



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15540.000330/2008-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.487 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de dezembro de 2022
Recorrente NUCLEO MIX INDUSTRIA E COMERCIO DE ROUPAS E ACESSORIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DAS PROVAS APRESENTADAS SOMENTE EM RECURSO.

Nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/72 a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento, devendo nela conter, conforme disposto no art. 16, inciso III, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Consideram-se, portanto, preclusas as provas juntadas pelo contribuinte em anexo ao recurso voluntário.

ALEGAÇÃO DE EQUÍVOCO NA ELABORAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO FORMATO MANAD. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus de comprovar o alegado equívoco na elaboração de sua folha de pagamento em formato digital. Para tanto, haveria necessidade de retificação do documento equivocadamente elaborado, assim como a demonstração nos autos (mediante a apresentação do livro diário e do respectivo plano de contas) de que as informações retificadas estão em consonância com os registros contábeis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Mario Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Thiago Duca Amoni (suplente convocado), Martin da Silva Gesto e Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 15540.000330/2008-21, em face do acórdão nº 12-048.266 (fls. 339/347), julgado pela 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (DRJ/RJ1), em sessão realizada em 13 de julho de 2012, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“Da autuação

O presente processo identificado no sistema COMPROT com o nº 15540.000330/2008-21, refere-se ao lançamento identificado pelo DEBCAD nº 37.141.073-8.

2. Conforme esclarece o relatório fiscal de fls. 264/268:

(...)

1.2. Os valores aqui apurados referem-se a diferentes créditos de contribuições sociais patronais devidas a outras entidades e fundos (FNDE, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA), os quais encontram-se elencados no corpo do presente relatório e demonstrativos anexos, com suas respectivas bases de cálculo e alíquotas aplicadas.

(...)

2.1. FP1 (PAGAMENTO DE SALÁRIO)

2.1.1. Este levantamento contém os valores constantes das folhas de pagamento da empresa, fornecidas em meio digital, que foram confirmados na escrituração contábil da empresa. Os valores apropriados, distribuídos por competência constam do Discriminativo Analítico de Débito – DAD em anexo.

2.1.2. Foram deduzidos das contribuições devidas os valores recolhidos pela empresa, incluídos em GPS (Guias da Previdência Social), os quais encontram-se relacionados no “Relatório de Documentos Apresentados” (RDA), em anexo.

2.1.3. Os valores constantes das folhas de pagamento e declarados em GFIP são tratados no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados – RADA como “EXCL 09.436.7391”, e foram utilizados apenas para cálculo da apropriação das GPS pagas, não compondo base de cálculo do presente Auto de Infração.

2.2. FP2 (DIFERENÇA DE COMISSÕES PAGAS)

2.2.1. Como foi encontrada diferença entre os valores das Comissões pagas em Folha de Pagamento e os contabilizados na conta “4.1.2.01.017 – Comissões”, a diferença foi aqui apurada.

2.3. No relatório “RL – Relatório de Lançamentos” estão discriminados os valores lançados, relativos às remunerações pagas, aos descontos efetuados e às deduções de salário-família.

3. DA DOCUMENTAÇÃO

3.1. Durante o decorrer da fiscalização, foi constatado que o contribuinte DEIXOU DE INFORMAR EM GFIP parte dos pagamentos efetuados a empregados motivo pelo qual foi autuada.

3.2. A empresa apresentou Folhas de Pagamento e Escrituração Contábil em formato definido no MANAD (Manual de Arquivos Digitais).

(...)

8.3. Fica aqui consignado que os elementos de prova constam do processo principal de nº 37.141.072-0, fls. 250 a 556.

(...)

Da impugnação

3. Intimada em 20/08/2008, conforme consta na fl. 3, a empresa autuada ingressou com a impugnação de fls. 272/275, protocolada em 19/09/2008, conforme é possível verificar na fl. 272.

4. O Impugnante assim justificou as diferenças apuradas pela Auditoria Fiscal:

Origem do Erro

1 – Se confrontarmos a relação de segurados com as diferenças apontadas, entre a folha de pagamento e GFIP anexadas ao Auto de Infração sub censura, é fácil detectar que houve erro idêntico cometido na confecção de todas as planilhas.

Considerando que o caso da GFIP declarada na planilha acima mencionada em confronto com a folha de pagamento, que se encontra aqui anexada, há de se concluir que houve um equívoco de interpretação do vocábulo por parte da auditora fiscal, pois considerou adiantamento de salário (vale) que é descontado na folha do mês em questão como se fosse salário futuro agregado ao salário do mês ou seja: Por ex.: Salário do mês de Janeiro pago R\$ 456,00 total adicionado ao vale de R\$ 182,00, ao invés de deduzi-lo que restaria um líquido mensal de R\$ 274,00, com base de cálculo para contribuição previdenciária, sobre o salário real de R\$ 456,00.

5. Em seguida o Impugnante apresenta cálculos exemplificativos, referentes a alguns empregados, de diferentes estabelecimentos e competências. Após o que assevera que não houve qualquer omissão de salários na GFIP.

6. Acompanham a impugnação: alteração do contrato social (fls. 276/281); identificação do signatário da impugnação (fl. 282).

7. Às fls. 284/285 foi emitida resolução por esta turma de julgamento, através da qual foram os autos baixados em diligência, do seguinte teor:

8. Diante dos documentos e informações apresentadas, propomos que sejam baixados os autos em diligência para que a DIFIS competente proceda à verificação quanto:

8.1. Se as diferenças constantes na planilha anexa ao auto de infração COMPROT 15540.000327/2008-15 Debcad 37.006.557-3 (fls. 13 a 83), realmente referem-se à rubrica de adiantamento de salários, cujo respectivo desconto, ao final do mês, não teria sido considerado na apuração;

8.2. Em caso afirmativo, se houvera algum motivo para considerar tal adiantamento como fato gerador para determinados segurados, já que nem todos foram listados na planilha confeccionada;

8.3. Se o levantamento FP1 deste auto de infração estaria correlacionado com os valores apontados na planilha acima mencionada, ou se a mesma engloba os levantamentos FP1 e FP2, ou se existe alguma outra correlação entre os levantamentos e a planilha.

9. Caso a diligência venha a firmar convicção pela manutenção dos valores levantados, trazendo para isso argumentos que corroborem a exatidão total ou parcial dos montantes apresentados originalmente neste auto de infração, a empresa deverá ser cientificada do inteiro teor desta Resolução e de todos os elementos e informações que, em decorrência da diligência ora determinada, venham a ser trazidos aos autos, devendo ser concedido ao contribuinte, expressamente, o prazo de trinta dias para, se do seu interesse, apresentar nova impugnação, ou aditar as razões da defesa apresentada.

8. A Auditoria Fiscal se manifestou às fls. 288/290, apresentando os seguintes esclarecimentos:

1. Atendendo determinação da resolução 103 constante das fls. 281/282 da 14ª Turma da DRJ/RJ, procedemos a análise da defesa apresentada pela empresa.

2 – A empresa apresentou, durante a ação fiscal, seus arquivos de Folhas de Pagamento e Contabilidade no formato MANAD e foram os dados que foram utilizados para a apuração dos valores devidos, através do Programa de Auditoria Digital – AuDig.

3 – No arquivo da Folha de Pagamento informa as seguintes rubricas como componentes dos valores considerados para cada empregado:

(...)

Uma vez que a empresa considera como proventos os valores pagos a título de Adiantamento de Salário – Código 0034, lançando-os separadamente da rubrica Salários – Código 0001, entendemos serem, aqueles valores, também, Base de Cálculo de Contribuições Previdenciárias, da mesma forma que o são Horas-Extras, Adicional Noturno, etc., não cabendo, portanto, dedução dos mesmos.

4. Ainda analisando as Folhas de Pagamento, constatamos que as folhas apresentadas em meio papel estão diferentes das apresentadas em meio digital, quando da ação fiscal

5. Isto posto, informamos que a relação apresentada no Auto de Infração COMPROT 15540.000327/2008-15 DEBCAD 37.006.557-3 (fls. 13 a 83) espelha exatamente as diferenças entre as folhas de pagamento apresentadas e as GFIP entregues pela empresa.

6. Uma vez que o presente Auto de Infração é parte integrante do processo principal de DEBCAD 37.141.072-0, deixamos de anexar o relatório gerado pelo Audig “Total Mensal Por Rubrica”, extraído dos arquivos digitais fornecidos pela empresa, que já compões o referido processo principal.

7. Informamos também que apenas os valores do levantamento FP1 estão correlacionados com a planilha acima mencionada.

8. Face à exposição acima, propomos pela manutenção do débito na íntegra.

9. Encaminhe-se ao SEFIS/EFI nº 05.

9. Após o relatório, os autos passam a ser integrados por procuração (fls. 291/292).

10. A empresa foi intimada da manifestação da Auditoria, como é possível verificar na fl. 293.

11. A empresa autuada apresentou impugnação complementar às fls. 295/296, alegando que:

1. Preliminarmente, solicita maior prazo para acostar novos documentos (recibos de salário) em razão da enorme quantidade dos mesmos necessários à elucidação dos erros cometidos por acasão da emissão da formalidade denominada MANAD, os quais são fundamentais para o fim a que se destinam.

2. No mérito, data vênua, o valor apontado pela fiscalização com a colocação de falta de recolhimento das contribuições previdenciárias trata-se meramente de erro que passou despercebido pela fiscalização, que, no nosso entender, poderia ter sido facilmente detectado, inclusive com a sua eliminação, se a autoridade fiscal tivesse examinado todos os documentos que foram apensados a impugnação inicial pelo impugnante;

3. Confrontando todas as folhas de pagamento geradas na ocasião (ano de 2003), e já anexadas ao processo, com o programa MANAD, concluir-se-á que houve um simples erro matemático no programa gerado (...)

4. Repisando, os adiantamentos de salários foram erroneamente considerados pela autoridade fiscal como proventos, adicionando-os quando deveriam ter sido deduzidos por serem descontos. Tal fato pode ser comprovado pelo exame dos documentos já acostados (folhas de pagamento e etc.) e pelos recibos de pagamento de salário que serão anexados, se confrontados com as informações geradas no MANAD;

5. Para a comprovação do alegado a impugnante está providenciando junto ao responsável pelo sistema a sua correção, possibilitando a geração de novo MANAD com as informações corretas, o que comprovará tratar-se de erro meramente material na confecção da formalidade;

6. Isto posto, requer maior prazo para juntada dos documentos necessários à prova do que foi alegado, reservando a impugnante o seu direito de aditar as provas que está ajeitando antes do julgamento em 1ª instância e, requer também, autorização para, após o acerto do sistema pela empresa responsável, gerar novo MANAD. Protesta a impugnante que a autoridade encarregada do julgamento da peça impugnatória examine toda a documentação acostada e a confronte com o programa gerado, possibilitando, permissa máxima vênua, o julgamento justo da questão, evitando o cerceio de defesa e o prejuízo financeiro injusto, anulando o Auto de Infração por medida de lícita JUSTIÇA.

12. Acompanham a impugnação complementar: documentos de identificação da signatária da impugnação (fl. 297).

13. Às fls. 299/301 foi emitida nova resolução desta turma de julgamento, através da qual foi proposta a seguinte diligência:

9. Em vista do exposto, solicitamos da Auditoria que:

a) informe se a base de cálculo do levantamento FP1 é inteiramente composta por adiantamentos de salário;

b) caso a base de cálculo do levantamento FP1 seja composta por outras rubricas além de adiantamentos de salário, deverá a Auditoria indicar o exato valor da base de cálculo que corresponde a adiantamentos de salário, bem como quais são as rubricas que também compõem a base de cálculo, e o valor da base de cálculo que corresponde a cada uma delas.

c) a empresa deverá ser cientificada do inteiro teor desta Resolução e de todos os elementos e informações que, em decorrência da diligência ora determinada, venham a ser trazidos aos autos, devendo ser concedido ao contribuinte, expressamente, o prazo

de trinta dias para, se do seu interesse, apresentar nova impugnação, ou aditar as razões da defesa apresentada.

14. A Auditoria juntou aos autos as planilhas “remuneração por trabalhador 04/2003” e “remuneração por trabalhador comp 06/2003” (fls. 304/305).

15. Às fls. 307 a Auditoria Fiscal se manifestou, nos seguintes termos:

1. Atendendo determinação da resolução 145 constante das fls. 295/297 da 14ª Turma da DRJ/RJ, informamos:

1.1. O levantamento FP1 é composto pela rubrica Adiantamento de Salário e diferenças encontradas pelo Audig entre as bases de cálculo da Folha de Pagamento e as declaradas em GFIP. Cabe esclarecer que as rubricas consideradas são as já especificadas na diligência de 27/07/2010 às fls. 285 a 287, que, à exceção do Adiantamento salarial, foram as mesmas consideradas pela empresa como bases de cálculo. Uma vez que este Auto de Infração é parte integrante do processo principal COMPROT 15540.000328/2008-51, informamos que os valores relativos às rubricas são os especificados como PROVENTOS na planilha já também anexada na referida diligência, às fls. 584 a 765, do processo principal.

1.2. As diferenças encontradas se devem, conforme demonstrado a seguir, explicando as competências citadas às folhas 296/297, ou seja, 04/2003 e 06/2003.

1.3. Na competência 04/2003 a base de cálculo total apurada na planilha do Audig é de R\$ 9.050,67. Porém, como na GFIP a funcionária SANDRA BRANDÃO PORTO está com remuneração maior que a da folha de pagamento, gerando assim uma diferença negativa de R\$ 380,33, tal valor foi retirado do cálculo, totalizando $9.050,67 + 380,33 = 9.431,00$.

1.4. Na competência 06/2003 UILSE ALT PINTO BARROSO não foi considerado pelo Audig por estar com número de inscrição errado na GFIP, porém foi declarada a remuneração de R\$ 240,00. As funcionárias CARINA NAZARETH SILVA e GILDA REZENDE XAVIER foram declaradas em GFIP das filiais 001309 e 001481, com remunerações de R\$ 504,00 e R\$ 1.063,60 respectivamente. Sendo assim, o valor encontrado como base de cálculo devida que seria de R\$ 13.734,14 passa a ser de $13.734,14 - 240,00 - 504,00 - 1.063,60 = 11.926,54$.

1.5. Segue em anexo as planilhas REMUNERAÇÃO POR TRABALHADOR COMP 04/2003 e REMUNERAÇÃO POR TRABALHADOR COMP 06/2003, que foram extraídas do Audig e os valores acima explicados encontram-se em negrito.

1.6. 2. Encaminhe-se ao SEFIS/EFI nº 05.

16. O Contribuinte foi intimado em 18/04/2012, conforme consta na fl. 310.

17. Em 18/05/2012 o Contribuinte ingressou com impugnação complementar, às fls. 314/318, onde, basicamente, reafirma as alegações anteriormente apresentadas, concluindo ao final que:

(...)

Por outro lado, a Impugnante vem novamente informar e chamar a atenção dos ilustres analistas tributários para o erro material cometido quando da análise dos documentos apresentados para a fiscalização, principalmente quanto à folha de pagamento, onde o termo “adiantamento de salário” levou a interpretação errônea de que essa verba deveria ser adicionada a base de cálculo de todo o período levantado pela fiscalização, pois como já longamente demonstrado em nossa defesa essa verba é o popular “vale” que significa salário do mês sacado parcialmente para ser deduzido na ocasião do pagamento da folha de salário.

O Programa MANAD gerou de forma errônea os adiantamentos de salários descontados no período analisando, o que pode ser constatado por V. Sas. Analisando todos os documentos já acostados aos Autos e conforme solicitado, estamos acertando com a empresa responsável a apresentação de um novo MANAD.

Assim, apresentamos nossas alegações e esclarecimentos com base no relatório de diligência fiscal apresentado, apresentando cópia dos documentos mencionados, bem como vem protestar junto a autoridade encarregada da análise e posterior julgamento da peça impugnatória apresentada que venha a solicitar qualquer esclarecimento adicional que se faça necessário, para que se comprove as alegações nela contida.

18. Acompanham a impugnação complementar: cópia de folha de pagamento (fl. 319); tela com a “relação dos trabalhadores constantes no arquivo SEFIP” (fl. 320); cópia parcial da planilha “totais mensais por rubrica”, (fl. 321); “relação dos trabalhadores constantes no arquivo SEFIP” e folhas de pagamento (fl. 322/327); procuração (fls. 328/329); alteração contratual (fls. 330/335); identificação da signatária da petição complementar (fl. 336).

19. É o relatório.”

Transcreve-se abaixo a ementa do referido julgado:

“Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

Alegação de equívoco na elaboração da folha de pagamento formato MANAD. Ônus da prova.

É do contribuinte o ônus de comprovar o alegado equívoco na elaboração de sua folha de pagamento em formato digital. Para tanto, haverá necessidade de retificação do documento equivocadamente elaborado, assim como a demonstração nos autos (mediante a apresentação do livro diário e do respectivo plano de contas) de que as informações retificadas estão em consonância com os registros contábeis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às fls. 352/360, reiterando as alegações expostas em impugnação, bem como junta documentos de fls. 365/580.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Conhecimento dos documentos.

Entendo que os documentos juntados em anexo ao recurso voluntário (de fls. 365/580, à exceção daqueles referentes a representação processual, não podem ser recebidos, por preclusão.

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, por força do art. 16, inciso III e §4º, do Decreto 70.235/72, que determina:

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 nº 8.748, de 9/12/93)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

(grifou-se)

Conforme já referido no tópico anterior, ocorre que nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/72 a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento, devendo nela conter, conforme disposto no art. 16, inciso III, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

Saliente-se que o recorrente não apresentou justificativa alguma para a apresentação extemporânea dos documentos. De qualquer modo, não se verifica que essa se realizou conforme as exceções previstas nas alíneas do §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, considera-se preclusa a junta de novos documentos pela contribuinte em anexo recurso voluntário de fls. 365/580.

Mérito.

A parcela do crédito fiscal não reconhecida pela recorrente está contida no levantamento FP1, sendo concernente à rubrica “adiantamento de salário”, a qual segundo a contribuinte, corresponde ao denominado “vale”, ou seja, corresponde a um adiantamento do salário a ser pago no próprio mês, ao fim do qual deverá ser descontado do valor total do salário devido ao trabalhador.

Inicialmente, há que ser considerado que a rubrica em questão constava nas folhas de pagamento em formato MANAD como rubrica com natureza salarial, o que significa que foi a própria empresa autuada quem declarou que os valores pagos a título de adiantamento de salário tinham natureza salarial.

Como os valores do crédito fiscal foram colhidos em documento declaratório elaborado pela contribuinte, é dela o ônus de comprovar que os valores de adiantamento de salário foram deduzidos do total dos salários devidos ao final do mês.

Para tanto, haveria necessidade de corrigir as folhas de pagamento em formato MANAD, para que passassem a refletir a realidade apregoada pela recorrente. A própria recorrente asseverou em sua impugnação complementar apresentada em 10/09/2010, às fls. 295/296, que:

Para a comprovação do alegado a impugnante está providenciando junto ao responsável pelo sistema a sua correção, possibilitando a geração de novo MANAD com as informações corretas, o que comprovará tratar-se de erro meramente material na confecção da formalidade.

No entanto, ao ingressar com nova impugnação complementar às fls. 314/318, em 18/05/2012, a recorrente não juntou as folhas em formato MANAD devidamente corrigidas e admite que não efetuou as devidas correções ao afirmar que:

O Programa MANAD gerou de forma errônea os adiantamentos de salários descontados no período analisando, o que pode ser constatado por V. Sas. Analisando todos os documentos já acostados aos Autos e conforme solicitado, estamos acertando com a empresa responsável a apresentação de um novo MANAD.

Há que ser considerado ainda que as informações contidas em documento elaborado pela própria contribuinte, fazem prova contra ela, sem necessidade de respaldo na contabilidade, justamente por constarem de documento elaborado pelo próprio contribuinte.

Quando, porém, a contribuinte dispõe-se a demonstrar equívoco nas informações registradas em documentos por ele elaborados, a demonstração há de estar respaldada pelos registros contábeis, o que gera a necessidade de juntada aos autos do livro diário e do respectivo plano de contas, que permita verificar se os valores apontados como corretos pelo contribuinte são os que constam em seus registros contábeis. Como a recorrente não trouxe aos autos sua contabilidade, sua alegação de que as verbas em questão se tratam dos chamados “vales”, não pode ser tida como comprovada.

A necessidade de apresentação do livro diário, acompanhado do respectivo plano de contas, é reforçada na medida em que os valores concernentes ao adiantamento de salário estão contidos no levantamento FP1, tendo a Auditoria Fiscal ao referir-se a esse lançamento, asseverado no item 2.1.1. do relatório fiscal que os valores apurados foram confirmados na escrituração contábil da empresa. Transcrevemos:

2.1.1. Este levantamento contém os valores constantes das folhas de pagamento da empresa, fornecidas em meio digital, que foram confirmados na escrituração contábil da empresa. Os valores apropriados, distribuídos por competência constam do Discriminativo Analítico de Débito – DAD em anexo.

Conforme demonstrado, a recorrente não conseguiu comprovar a natureza não salarial da rubrica “adiantamento de salário”, que ela própria classificou como verba salarial em suas folhas de pagamento em formato digital.

Assim sendo, fica constatado que o lançamento foi corretamente efetuado, com a descrição clara e precisa dos fatos geradores, colhidos em documentos elaborados pela própria

empresa autuada, razão pela qual o crédito fiscal deve ser mantido, negando-se provimento ao recurso voluntário.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator