



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 12896.000037/2009-26
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-003.643 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de julho de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente IESA PROJEQUIP E MONTAGENS SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 01/11/2005, 30/10/2008

i) DA LEGITIMIDADE

No consórcio cada pessoa jurídica consorciada é responsável e possui direitos somente sobre a parcela que lhe era atribuída no seu contrato de constituição, conforme dispõe o § 1º, do artigo 278, da Lei nº 6.404/76. Já o Código Tributário Nacional tem o cristalino entender que a restituição de tributos será feita a quem provar que assumiu o encargo ou tenha transferido o direito a terceiros - artigo 166.

No presente caso trata-se de tributo indireto onde a Recorrente provou cabalmente que assumiu o encargo para pagamento das exações em tela. Tanto é verdade que as provas demonstram claramente que ela foi quem honrou com os pagamentos delas (exações), sendo, portanto, o contribuinte de fato e de direito.

Legítima, portanto, a Recorrente para o requerido.

ii) EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO PLEITEADO/PERÍCIA

A diligência é direito do contribuinte quando requerida tempestivamente e desde que seja visto necessário pela autoridade julgadora.

No caso em tela a autoridade julgadora entendeu que todas as provas necessárias estavam nos autos, razão pela qual as indeferiu, decisão que partilho, pois, como dito, todas as provas necessárias estavam nos autos.

A ausência de prestação de informações em GFIP afeta a liquidez e certeza do crédito, conforme inteligência dos artigos 17 da IN/SRFB nº 900/08.

Como nos autos evidente está a falta de cumprimento de requisito estabelecido pela legislação, deverá ser julgado improcedente o pedido de restituição perquerido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, [da **3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária** da Segunda Seção de Julgamento, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para, somente, reconhecer a legitimidade do sujeito passivo, nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento ao recurso nas demais alegações da recorrente, nos termos do voto do Relator.

]

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira, Bernadete de Oliveira Barros, Manoel Coelho Arruda Junior, Mauro José Silva, Damião Cordeiro de Moraes e Wilson Antonio de Souza Corrêa.

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/09/2013 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, Assinado digitalmente em 02/09/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/09/2013 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA

Impresso em 02/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata-se de Recurso Voluntário ajuizado pelo ora Recorrente contra Acórdão que julgou improcedente o seu Pedido de Restituição, relativo à parte que lhe caberia nas retenções sofridas no período de 11/2005 a 10/2008 pelo Consórcio CONSBEM/IESA quando da emissão de Notas Fiscais de Prestação de Serviços pelo Recorrente à Companhia Paulista de Trens Metropolitanos — CPTM.

Em 06/02/2009 apresentou a Recorrente o Requerimento de Restituição de Retenção referente à contribuição previdenciária e informou ter se valido de tal procedimento em razão do Programa PER/DCOMP não permitir a inserção de seu CNPJ como beneficiário do pleito de restituição, já que os recolhimentos das retenções foram efetuados pela tomadora (CPTM) no CNPJ do Consórcio CONSBEM/IESA, do qual faz parte.

Apresentou também, com o fito de estribar seu pedido, relativamente ao Consórcio: o Contrato de Prestação de Serviços, declaração de regularidade contábil, balancete de 10/2008, resumos das Folhas de Pagamento, Notas Fiscais de Prestação de Serviços e Guias de Recolhimento da Previdência Social.

Despacho Decisório da DRF/AQA/SAORT (fls.435 e 436), de 24/03/2009, considerou não formulado o pedido de restituição de retenção, com fundamento no art. 39, § 10 da Instrução Normativa RFB 900/2008 (não utilização do- Programa PER/DCOMP) e, com base no § 2º do mesmo dispositivo, asseverou a definitividade da decisão.

Irresignado apresentou Recurso Hierárquico (fls. 440 a 445) em que afirma estar amparado pelos §§ 2º a 5º do artigo 98 da Instrução Normativa RFB 900/2008, que prevêm, diante da impossibilidade de utilização do Programa PER/DCOMP devidamente justificada, que o pedido seja feito por meio de formulário próprio.

O Despacho Decisório combatido foi cancelado pelo Delegado da Receita Federal de Araraquara (fl. 471) e, em 25/03/2010, foi exarado novo Despacho Decisório (fls. 598 a 600), no qual o pedido de restituição foi indeferido, porque, em síntese, o Recorrente não informou em suas GFIP — Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (fls. 513 a 584) os valores retidos e os valores compensados, como exigia a legislação de regência.

A empresa apresentou **Manifestação de Inconformidade** (fls. 603 a 610) na qual foi julgada improcedente, eis que (i) a Recorrente não apresentou formalidades consideradas essenciais para o reconhecimento do direito à restituição de valores indevidos, (ii) a ausência de motivos para a realização de quaisquer outras diligências ante o descumprimento das formalidades consideradas pela Autoridade Fiscal como essenciais para o reconhecimento do direito creditório, e (iii) que tão somente o Consórcio CONSBEM/IESA poderia requerer a restituição de eventual pagamento indevido, nos termos da legislação vigente.

Em 06.DEZ.2011 recebeu a notícia da decisão e em 05.JAN.2012 ajuizou o presente Recurso Voluntário, alegando: i) legitimidade para figurar como requerente da restituição; ii) da inequívoca existência de direito creditório.

A síntese do necessário.

Voto

Conselheiro wilson Antonio de Souza Correa

O presente Recurso Voluntário acode os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual, desde já, dele conheço.

i) DA LEGITIMIDADE

Discorre a Recorrente da sua legitimidade para requerer o pedido de restituição, eis que, segundo alega, no consórcio cada pessoa jurídica consorciada é responsável e possui direitos somente sobre a parcela que lhe era atribuída no seu contrato de constituição, conforme dispõe o § 1º, do artigo 278, da Lei nº 6.404/76, *in verbis*:

Art. 278. As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste Capítulo.

§ 1º O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.

Juntou jurisprudência, inclusive desta Corte, com fim de robustecer sua tese.

Penso que para análise da questão urge recorrer-se ao Código Tributário Nacional. E, neste sentido cristalino está na inteligência do artigo 166 que a restituição de tributos será feita a quem provar que assumiu o encargo ou tenha transferido o direito a terceiros.

E no presente caso trata-se de tributo indireto onde a Recorrente provou cabalmente que assumiu o encargo para pagamento das exações em tela. Tanto é verdade que as provas demonstram claramente que ela foi quem honrou com os pagamentos delas (exações), sendo, portanto, o contribuinte de fato e de direito. E, neste sentido há vários julgados das Cortes Superiores, onde se junta um dentre vários.

STJ – 1ª Turma - AgRg no REsp 1090782 / RJ - 19/10/2010

EMENTA - **TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPI. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS. CONTRIBUINTES DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. SUJEIÇÃO PASSIVA APENAS DOS FABRICANTES (CONTRIBUINTES DE DIREITO). RELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO APENAS PARA FINS DE CONDICIONAMENTO DO EXERCÍCIO DO DIREITO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE DE JURE À RESTITUIÇÃO (ARTIGO 166, DO CTN). JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (RESP Nº 903.394/AL). 1. O "contribuinte de fato" (in casu, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais recolhido pelo "contribuinte de direito" (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente. 2. O**

Código Tributário Nacional, na seção atinente ao pagamento indevido, preceitua que: "Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória. Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la." 3. Conseqüentemente, é certo que o recolhimento indevido de tributo implica na obrigação do Fisco de devolução do indébito ao contribuinte detentor do direito subjetivo de exigi-lo. 4. Em se tratando dos denominados "tributos indiretos" (aqueles que comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro), a norma tributária (artigo 166, do CTN) impõe que a restituição do indébito somente se faça ao contribuinte que comprovar haver arcado com o referido encargo ou, caso contrário, que tenha sido autorizado expressamente pelo terceiro a quem o ônus foi transferido. 5. A exegese do referido dispositivo indica que: "...o art. 166, do CTN, embora contido no corpo de um típico veículo introdutório de norma tributária, veicula, nesta parte, norma específica de direito privado, que atribui ao terceiro o direito de retomar do contribuinte tributário, apenas nas hipóteses em que a transferência for autorizada normativamente, as parcelas correspondentes ao tributo indevidamente recolhido: Trata-se de norma privada autônoma, que não se confunde com a norma construída da interpretação literal do art. 166, do CTN. É desnecessária qualquer autorização do contribuinte de fato ao de direito, ou deste àquele. Por sua própria conta, poderá o contribuinte de fato postular o indébito, desde que já recuperado pelo contribuinte de direito junto ao Fisco. No entanto, note-se que o contribuinte de fato não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com este nenhuma relação jurídica. Em suma: o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores. A norma veiculada pelo art. 166 não pode ser aplicada de maneira isolada, há de ser confrontada com todas as regras do sistema, sobretudo com as veiculadas pelos arts. 165, 121 e 123, do CTN. Em nenhuma delas está consignado que o terceiro que arque com o encargo financeiro do tributo possa ser contribuinte. Portanto, só o contribuinte tributário tem direito à repetição do indébito. Ademais, restou consignado alhures que o fundamento último da norma que estabelece o direito à repetição do indébito está na própria Constituição, mormente no primado da estrita legalidade. Com efeito a norma veiculada pelo art. 166 choca-se com a própria Constituição Federal, colidindo frontalmente com o princípio da estrita legalidade, razão pela qual há de ser considerada como regra não recepcionada pela ordem tributária atual. E, mesmo perante a ordem jurídica anterior, era

manifestamente incompatível frente ao Sistema Constitucional Tributário então vigente." (Marcelo Fortes de Cerqueira, in "Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho", Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393)

6. Deveras, o condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte que pagou tributo indevido (contribuinte de direito) à comprovação de que não procedera à repercussão econômica do tributo ou à apresentação de autorização do "contribuinte de fato" (pessoa que sofreu a incidência econômica do tributo), à luz do disposto no artigo 166, do CTN, não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de restituição de indébito.

7. À luz da própria interpretação histórica do artigo 166, do CTN, deduz-se que somente o contribuinte de direito tem legitimidade para integrar o pólo ativo da ação judicial que objetiva a restituição do "tributo indireto" indevidamente recolhido (Gilberto Ulhôa Canto, "Repetição de Indébito", in Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 8, p. 2-5, São Paulo, Resenha Tributária, 1983; e Marcelo Fortes de Cerqueira, in "Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho", Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393).

8. É que, na hipótese em que a repercussão econômica decorre da natureza da exação, "o terceiro que suporta com o ônus econômico do tributo não participa da relação jurídica tributária, razão suficiente para que se verifique a impossibilidade desse terceiro vir a integrar a relação consubstanciada na prerrogativa da repetição do indébito, não tendo, portanto, legitimidade processual" (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª ed., São Paulo, 2008, Ed. Noeses, pág. 583).

9. In casu, cuida-se de mandado de segurança impetrado por empresa distribuidora de bebida, no qual se pretende o reconhecimento do alegado direito líquido e certo de não se submeterem à cobrança de IPI incidente sobre os descontos incondicionais (artigo 14, da Lei 4.502/65, com a redação dada pela Lei 7.798/89), bem como de compensarem os valores indevidamente recolhidos àquele título.

10. Como cediço, em se tratando de industrialização de produtos, a base de cálculo do IPI é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria do estabelecimento industrial (artigo 47, II, "a", do CTN), ou, na falta daquele valor, o preço corrente da mercadoria ou sua similar no mercado atacadista da praça do remetente (artigo 47, II, "b", do CTN).

11. A Lei 7.798/89, entretanto, alterou o **artigo** 14, da Lei 4.502/65, que passou a vigorar com a seguinte redação: "Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável: (...) II - quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. § 1º. O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário. § 2º. Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente. (...)"

12. Malgrado as Turmas de Direito Público venham assentando a incompatibilidade entre o disposto no **artigo** 14, § 2º, da Lei 4.502/65, e o **artigo** 47, II, "a", do CTN (indevida ampliação do conceito de valor da operação, base de cálculo do IPI, o que gera o direito à restituição do indébito), o estabelecimento industrial (in casu, o fabricante de bebidas) continua sendo o único sujeito passivo da relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência do fato impositivo consistente na operação de industrialização de produtos (**artigos** 46, II, e 51, II, do CTN), sendo certo que a

presunção da repercussão econômica do IPI pode ser ilidida por prova em contrário ou, caso constatado o repasse, por autorização expressa do contribuinte de fato (distribuidora de bebidas), à luz do artigo 166, do CTN, o que, todavia, não importa na legitimação processual deste terceiro. 13. Mutatis mutandis, é certo que: "1. Os consumidores de energia elétrica, de serviços de telecomunicação não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações. 2. A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade ad causam para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte. 3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista. 4. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS. 5. Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS." (RMS 24.532/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 26.08.2008, DJe 25.09.2008) 14. Conseqüentemente, revela-se escorreito o entendimento exarado pelo acórdão regional no sentido de que "as empresas distribuidoras não são parte legítima para pleitear o direito ao aproveitamento de crédito de IPI oriunda da incidência sobre descontos incondicionais concedidos pelos fabricantes, tendo em vista tratar-se de tributo indireto, que sofre o fenômeno d repercussão, sendo contribuinte de fato do tributo o consumidor final". 15. Agravo regimental da Fazenda Nacional provido. Decisão Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao agravo regimental da Fazenda Nacional, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima, Benedito Gonçalves (Presidente) e Hamilton Carvalhido votaram com o Sr. Ministro Relator.

Considerando ainda que na data do protocolo da presente restituição não havia vedações para se formular o requerimento de restituição e/ou realizar o procedimento adotado acerca das retenções, recolhimentos e restituições, de modo que a IN RFB nº 973/2009 tão somente veio a reconhecer a legitimidade e todo o procedimento adotado pela Recorrente, a qual expressamente consignou em seu artigo 48, §8º, "in verbis":

"Art. 48. A empresa prestadora de serviços que sofreu retenção no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, poderá compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias, inclusive as devidas em decorrência do décimo terceiro salário, desde que a retenção esteja:

(...)

§ 8- No caso de recolhimento efetuado em nome do consórcio, a compensação somente poderá ser efetuada pe/as consorciadas, respeitada a participação de cada uma forma do respectivo ato

constitutivo, e após retificação da GPS. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)".

E foi exatamente isto que a Recorrente providenciou, razão pela qual reconheço sua legitimidade para pleitear a presente restituição.

ii) DA INEQUÍVOCA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO PLEITEADO/PERÍCIA

A Recorrente na presente peça recursiva alega que na manifestação de inconformidade requereu diligência para fins de comprovar a existência ao direito de restituição, cuja qual foi indeferida pela Decisão ora hostilizada.

Desta forma, tenho que a diligência é direito do contribuinte quando requerida tempestivamente e desde que seja visto necessária pela autoridade julgadora, conforme ocorreu no caso, onde, em que pese o fato de a diligência ter sido requerida tempestivamente, o julgador considerou indispensáveis as pretensas provas a serem produzidas, já que NÃO se trata de busca da verdade material/real, eis que elas já se encontram nos autos, mormente nas GFIP's, ou ao menos deveria constar.

Por estas razões não vejo a necessidade de realização de diligência nos autos, pois como bem elucidado pela decisão recorrida, não há necessidade de tal ocorrência, eis que as peças nos autos são assaz para demonstrar o que se requer.

Tenho que, ao contrário do que alega a Recorrente, a ausência de prestação de informações em GFIP afeta a liquidez e certeza do crédito, conforme inteligência dos artigos 17 da IN/SRFB nº 900/08, *'in verbis'*:

DA RESTITUIÇÃO DE VALORES REFERENTES À RETENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA E NA EMPREITADA

Art. 17 . *A empresa prestadora de serviços que sofreu retenção de contribuições previdenciárias no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços que não optar pela compensação dos valores retidos, na forma do art. 48, ou, se após a compensação, restar saldo em seu favor, poderá requerer a restituição do valor não compensado, desde que a retenção esteja destacada na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços e declarada em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP). (GN)*

Pois bem, evidente está a falta de cumprimento de requisito estabelecido pela legislação, razão assaz para julgar improcedência do presente pedido de restituição, uma vez que a Recorrente não tem direito líquido e certo à restituição, uma vez que o descumprimento de formalidades obsta tal pleito, já que a Administração Pública é guiada pelo princípio da verdade real e também e sobretudo pelo princípio da legalidade.

A verdade real já está estampada nas provas produzidas nos autos e a legalidade é trazida pela IN em destaque, onde determina formalidades que urgem serem cumpridas. E, no caso em tela, como não foram cumpridas as determinações legais, há de ser indeferido o pedido de restituição.

Demais a mais nos autos as provas juntadas nos conduzem à verdade pura, cuja qual nos remete que: 1) Não foi informado nas GFIP's juntadas no pedido de restituição no campo "CNPJ/CEI tomador/obra" o CNPJ do Consórcio ou a matrícula CET da obra para o período de 11/2005 a 03/2006; 2) A Recorrente não informou os valores retidos, proporcionalmente à sua participação no Consórcio nas GFIP do período de 04/2006 a 10/2006, 03/2007 a 05/2008 e 07/2008; e, 3) A Recorrente não informou nas GFIP os valores compensados nas competências 05/2006, 11/2006 a 02/2007, 06/2008, 08/2008 a 10/2008.

Não olvidemos que tal erro interfere na regra-matriz de incidência do tributo e, ao afetar um dos seus elementos fundamentais, gera um vício material.

Portanto, o caso é de vício material.

Diante do exposto, como a Recorrente não cumpriu as formalidades exigidas em lei, praticou um vício material, e, desta forma, não há de se falar em restituição, porque o erro material é insanável.

CONCLUSÃO

Diante do acima exposto, como o presente remédio recursivo acode as exigências processuais para sua admissibilidade, dele conheço para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, eis que se trata de pessoa legítima para perquirir a pretendida restituição. Entretanto, quanto as provas nos autos demonstrada está que a Recorrente não cumpriu com as exigências legais, tornando a pretensa restituição de iliquidez e incerteza, já que ela mesma praticou um vício material.

É o voto.

wilson Antonio de Souza Correa - Relator