

1 – Após a transmissão do PER/DCOMP, pode a DCTF ser retificada com o intuito de formalizar o indébito objeto de compensação?

Sim. Essa é a diretriz adotada pela RFB na análise eletrônica dos PER/DCOMP. Tal diretriz está ainda mais evidente com a implantação da autorregularização.

2 – Em caso positivo, a retificação da DCTF, sozinha, é suficiente para a comprovação do pagamento indevido ou a maior? Se a retificação da DCTF for suficiente, há um limite temporal para que ela produza os efeitos de uma declaração original (antes da ciência do despacho decisório, a qualquer tempo ou antes de 5 anos do fato gerador)?

a. **Não, a DCTF por si só não é suficiente para a comprovação do pagamento indevido ou a maior. É necessário que os valores informados na DCTF**

estejam coerentes com outras declarações enviadas à RFB, a exemplo da DIPJ, Dacon, DIRF, em cada caso, ou confirmados por documentos fiscais ou contábeis acostados aos autos. Isso porque a existência de crédito líquido e certo é requisito legal para a concessão da compensação (CTN, art. 170). A divergência entre os valores informados na DCTF em relação a outras declarações não elidida por provas, afasta a certeza do crédito e é razão suficiente para o indeferimento da compensação.

(...).

13. Ressalte-se, por oportuno, que a despeito de a DCTF retificadora, em regra, produzir o mesmo efeito da original, e a DCOMP extinguir o débito desde seu processamento, ambas declarações estão sujeitas à verificação e à homologação da autoridade administrativa, que pode exigir confirmação e comprovação das informações declaradas, seja em auditoria interna da DCTF, seja em procedimento de fiscalização, seja na análise da DCOMP ou da manifestação de inconformidade. Afinal, a apresentação do PER/Dcomp sem a retificação prévia da DCTF gera o ônus ao sujeito passivo de ter de comprovar o crédito pleiteado, conforme julgados do CARF:

DÉBITO INFORMADO EM DCTF. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO ERRO.

A simples retificação de DCTF para alterar valores originalmente declarados, desacompanhada de documentação hábil e idônea, não pode ser admitida para modificar Despacho Decisório.

COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Constatada a inexistência do direito creditório por meio de informações prestadas pelo interessado à época da transmissão da Declaração de Compensação, cabe a este o ônus de comprovar que o crédito pretendido já existia naquela ocasião. (Acórdão n.º 3201001.713, Rel. Cons. Daniel Mariz Gudiño, 3/1/2015)

PER/DCOMP. RETIFICAÇÃO DA DCTF. DESPACHO DECISÓRIO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO ERRO. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO.

O contribuinte, a despeito da retificação extemporânea da Dctf, tem direito subjetivo à compensação, desde que apresente prova da liquidez e da certeza do direito de crédito. A simples retificação, desacompanhada de qualquer prova, não autoriza a homologação da compensação.

(Acórdão n.º 3802-002.345, Rel. Cons. Solon Sehn, Sessão de 29/01/2014)

DÉBITO INFORMADO EM DCTF. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO ERRO.

A simples retificação de DCTF para alterar valores originalmente declarados, desacompanhada de documentação hábil e idônea, não pode ser admitida para modificar Despacho Decisório.

COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Constatada a inexistência do direito creditório por meio de informações prestadas pelo interessado à época da transmissão da Declaração de Compensação, cabe a este o ônus de comprovar que o crédito pretendido já existia naquela ocasião. (Acórdão n.º 3302-002.124, Rel. Cons. Alexandre Gomes, Sessão de 22/05/2013)

13.1. O sujeito passivo é obrigado a comprovar a veracidade das informações declaradas na DCTF e no PER/DCOMP e a autoridade administrativa tem o poder-dever de confirmá-las. A autoridade administrativa poderá solicitar a comprovação do alegado crédito informado no PER/DCOMP, e se ele, por exemplo, for um pagamento e estiver perfeitamente disponível nos sistemas da RFB, pode ser considerado apto a ser objeto de restituição ou de compensação,

sem prejuízo de ser solicitado do declarante comprovação de que se trata de fato de indébito. Vale dizer, a retificação da DCTF é necessária, mas não necessariamente suficiente para deferir o crédito pleiteado, que depende da análise da autoridade fiscal/julgadora do caso concreto. Tanto que tal autoridade poderá discordar das razões apresentadas (a despeito da retificação da DCTF) e, conseqüentemente, indeferir/não homologar o PER/DCOMP com base em outros elementos de prova de que tal pagamento, ainda que disponível nos sistemas da RFB.

Este tema, inclusive, encontra-se pacificado neste Conselho Administrativo Fiscal, consoante demonstra a recente súmula aprovada em 06/08/2021:

Súmula CARF n.º 164

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

A retificação de DCTF após a ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou que não homologou a declaração de compensação é insuficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se fundamenta a retificação.

Acórdãos Precedentes: 9303-010.062, 3402-005.034, 1301-004.014, 3402-004.849, 9303-005.709, 9202-007.516, 3402-006.556, 3402-006.929 e 3402-006.598.

No caso dos presentes autos, portanto, constata-se que a contribuinte não se desincumbiu do seu ônus probatório, pelo que deverá ser mantida a negativa do direito creditório vindicado, razão pela qual deve ser mantido o acórdão recorrido.

Por todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário, para no mérito negar-lhe provimento.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente Redator