

Acórdão: 15.817/03/3^a
Impugnação: 40.010108228-95
Impugnante: Mário Elias Machado Michel
Proc. S. Passivo: Marcelo Dias Gonçalves Vilela/Outros
PTA/AI: 01.000140249-32
Inscr. Produtor Rural: 346/0002
Origem: AF/Santa Luzia
Rito: Ordinário

EMENTA

BASE DE CÁLCULO – PAUTA DE VALORES. Constatada a emissão de notas fiscais atribuindo valores às mercadorias inferiores aos estabelecidos em Portarias publicadas pela SEF/MG, conforme artigo 52 do RICMS/96. Infração plenamente caracterizada.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIVERSAS IRREGULARIDADES. Constatada a apropriação indevida de créditos de ICMS em decorrência de: a) aquisições de materiais de uso e consumo e empregados na construção, reforma e ampliação do estabelecimento; b) nota fiscal consignando destinatário diverso do Autuado; c) imposto creditado em duplicidade; d) serviços de telecomunicações na vigência da LC 102/02. Exclusão das exigências fiscais referentes à nota fiscal n.º 000150, fls. 961, cuja irregularidade que lhe é correspondente não consta da acusação fiscal constante do Auto de Infração. Infração parcialmente caracterizada.

DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – DIVERSAS IRREGULARIDADES. Constatado o uso indevido do diferimento nas saídas promovidas para: a) frigorífico optante pelo crédito presumido, em data anterior à entrada em vigor do Termo de Acordo que formalizou referida opção; b) não contribuinte do ICMS; c) contribuinte enquadrado na condição de empresa de pequeno porte (EPP); d) destinatário diverso do indicado no documento fiscal. Infração plenamente caracterizada.

ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA – DIVERGÊNCIA DE VALOR. Constatada a apuração do ICMS tomando-se como base valores inferiores aos consignados nos documentos fiscais emitidos. Infração plenamente caracterizada.

ICMS – RECOLHIMENTO – FALTA DE RECOLHIMENTO. Constatado que o Autuado fez emitir, através do SIAT de Jaboticatubas, a nota fiscal de produtor n.º 790475 para o acobertamento de operação realizada com contribuinte estabelecido no Estado do Paraná, sem, contudo, efetuar o recolhimento do ICMS incidente. Infração plenamente caracterizada.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre:

Item n.1) uso indevido do diferimento nas saídas promovidas para: a) frigorífico optante pelo crédito presumido, em data anterior à entrada em vigor do Termo de Acordo que formalizou referida opção; b) não contribuinte do ICMS; c) contribuinte enquadrado na condição de empresa de pequeno porte (EPP); d) destinatário diverso do indicado no documento fiscal. Irregularidade referente aos períodos de fevereiro a maio de 1998, dezembro de 1999, fevereiro, maio e dezembro de 2000, abril a dezembro de 2001 e janeiro e fevereiro de 2002;

Item n.2) apuração do ICMS tomando como base valores inferiores aos consignados nos documentos fiscais emitidos; referente ao período de janeiro de 1997 a janeiro de 1998;

Item n.3) emissão de nota fiscal sem o recolhimento do ICMS incidente; no mês de dezembro de 2001;

Item n.4) emissão de notas fiscais atribuindo valores às mercadorias inferiores aos estabelecidos em pauta; referente ao período de janeiro, maio e junho de 1997, abril e maio de 1998 e maio de 2000;

Item n.5) apropriação indevida de ICMS em decorrência de: a) aquisições de materiais de uso e consumo e empregados na construção, reforma e ampliação do estabelecimento; b) nota fiscal consignando destinatário diverso do Autuado; c) imposto creditado em duplicidade; d) serviços de telecomunicações na vigência da LC 102/02. Irregularidade referente aos períodos de janeiro, maio e junho de 1997, fevereiro a agosto e outubro de 1998, abril, maio, julho a setembro e novembro de 1999, janeiro e março a junho de 2001.

Recomposta a conta gráfica do Autuado, surgiram débitos do imposto a recolher nos períodos de janeiro a março, maio, junho, novembro e dezembro de 1997 e janeiro a maio de 1998 (fls. 1.129).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1131/1140, aditando-a às fls. 1152/1154, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1172/1184.

DA INSTRUÇÃO PROCESSUAL

A Auditoria Fiscal determinou a realização da Diligência de fls. 1.189, que resultou na manifestação do Fisco às fls. 1.190 e na juntada de documentos de fls. 1.191/1.194.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1195/1207, opina pela procedência parcial do Lançamento.

DECISÃO

DO MÉRITO

O Autuado argúi, preliminarmente, a extinção do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, relativamente ao período de janeiro a junho de 1997, considerando-se a inteligência do § 4º, artigo 150 do Código Tributário Nacional. Não obstante ter sido argüida preliminarmente, processualmente a matéria é tratada como mérito.

O prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário é regulado, regra geral, pelo inciso I, artigo 173 do CTN, que, para tanto, estabelece o decurso de prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Tal dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuada pelo contribuinte, a que alude o artigo 150, § 4º, do CTN, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do artigo 149, V, daquele Código.

Dessa forma, os fatos geradores evidenciados no feito, ocorridos no exercício de 1997, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 01/01/2003.

Uma vez que o Auto de Infração fora lavrado em 06/06/2002 e dele devidamente intimado o Autuado no curso daquele mesmo mês (fls. 03), claro está que a formalização do crédito tributário, relativamente àquele período, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Quanto aos demais argumentos defensórios apresentados em sede de Impugnação, analisam-se os mesmos separadamente, de acordo com os itens da acusação fiscal.

1) Uso indevido do diferimento nas saídas promovidas para:
a) frigorífico optante pelo crédito presumido, em data anterior à entrada em vigor do Termo de Acordo que formalizou referida opção; b) não contribuinte do ICMS; c) contribuinte enquadrado na condição de empresa de pequeno porte (EPP);
d) destinatário diverso do indicado no documento fiscal

As saídas de mercadorias promovidas para não contribuintes do ICMS e para contribuintes enquadrados na condição de Empresa de Pequeno Porte (EPP), fazem encerrar o diferimento do lançamento e do recolhimento do ICMS, nos termos do artigo 12, incisos III e V, do RICMS/96.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 12 - Encerra-se o diferimento quando:

I - II -

III - a mercadoria tiver por destinatário órgão, pessoa ou entidade não inscrita como contribuinte do imposto no Estado;

V - a mercadoria for destinada a estabelecimento de microempresa, de empresa de pequeno porte, de microprodutor rural, de produtor rural de pequeno porte, às cooperativas e associações de produtores artesanais e de comerciantes ambulantes ou às associações de pequenos produtores da agricultura familiar, enquadradas no regime previsto no Anexo X, e aos seus cooperados ou associados;

Efeitos de 1º/01/98 a 31/03/2000 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 11, ambos do Dec. nº 39.394, de 19/01/98 - MG de 20.

"V - a mercadoria for destinada a estabelecimento de microempresa, de empresa de pequeno porte, de microprodutor rural, de produtor rural de pequeno porte, ou às cooperativas de comerciantes ambulantes e de produtores artesanais, enquadradas no regime previsto no Anexo X, e aos seus cooperados;"

Efeitos de 01/08/96 a 31/12/97 - Redação original deste Regulamento:

"V - a mercadoria for destinada a estabelecimento de microempresa, de empresa de pequeno porte, de microprodutor rural ou de produtor rural de pequeno porte;"

A norma é bastante clara e a elisão das infringências somente se faria através da demonstração de que tais circunstâncias não se evidenciaram, o que, saliente-se, não alcançou o Impugnante comprovar.

O Termo de Acordo n.º 12.98.3130-4, celebrado por *Salermo Indústria de Alimentos Ltda*, previa, na sua cláusula quarta, a submissão ao regime de diferimento do ICMS nas remessas promovidas por produtores rurais para aquela empresa, como previsto no inciso III e § 3º, artigo 211, Anexo IX, RICMS. Mas essa possibilidade somente se evidenciou a partir da entrada em vigor do Termo de Acordo. Antes, pois, não era lícito ao produtor rural desse modo proceder.

Art. 211 - O pagamento do imposto incidente sobre as sucessivas saídas de gado bovino, bufalino e suíno fica diferido para o momento em que ocorrer a saída para:

I - consumidor final;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - fora do Estado;

III - estabelecimento abatedor (frigorífico, matadouro, marchante e açougue), observado o disposto no § 3º;

...

§ 3º - O disposto no inciso III e no item 1 do § 1º deste artigo não se aplica quando o destinatário for optante pelo crédito presumido de que trata o inciso V do artigo 75 deste Regulamento.

Efeitos de 03/02/98 a 19/07/2000 - Redação dada pelo art. 10 do Dec. nº 39.415, de 02/02/98 - MG de 03.

"§ 3º - O disposto no item 1 do § 1º deste artigo não se aplica quando o destinatário for portador de Termo de Acordo celebrado nos termos do item 1 do § 4º do artigo 75 deste Regulamento."

Efeitos de 23/08/96 a 02/02/98 - Acrescido pelo art. 9º do Dec. nº 38.226, de 22/08/96 - MG de 23, alterado pelo Dec. nº 38.309, de 25/09/96 - MG de 26:

"§ 3º - Mediante termo de acordo, celebrado com a Superintendência da Receita Estadual, o pagamento do imposto incidente sobre a saída de gado bovino, bufalino e suíno, com destino a estabelecimento abatedor, poderá ser diferido, desde que o abate seja controlado por dispositivo contador eletrônico aprovado pela Secretaria de Estado da Fazenda."

Nem resguardava o amparo no regime de diferimento o Decreto nº 39.415/98, invocado pela Defesa. Isso porque as alterações por ele trazidas no artigo 75, V, do RICMS/96, restringiu-se a assegurar o crédito presumido ao estabelecimento abatedor, sem referenciar, em nenhum momento, a inclusão do regime de diferimento nas operações de remessas de mercadorias efetuadas por produtores rurais. O Termo de Acordo, sim, poderia estipular o benefício.

Por essa razão, o Autuado, produtor rural, deveria ter efetuado o recolhimento do imposto nas remessas que promoveu para *Salermo Indústria de Alimentos Ltda* até o início de vigência do aludido Termo, acontecido em 01/06/98.

Quanto ao encerramento do diferimento, relacionado à destinação diversa dada à mercadoria daquela relatada no documento fiscal, o procedimento do Autuado compromete a certificação do preenchimento dos pressupostos para a aplicabilidade do regime de diferimento do ICMS. Não há, pois, como caracterizar que a real operação praticada estaria submetida ao regime de diferimento, tal qual a operação descrita no documento fiscal. Logo, prevalece a dinâmica da tributação normal, recaindo o ICMS sobre a operação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso vertente, o destino diverso da mercadoria restou demonstrado através da declaração de fls. 95, onde a empresa destinatária *Agro Industrial Bela Vista Ltda*, por intermédio de seu sócio administrador (fls. 1.191/1.194), acusa a documentação fiscal emitida pelo Autuado que lhe fora dirigida. Daí que os demais documentos, não constantes da declaração, e que continham indicação da *Agro Industrial Bela Vista Ltda* como destinatária, levaram por configurar a destinação diversa da mercadoria.

E também é verdade, como afirma o Fisco, que a contraprova era de competência do Autuado, verificável mediante a apresentação do canhoto do recebimento dos produtos com a clara identificação do recebedor ou comprovação de recebimento dos preços do destinatário. O artigo 36, § 2.º, Anexo V, RICMS/96 dispõe, na formatação da nota fiscal de produtor rural modelo 4, utilizada pelo Autuado, o campo próprio de registro do recebimento da mercadoria. É parte, portanto, do documento fiscal e de observância obrigatória pelo emitente. Não tendo o Impugnante dele se utilizado, nem detendo outros documentos que confirmassem a efetiva entrega da mercadoria, prevalece a declaração negativa de recebimento, e, como consectário, a incidência do ICMS sobre a operação, em razão do encerramento do diferimento.

Por sua vez, não poderá prosperar a proposta do Autuado para que se retifique o trabalho fiscal e seja exigido o tributo tão somente sobre a parcela que superar 12% do total de suínos comercializados, de acordo com o artigo 20 da Lei n.º 6.763/75. É que a destinação diversa dada à mercadoria acabou por materializar a efetiva saída desta em operação comercial, o que, nos termos do parágrafo primeiro do artigo 123 do RICMS/96, prejudica a compensação desejada.

Art. 123 - Não serão exigidos o imposto ou penalidades sobre as diferenças apuradas no confronto entre declarações prestadas pelo produtor com base no cadastro previsto neste Regulamento, quando importarem unicamente em:

I - II -

III - diminuição do plantel de até 12% (doze por cento) nas seguintes faixas de classificação:

a - macho até 3 (três) anos;

b - fêmea de qualquer idade.

§ 1º - As disposições contidas nos incisos II e III não se aplicam nos casos de diminuição, em qualquer percentual, decorrente de saída comprovadamente tributada

Ainda, ao consignar nos documentos fiscais destinatário diverso daqueles a quem a mercadoria realmente se destinou, a conduta do Autuado acabou por formar o tipo previsto no artigo 55, V, da Lei 6.763/75, culminando com a aplicação da multa isolada, no percentual e forma de cálculo corretamente utilizados pelo Fisco.

É de bom alvitre salientar que os valores utilizados pelo Autuado nas operações acima, que mereceram a imputação fiscal de encerramento do diferimento, foram corrigidos pelo Fisco, considerando-se os valores das pautas expedidas pela Secretaria de Estado da Fazenda, como exposto no item 4 a seguir.

2) Apuração do ICMS tomando como base valores inferiores aos consignados nos documentos fiscais emitidos

A prática revelada nos autos acusa o registro de notas fiscais emitidas pelo Autuado na “Relação das Notas Fiscais – Vendas de Suínos – Débito do ICMS” consignando valores inferiores aos discriminados nos referidos documentos. Desta Relação partia o cálculo do ICMS devido no período, e, sendo assim, uma vez tendo-se o valor do imposto aviltado, como consequência houve prejuízo ao Erário.

A alegação defensiva de adequação da pesagem dos suínos, levando-se em conta os valores de pauta, de modo a manter-se o valor total descrito nos documentos fiscais, promovida pelos frigoríficos quando da emissão da nota fiscal de entrada, em razão do recebimento das mercadorias, não tem força de elidir o feito, porquanto era dever do Autuado apurar o imposto com base nos documentos fiscais por ele emitidos.

De se reparar que essa circunstância também não tem qualquer influência no trabalho fiscal executado, já que da prática se alterou a pesagem da mercadoria, e não o seu valor sobre o qual recaía o ICMS.

3) Emissão de nota fiscal sem o recolhimento do ICMS incidente

O Autuado fez emitir, através do SIAT de Jaboticatubas, a nota fiscal de produtor n.º 790475 para o acobertamento de operação realizada com contribuinte estabelecido no Estado do Paraná, sem, contudo, efetuar o recolhimento do ICMS incidente (fls. 947).

Não houve argumentos defensivos do Autuado no sentido de eximir-se da acusação fiscal, nem a apresentação do DAE de recolhimento do imposto. Logo, correta está a exigência do ICMS que deixou de ser recolhido.

4) Emissão de notas fiscais atribuindo valores às mercadorias inferiores aos estabelecidos em pauta

A fixação de valores de pauta pela Secretaria de Estado da Fazenda ou, supletivamente, pelas Superintendências Regionais da Fazenda é procedimento lícito, amparado pelo Regulamento do ICMS, com o objetivo de se estabelecer a base de cálculo para determinadas operações ou prestações, quando determinado seguimento econômico, historicamente, vem declarando, em seus documentos fiscais, preços inferiores aos de mercado, conforme previsão do artigo 52 do RICMS/96.

Art. 52 - Quando o preço declarado pelo contribuinte, para operação ou prestação, for inferior ao de mercado, a base de cálculo do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto poderá ser determinada em ato da autoridade administrativa, que levará em consideração:

I - o preço corrente da prestação, da mercadoria ou seu similar, no Estado ou em região determinada;

II - o preço FOB à vista;

III - o preço de custo da mercadoria acrescido das despesas indispensáveis relacionadas com a operação;

IV - o valor fixado pelo órgão competente, hipótese em que serão observados os preços médios praticados, nos trinta dias anteriores, no mercado da região onde ocorrer o fato gerador;

Efeitos de 01/08/96 a 29/11/2000 - Redação original deste Regulamento:

"IV - o valor fixado pelo órgão competente;"

V - os preços divulgados ou fornecidos por organismos especializados.

Dessa forma, a fixação de valores é consubstanciada através da publicação de Portarias que "*estabelecem os valores mínimos de referência para emissão de notas fiscais e base de cálculo do ICMS*" (fls. 76).

Não obstante, o parágrafo primeiro do dispositivo supra prevê ressarcimento ou complementação do imposto nas hipóteses em que o valor real da operação seja inferior ou superior ao valor de pauta, respectivamente.

§ 1º - Tendo a operação ou prestação sido tributada por pauta, e verificado que o valor real foi diverso do adotado, será promovido o acerto, conforme o caso, mediante:

1) requerimento do contribuinte, para o efeito de restituição do imposto pago a maior, sob a forma de crédito;

2) lançamento na escrita fiscal do contribuinte, no mesmo período, do débito remanescente;

3) recolhimento, em documento de arrecadação distinto, no mesmo período, do débito remanescente, tratando-se de produtor rural.

Assim, nas operações em foco, ou seja, venda de suínos, as notas fiscais deveriam ser, obrigatoriamente, emitidas nos valores estabelecidos pelas Portarias, sem prejuízo do acerto previsto no dispositivo acima transcrito.

Portanto, corretas as exigências fiscais relacionadas à constatação de emissão de documentos fiscais por valores inferiores aos estabelecidos em pautas publicadas pela SEF/MG.

5) Apropriação indevida de ICMS em decorrência de: a) aquisições de materiais de uso e consumo e empregados na construção, reforma e ampliação do estabelecimento; b) nota fiscal consignando destinatário diverso do Autuado; c) imposto creditado em duplicidade; d) serviços de telecomunicações na vigência da LC 102/02

a) aquisições de materiais de uso e consumo e empregados na construção, reforma e ampliação do estabelecimento

A injuridicidade da apropriação de ICMS, em decorrência da aquisição de bens alheios à atividade do estabelecimento, advém da regra insculpida no artigo 20, § 1.º, da Lei Complementar nº 87/96. Tal determinação foi explicitada através da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que assim reputou, entre outras, as mercadorias recebidas que se destinem à construção, reforma ou ampliação deste (*ex vi* o disposto no art. 1.º, III). Aí estão incluídos os materiais de manutenção predial e de construção, como tinta, telha, material hidráulico e elétrico, tijolos, entre outros, conforme relacionado às fls. 949/950, que tiveram o ICMS incidente indevidamente apropriado pelo Impugnante.

A circunstância dos materiais terem sido adquiridos por força de contrato celebrado com organismo de fomento oficial, não tem qualquer pertinência com a aplicabilidade da legislação tributária. O que importa na definição da incidência do imposto é a prática da operação e não os mecanismos de financiamento usados pelo Autuado para aquisição dos bens.

b) nota fiscal consignando destinatário diverso do Autuado

A apropriação de ICMS destacado em documento fiscal que consigna destinatário diverso tem vedação expressa no artigo 70, VIII, do RICMS/96.

No caso dos autos, isso restou cabalmente demonstrado mediante a juntada de cópia da nota fiscal nº 011153, de fls. 972, e do registro na “Relação das Notas Fiscais – Fornecedores – Crédito do ICMS – Compras”, de fls. 965.

c) imposto creditado em duplicidade

O creditamento em duplicidade do ICMS resultou do registro das notas fiscais de remessa parcelada de milho em grãos, de fls. 953/957, quando a totalidade da operação já tivera sido formalizada através da nota fiscal de fls. 958, com o imposto incidente devidamente apropriado (fls. 952). O Autuado, assim, creditou-se do ICMS destacado na nota fiscal global, e, novamente, do imposto destacado nas notas fiscais de remessa parcelada da mercadoria.

Ora, os valores duplicados dos créditos, na dinâmica de obtenção do ICMS, reduziram os saldos devedores do imposto a recolher, quando confrontados com os débitos apurados no período. Como consequência, o Erário mineiro recebeu montante do imposto menor do que lhe cabia.

d) serviços de telecomunicações na vigência da LC 102/02

Com o advento da Lei Complementar 102/00, que alterou a Lei Complementar 87/96, tornaram-se mais restritas as hipóteses de creditamento do ICMS relacionado à utilização dos serviços de comunicação, dispendo o RICMS/96, no seu art. 66, § 2.º:

Art. 66 - (...)

§ 2.º Somente dará direito de abatimento do imposto incidente na prestação, sob a forma de crédito, a utilização de serviço de comunicação:

1) no período entre 1.º de agosto de 2000 a 31 de dezembro de 2002:

1.1) por estabelecimento prestador de serviço de comunicação, na execução de serviço desta natureza;

1.2) por estabelecimento que promova operação que destine ao exterior mercadoria ou que realize prestação de serviço para o exterior, na proporção destas em relação às operações e prestações totais;

2) a partir de 1.º de janeiro de 2003, por qualquer estabelecimento.

Em nenhuma das situações descritas acima enquadra-se o Autuado; logo, não faz jus ao creditamento do imposto destacado nas notas fiscais relativas aos serviços de telecomunicações utilizados no período definido no dispositivo supra.

Foi, ainda, elemento motivador para o estorno de crédito a operação indicada na nota fiscal n.º 000150, de fls. 961, emitida por *Multiparts Comércio e Representações Ltda*, referente à devolução de mercadoria promovida pelo Autuado. Trata-se de nota fiscal de entrada emitida por aquela empresa.

Ocorre, contudo, que tal infringência não está incluída no rol descritivo das irregularidades apuradas, relatadas no Auto de Infração, sendo somente perceptível na planilha de fls. 949/951, identificada pelo código 03 (motivo estorno).

Sendo assim, se a irregularidade não fora sequer aventada no Auto de Infração, não podem prevalecer as exigências a ela pertinentes, sob pena de se estar ferindo a determinação contida no artigo 57, IV, da CLTA/MG.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, corretos os estornos de crédito procedidos pelo Fisco, apenas com a ressalva supra.

Verifica-se, pois, de todo o acima exposto, que restaram parcialmente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas, em parte, as exigências constantes do Auto de Infração em comento, apenas com a ressalva da exclusão do estorno de crédito referente ao documento fiscal citado.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a exigência fiscal de estorno de crédito referente à Nota Fiscal de n.º 150, juntada às fls. 961 dos autos. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor) e Windson Luiz da Silva. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Dias Gonçalves Vilela e, pela Fazenda Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume.

Sala das Sessões, 17/02/03.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Edwaldo Pereira de Salles
Relator

TAO