



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

Processo n° 14751.000188/2008-73
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-02.062 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de maio de 2011
Matéria Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
Recorrente ESCOLINHA RISQUE E RABISQUE LTDA ME
Recorrida DRJ - RECIFE/PE

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

RECURSO GENÉRICO. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Reputa-se não impugnada a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, o que impede o pronunciamento do julgador administrativo em relação ao conteúdo do feito fiscal com esta matéria relacionado que não configure matéria de ordem pública, restando, pois, definitivamente constituído o lançamento na parte em que não foi contestado.

EFEITOS DA EXCLUSÃO DO SIMPLES. DECISÃO ADMINISTRATIVA IRRECORRÍVEL. IMPOSSIBILIDADE DE DISCURSÃO NO PRESENTE FEITO. RETROATIVIDADE PREVISTA EM LEI.

A exclusão da empresa do SIMPLES, quando decorrente de processo administrativo que verifica a extrapolação do valor máximo previsto para as empresas de pequeno porte, não pode ser rediscutida no outro processo que efetua o lançamento dos valores devidos em razão da mudança do enquadramento.

De qualquer modo, correta a decisão que determina a retroatividade dos efeitos da exclusão a partir do exercício seguinte àquele em que a receita bruta foi superior ao máximo legalmente previsto, consoante determinação do art. 9, II, 13, II, “a”, e 15, IV da Lei nº 9.317/1996.

COMPENSAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL ATRAVÉS DE DARF’S.

A redação do art. 89 da Lei nº 8.212/1991, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, restringia a compensação de contribuições previdenciárias aos crédito decorrentes de mesma natureza.

Sendo possível se discriminar a parte do montante pago através de DARF relativo à contribuição previdenciária patronal, enquanto a empresa estava recolhendo conforme sistemática do SIMPLES (art. 23 da Lei nº 9.317/1996),

deve ser efetuada a compensação, abatendo os referidos valores do total lançado.

MANDADO DE SEGURANÇA. AUSÊNCIA DE EFEITO SUSPENSIVO. LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE.

Correto o lançamento do crédito tributário pela autoridade fiscal que, além de impedir a ocorrência da decadência, cujo prazo não se suspende, não verifica qualquer causa de suspensão da exigibilidade.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA. As contribuições sociais previdenciárias estão sujeitas à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso devendo observar o disposto na nova redação dada ao artigo 35, da Lei 8.212/91, combinado com o art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) por unanimidade de votos: a) em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte, no mérito, para que a parte referente à contribuição previdenciária paga através de DARF's, enquanto a empresa ainda estava vinculada ao SIMPLES, sejam destacados dos referidos pagamentos e utilizados como crédito da empresa, efetuando a compensação com os débitos contidos no presente lançamento; b) em negar provimento ao recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram pela manutenção da multa aplicada.

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antonio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, lavrada em 28/03/2008, em desfavor de ESCOLINHA RISQUE RABISQUE LTDA ME, face às contribuições devidas à Seguridade Social no importe de R\$ 898.925,00 (oitocentos e noventa e oito mil e novecentos e vinte e cinco reais), incidentes sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais e empregados, correspondentes à parte da empresa, inclusive ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade

laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, bem como a terceiros, conforme se depreende do Relatório Fiscal (fls. 38/40).

Impende, ademais, destacar que a mencionada empresa fora excluída do sistema de arrecadação tributária SIMPLES, segundo Ato Declaratório Executivo do Delegado da Receita Federal do Brasil em João Pessoa de 03/10/2006, por ter excedido, no ano calendário 2003, o limite estabelecido pela legislação para as Empresas de Pequeno Porte e não ter requerido sua exclusão, consoante disposto no art. 14, inciso I, da Lei 9.317/96. O ato em referência expressa que a exclusão passará a ter efeito a partir de 01/01/2004.

Insta salientar, ainda, que o Sindicato dos Estabelecimentos de Ensino do Estado da Paraíba impetrou Mandado de Segurança Coletivo com Pedido de Liminar de fls. 97/105, com o fito de manter a empresa optante pelo SIMPLES.

Inconformada, a ora Recorrente ofereceu Impugnação de fls. 46/64, tendo sido proferido acórdão de fls. 107/114 tendo julgado o lançamento procedente e mantido o crédito tributário, conforme se pode observar da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

PREVIDÊNCIA. CUSTEIO. TRIBUTÁRIO.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais e empregados, correspondentes à parte da empresa, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e as relativas a terceiros.

COMPENSAÇÃO. EXCLUSÃO DO SIMPLES.

Compensação é possível apenas com contribuições recolhidas para a Seguridade Social, consoante preceitos contidos na Legislação Previdenciária.

É competente para decidir pela exclusão do SIMPLES a Secretaria da Receita Federal.

A empresa excluída do SIMPLES é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias devidas a Seguridade Social e aquelas por ela arrecadadas para terceiros, incidentes sobre os valores pagos a todos os segurados que lhe prestem serviços, nos termos da legislação vigente.

PROVA. ÔNUS

Cabe à empresa o ônus de provar de forma inequívoca que as informações fornecidas por ela Fiscalização e que serviram de base ao lançamento estão incorretas.

Lançamento Procedente

Irresignada com a r. decisão, a empresa apresentou Recurso Voluntário de fls. 117/129, alegando, em síntese:

- a) Que não há permissivo legal na própria lei que trata da exclusão que venha a ensejar a retroatividade dos efeitos da mesma, haja vista o disposto no inciso II do art. 15 da Lei 9.317/96;

- b) Que há diferença apurada no valor de R\$ 7.442,31 (sete mil, quatrocentos e quarenta e dois reais e trinta e um centavos);
- c) Que a condição de optante do SIMPLES não impede que ocorra a compensação entre verbas do mesmo, bem como créditos derivados de tributos alheio ao sistema;
- d) Que existe previsão de suspensão da exigibilidade do crédito tributário conforme disposto no art. 151, inciso III do Código Tributário Nacional, ante a existência de ação judicial em trâmite.

Vieram os autos a este Conselho por meio de Recurso Voluntário.

Sem Contra-razões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

Do Mérito

Preliminarmente

Preclusão sobre matérias não impugnadas

Os lançamentos da presente NFLD referem-se à cobrança de contribuições devidas à Previdência Social, relativas à remuneração dos segurados contribuintes individuais e empregados, à parte da empresa, inclusive ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, bem como a terceiros.

Nas razões recursais ora em apreço, a Recorrente sequer se defendeu quanto ao mérito da questão acima exposto, já que em nenhum momento afirma que os valores apontados pela fiscalização não correspondem a fatos geradores de contribuições previdenciárias, ou seja, apresentou uma defesa genérica, não se desincumbindo do ônus da prova em contrário do afirmado pela fiscalização.

Pois bem. A despeito de tal discussão, imperioso trazer a baila o que preconiza o art. 9º, §6º da Portaria nº 520, de 19 de maio de 2004, *in verbis*:

Art. 9º A impugnação mencionará:

(...)

§ 6º Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

Desta feita, conclui-se, do acima exposto, que reputa-se impugnada a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, o que impede o pronunciamento do julgador administrativo em relação ao conteúdo do feito fiscal com esta matéria relacionado, restando, pois, definitivamente constituído o lançamento na parte em que não foi contestado.

Nota-se, portanto, que houve a preclusão processual, uma vez que não houve insurgência da Recorrente quanto a pretensão externada no lançamento. Ademais, a despeito de tal instituto, importante citar os ensinamentos de Fredie Didier Júnior, *in verbis*:

“Entende-se que a preclusão está intimamente relacionada com o ônus, que, como se sabe, é situação jurídica consistente em um encargo do direito. A parte detentora de ônus deverá praticar ato processual em seu próprio benefício, no prazo legal, e de forma correta: se não o fizer, possivelmente este comportamento poderá acarretar conseqüências danosas para ela. (...) a preclusão decorre do não-atendimento de um ônus, com a prática de ato-fato caducificante ou ato jurídico impeditivo, ambos lícitos, conformes com o direito.

Com isso, entendo que, no caso em apreço, ocorreu a preclusão consumativa, que é a extinção da faculdade de praticar um determinado ato processual em virtude de já haver ocorrido a oportunidade para tanto, ficando, portanto, o julgador impossibilitado de analisar a questão de mérito, posto que não contestada pela Recorrente.

Efeitos da exclusão do SIMPLES

A ora Recorrente questiona, de início, a impossibilidade de sua exclusão do SIMPLES ter efeitos retroativos, haja vista a previsão contida no art. 15, II da Lei nº 9.317/1996, segundo o qual os efeitos seriam projetados para as competências posteriores à exclusão.

Com tais considerações, a recorrente se insurge, na verdade, contra a própria decisão que a excluiu do SIMPLES, prolatada nos autos do processo administrativo nº 14751.000148/2006-60, que determinou que a exclusão surtiria efeito a partir de 01/01/2004.

Caberia ao contribuinte recorrer daquela decisão quanto aos efeitos previstos, a fim de ver reformada, ainda na via administrativa, a questão acerca da data a partir da qual a empresa estaria excluída do SIMPLES.

Qualquer decisão nestes autos quanto a este ponto representaria uma revisitação da matéria, com afronta inclusive à decisão administrativa já prolatada em caráter definitivo, não sendo possível, por isso, ser analisado novamente o efeito retroativo da exclusão.

De qualquer modo, cumpre destacar que o dispositivo legal suscitado (art. 15, II da Lei nº 9.317/1996) não é aplicável ao presente caso.

Isto porque a empresa foi excluída por ter ultrapassado, no ano calendário de 2003, o limite de receita para Empresa de Pequeno Porte – EPP previsto no art. 9º, II da Lei nº 9.317/1996. O art. 13, II, *a* desta Lei dispunha que a exclusão dar-se-ia obrigatoriamente em qualquer das situações excludentes constantes do art. 9º.

Deste modo, o inciso do art. 15 a ser aplicado seria o IV, e não o II, como defendido pelo Recorrente. Cumpre transcrever o que dispõe os referidos dispositivos legais, na redação vigente à época:

Art. 15. A exclusão do SIMPLES nas condições de que tratam os arts. 13 e 14 surtirá efeito:

II - a partir do mês subsequente àquele em que se proceder à exclusão, ainda que de ofício, em virtude de constatação de situação excludente prevista nos incisos III a XVIII do art. 9º;

*IV - a partir do ano-calendário subsequente àquele em que for ultrapassado o limite estabelecido, nas hipóteses dos **incisos I e II do art. 9º**;*

Mostra-se, portanto, correta a aplicação dos efeitos da exclusão a partir de 01/2004, pois este é a primeira competência a partir do ano-calendário subsequente em que foi ultrapassado o limite estabelecido (2003), nos termos do art. 15, IV c/c o art. 9º, I e II da Lei nº 9.317/1996.

Diferenças apontadas pela Recorrente

A empresa Recorrente afirma que existe uma diferença a maior de R\$ 7.442,31 (sete mil, quatrocentos e quarenta e dois reais e trinta e um centavos) no valor lançado pelo Auditor Fiscal, conforme apurado por contador, conforme planilha de fls. 56/57, colacionada à sua impugnação.

Segundo a Recorrente, a planilha correta teria sido elaborada com base nos livros fiscais da empresa.

Ocorre que, em nenhum momento, a empresa junta os referidos livros fiscais ou qualquer outro documento que tenha embasado os seus cálculos. Tampouco a Recorrente apontou qual teria sido o erro da fiscalização no levantamento do débito, não sendo possível, assim, ser acolhida a alegação de diferença nos cálculos.

Da compensação

A ora Recorrente alega que a fiscalização deveria ter utilizado os valores por ela pagos, através de DARF's, quando do seu enquadramento no SIMPLES com os valores ora lançados.

É que a compensação de contribuições previdenciárias estava limitada às hipóteses em que ambos os débitos e créditos tivessem também natureza previdenciária, a teor do art. 89, §2º da Lei nº 8.212/1991, com a redação anterior ao advento da Lei nº 11.941/2009:

Art. 89. Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido.

(...).

§ 2º Somente poderá ser restituído ou compensado, nas contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), valor decorrente das parcelas referidas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta lei.

Assim, para que fosse possível a compensação dos DARF's pagos pelo contribuinte com as contribuições previdenciárias ora lançadas, seria necessária a verificação de que aqueles valores integraram contribuições previdenciárias.

No caso dos autos, o Relatório Fiscal afirma (fls. 39) que foi aproveitado como crédito o montante pago pela empresa através de Guias de Recolhimento da Previdência Social – GPS, não citando, de fato, os valores pagos através de DARF.

Por outro lado, sabe-se que a Lei nº 9.317/1996, que disciplinava o regime do SIMPLES, previa o recolhimento unificado de diversos tributos, dentre os quais o IRPJ, PIS, CSLL, COFINS, IPI e contribuição previdenciária patronal. A própria Lei previa, no seu art. 23, a repartição dos percentuais entre os tributos referidos, diferenciada de acordo com a faixa de receita bruta.

Assim, a fiscalização pode saber quanto do valor recolhido se refere à contribuição previdenciária, para que este seja destacado e compensado com as contribuições previdenciárias devidas.

Em outras palavras, parte do que foi pago através de DARF pode ser compensado com as contribuições previdenciárias ora lançadas, desde que o crédito esteja limitado à parcela referente à contribuição previdenciária patronal prevista no art. 3º, §1º, "f" da Lei nº 9.317/1996.

Deste modo, não pode ser mantido o entendimento firmado na decisão recorrida de que a legislação previdenciária não abarca a compensação de valores pagos através de DARF com contribuições previdenciárias, uma vez que a própria Lei nº 8.212/1991, art. 89, §1º, não faz qualquer restrição quanto ao documento ou regime jurídico a que a empresa esteja submetida, exigindo apenas que o crédito também seja decorrente de contribuição previdenciária.

Superada essa questão, resta saber se os valores integrantes dos DARF's, na parte relativa à contribuição previdenciária, podem ser utilizados para abater o débito em comento.

No caso dos autos, verifica-se que o lançamento em comento decorreu da exclusão da empresa do SIMPLES, com efeitos retroativos desde janeiro/2004, tendo a

empresa sido cobrada neste auto pelos valores que deixou de recolher a título de contribuição previdenciária por ter se enquadrado indevidamente naquele regime preferencial.

O enquadramento da empresa em um dos regimes jurídicos é excludente do outro, de modo que o recolhimento da contribuição previdenciária deve obedecer apenas àquele a que está submetida. Assim, se a empresa estava excluída do SIMPLES desde janeiro/2004, todas as contribuições previdenciárias pagas relativas a essas competências deverão ser contabilizadas.

Em outras palavras, se a empresa recolheu contribuições previdenciárias conforme a sistemática do SIMPLES, quando deveria ter recolhido pelo das empresas em geral, o que foi pago àquele título deverá ser computado, para que a cobrança seja somente das diferenças, sob pena de enriquecimento ilícito da fazenda pública.

Contudo, o auditor fiscal abateu tão somente os valores recolhidos da contribuição previdenciária dos segurados, não tendo utilizado como crédito o montante pago da parte patronal, em que pese estas rubricas terem sido incluídas no presente lançamento.

Ante o exposto, deve ser acolhido o requerimento do contribuinte, para que a parte do DARF (pagamento unificado do SIMPLES) relativa à contribuição previdenciária seja creditada do total pago pela empresa.

Da inexistência de causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário

Por fim, afirma a Recorrente que foi ajuizado mandado de segurança contra a exclusão da empresa do SIMPLES, motivo pelo qual não poderia sofrer a tributação em tela, que parte exatamente dessa alteração no regime jurídico da empresa com efeitos retroativos.

Segundo afirma, a hipótese estaria prevista no inciso III do art. 151 do CTN (reclamações e recursos).

Contudo, tal entendimento não pode prosperar.

Em primeiro lugar, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não impede o seu lançamento e constituição, mas apenas a prática de atos de constrição posteriores, ou seja, o ajuizamento de execução fiscal destinada a exigir-lhe o valor.

Este entendimento há muito está consolidado pelos Tribunais do País, pois, do contrário, seriam enormes os prejuízos ao ente público que, sem poder lançar o crédito tributário, veria o seu direito de constituí-lo ser extinto em face da suspensão da exigibilidade.

Assim, ainda que houvesse decisão judicial ou outra causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, seria possível o lançamento e a conclusão do processo administrativo fiscal a ele referente.

Em segundo lugar, o mandado de segurança a que se refere o ora Recorrente não teria o condão, ainda que julgado procedente, de afastar o lançamento em comento, na

medida em que se refere ao direito da empresa manter sua adesão ao SIMPLES em que pese sua atividade educacional.

No caso dos autos, como já destacado anteriormente, o lançamento decorre da exclusão da empresa do SIMPLES, uma vez que apresentou no ano de 2003 receita bruta em valor superior ao admitido pela Lei para o enquadramento das empresas de pequeno porte.

Isto é, ainda que tivesse sido concedida a segurança pleiteada, e fosse reconhecido pelo Judiciário o direito da prestadora de serviços educacionais de manter-se no SIMPLES, subsistiria a sua exclusão por outro motivo, qual seja, a extrapolação do valor máximo de receita bruta legalmente previsto.

Deste modo, torna-se irrelevante o deslinde e os efeitos do mandado de segurança eventualmente concedidos em favor da Recorrente, já que a sua eficácia estaria limitada à causa de pedir posta nos autos.

Em terceiro lugar, e por último, importa destacar que a empresa não conseguiu, até o presente momento, qualquer efeito suspensivo no referido mandado de segurança, uma vez que restou vencida no acórdão da lavra do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, não tendo igualmente obtido êxito no Superior Tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal.

Com efeito, não pode ser acolhida a alegação da Recorrente de existência de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Da multa moratória

No tocante aos acréscimos legais, salientamos que os mesmos vêm determinados pela legislação previdenciária, não possuindo natureza de confisco a exigência da multa moratória, conforme prevê o art. 35 da Lei n.º 8.212/1991. Não recolhendo na época própria, o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento.

Se não houvesse tal exigência haveria violação ao princípio da isonomia, pois o contribuinte que não recolhera no prazo fixado teria tratamento similar àquele que cumprira em dia com suas obrigações fiscais.

Imperioso, contudo, destacar que em respeito ao art. 106 do CTN, inciso II, alínea “c”, deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte. No caso em apreço, esse cotejo deve ser promovido em virtude das alterações trazidas pela Lei n.º 11.941/2009 ao art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, que instituiu mudanças à penalidade cominada pela conduta da Recorrente à época dos fatos geradores.

Assim, identificando o Fisco benefício ao contribuinte na penalidade nova, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei n.º 8.212/1991 que assim dispõe:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim

entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por sua vez, o art. 61 da Lei nº 9.430/96 reza:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de 100%, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

Sendo assim, diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, se for mais benéfica para o contribuinte.

Da Conclusão

Ante o exposto, deve ser DADO PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do contribuinte, tão somente para que a parte referente à contribuição previdenciária paga através de DARF's, enquanto a empresa ainda estava vinculada ao SIMPLES, sejam destacados dos referidos pagamentos e utilizados como crédito da empresa, efetuando a compensação com os débitos contidos no presente lançamento, bem como para que seja aplicada a multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, 12 de maio de 2011

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator