



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 35464.003446/2004-55  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-003.513 – 2ª Turma  
**Sessão de** 11 de dezembro de 2014  
**Matéria** Normas Gerais de Direito Tributário - Decadência  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** WHIRLPOOL S.A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/1998 a 31/12/1998

DECADÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ SOBRE A MATÉRIA. O Superior Tribunal de Justiça - STJ, em acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC (Recurso Especial nº 973.733 - SC) definiu que o prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se da data do fato gerador, quando a lei prevê o pagamento antecipado e este é efetuado (artigo 150, § 4º, do CTN).

DECISÃO DEFINITIVA DO STJ. APLICAÇÃO AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Por força do art. 62-A, do Anexo II, do RICARF, as decisões definitivas proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C, do CPC, deverão ser reproduzidas pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

DECADÊNCIA. CARACTERIZAÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO. SÚMULA CARF Nº 99. “Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.”

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*(assinado digitalmente)*

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO – Presidente em exercício.

*(assinado digitalmente)*

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora.

EDITADO EM: 20/01/2015

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Gustavo Lian Haddad e Elias Sampaio Freire.

## **Relatório**

Trata-se de NFLD, por meio da qual se exige crédito previdenciário relativo ao período de 07/1998 a 12/1998, decorrente de contrato de prestação de serviços sob a responsabilidade do Contribuinte, no regime de cessão de mão-de-obra, com a empresa Construgeo Construção e Gerenciamento de Obras Ltda, cujas contribuições foram apuradas com base no instituto da responsabilidade solidária, previsto no artigo 31, da Lei n.º 8.212, de 1991. A ciência da NFLD ocorreu em 21/10/2004 (fls. 01).

Em sessão plenária de 16/05/2012, foi julgado o Recurso Voluntário s/n, prolatando-se o Acórdão nº 2401-02.437 (fls. 329 a 343), assim ementado:

*“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/07/1998 a 31/12/1998*

*PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO NOTIFICAÇÃO FISCAL DE  
LANÇAMENTO RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA  
CONSTRUÇÃO CIVIL DECADÊNCIA SÚMULA VINCULANTE  
N. 08 DO STF*

*O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, senão vejamos: “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

*PRAZO DECADENCIAL EXISTÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE  
PAGAMENTO OU IMPOSSIBILIDADE DE SE VERIFICAR  
ESSE FATO. APLICAÇÃO DO § 4. DO ART. 150 DO CTN.*

*Constatando-se antecipação de recolhimento ou quando, com base nos autos, não há como a se concluir sobre essa questão, deve-se aferir o prazo decadencial pela regra constante do § 4.º do art. 150 do CTN.*

*Recurso Voluntário Provido”*

A decisão foi assim registrada:

*“ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, declarar a decadência do lançamento. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), que declarava a decadência até a competência 11/1998. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo.”*

O processo foi encaminhado à PGFN em 15/06/2012 (Despacho de Encaminhamento de fls. 344). De acordo com o disposto no art. 7º, §§ 3º e 5º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a data de intimação presumida da Fazenda Nacional ocorreu em 15/07/2012; portanto o Recurso Especial teria como termo final 30/07/2012, tendo sido tempestivamente interposto em 09/07/2012 (Despacho de Encaminhamento de fls. 355).

O Recurso Especial de fls. 345 a 354 está fundamentado no artigo 67, Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e visa rediscutir a declaração de decadência.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2400074/2013, de 22/01/2013 (fls. 357/360).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional alega, em síntese:

- a questão cinge-se ao marco inicial para a contagem do prazo decadencial, eis que superada a questão relativa ao art. 45 da Lei nº 8.212/91 pela publicação da Súmula Vinculante nº 8;

- é consenso na doutrina e jurisprudência pátrias que, em sede de tributo sujeito a lançamento por homologação, a aplicação do artigo 150, §4º somente é possível quando o contribuinte, reconhecendo a ocorrência do fato gerador de determinado tributo, efetua o pagamento, ainda que parcial, possibilitando ao Fisco a conferência posterior dos valores recolhidos, contrapondo-os com os efetivamente devidos, efetuando o lançamento de ofício de eventuais diferenças;

- conclui-se, pois, que o pressuposto primordial para a aplicação da regra de decadência constante do artigo 150, §4º, do CTN, é o pagamento antecipado parcial do tributo exigido;

- noutro passo, diante da inexistência de qualquer pagamento, o prazo decadencial para a cobrança dos tributos sujeitos a lançamento por homologação é aquele constante do artigo 173, I, do CTN, conforme Enunciado n.º 219 da Súmula do extinto Tribunal Federal de Recursos;

- no Superior Tribunal de Justiça esse pensamento está sedimentado e não mais dá azo a quaisquer questionamentos (cita jurisprudência do STJ);

- partindo dessa premissa e pousando a vista sobre o caso dos autos, verifica-se que o contribuinte não efetuou qualquer antecipação de pagamento, razão pela qual a regra a ser utilizada para a contagem do prazo decadencial é a constante do artigo 173, I, do CTN, e não a do artigo 150, §4º, do mesmo diploma legal;

- tendo em conta que na decisão recorrida inverteu-se a aplicação dos referidos dispositivos legais, afigura-se inafastável a conclusão de que houve patente vulneração dos comandos neles encartados;

- ora, se não restou demonstrada a existência da antecipação do pagamento com relação às contribuições apuradas, independentemente da aferição sobre a quem cabia o ônus da prova no caso, é cediço que a regra deve ser aplicada.;

- mesmo tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, se não há qualquer prova de que ocorreu a antecipação do pagamento, está-se diante, na verdade, de lançamento de ofício e a regra a ser aplicada na espécie é a preconizada pelo inciso I do art. 173, do CTN;

- nessa perspectiva, cumpre enfatizar que o cerne da questão aqui debatida reside na análise da existência de pagamento antecipado, cujo reconhecimento tem a aptidão de atrair a incidência do art. 150, § 4º, do CTN, porém não havendo tal antecipação de pagamento, a aplicação do art. 173, I, do CTN é impositiva;

- pois bem, no voto condutor do acórdão vergastado foi sufragada a tese de presunção do pagamento antecipado em favor do contribuinte, e nesse contexto o Colegiado aplicou a regra contida no art. 150, § 4º, do CTN para declarar a decadência total das contribuições, inclusive da competência 12/1998.

- todavia, o aludido raciocínio não pode prevalecer, sob pena de fulminar as normas legais de regência;

- com efeito, o acórdão recorrido afrontou a legislação de regência acerca do cabimento do ônus da prova, ao invertê-lo em favor do contribuinte. Senão

- o artigo 333, do Código de Processo Civil, aplicado na seara tributarista por força do artigo 108, do CTN e da Lei de Introdução ao Código Civil, é claro em suas prescrições acerca do ônus probatório;

- ora, se a decadência extingue o crédito tributário, fica claro que ao contribuinte, réu da acusação fiscal, cabe o ônus de provar que houve pagamento das contribuições dele exigidas, para fins da contagem do prazo decadencial segundo a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN;

- no caso, não restou comprovado nem o recolhimento integral da contribuição previdenciária devida, tampouco o seu pagamento parcial;

- observa-se, em verdade, que o contribuinte não se desincumbiu de seu ônus processual de comprovar a existência de pagamento das contribuições discutidas;

- todas as considerações acima postas nos conduzem às seguintes conclusões:

a) independentemente de aferir a quem cabia o ônus de comprovar a existência ou inexistência de recolhimento antecipado do tributo, a regra a ser aplicada, diante da ausência dessa prova, é a preconizada pelo art. 173, inciso I, do CTN; b) o ônus probatório acerca de tais fatos cabia ao contribuinte;

- aliás, o documentado nos autos, conforme se infere da leitura do relatório fiscal e do demonstrativo analítico do débito, conduz à conclusão de não ter ocorrido nenhum recolhimento das contribuições previdenciárias em foco, pois a fiscalização nada lançou na coluna de créditos diversos, que, se existentes, teriam sido considerados no cálculo do tributo;

- registre-se, por oportuno, que o presente lançamento teve como fundamento, justamente, a omissão quanto à comprovação de qualquer pagamento relacionado aos serviços prestados, no aludido período, pela contratação de cessão de mão de obra;

- constatada a ausência de pagamento, cai por terra a conclusão do acórdão recorrido, haja vista que a tese por ele adotada, corretamente, é no sentido de que somente é aplicável o art. 150, §4º, do CTN, quando há pagamento parcial, portanto na espécie, ante a ausência de pagamento do tributo, mostra-se imperativa a aplicação do art. 173, I, do CTN para a contagem da decadência;

- assim, em relação à competência 12/1998, verifica-se que somente no dia 1º de janeiro de 2000 iniciou a contagem do prazo decadencial, e computando-se cinco anos, tem-se que a decadência ocorreria em 01/01/2005; como a ciência do auto se deu em 21/10/2004, os lançamentos não aconteceram a destempo.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o conhecimento e provimento do Recurso Especial, reformando-se o acórdão recorrido, nos termos dessas razões recursais.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial e do despacho que lhe deu seguimento em 1º/07/2013 (fls. 364), a Contribuinte ofereceu, em 16/07/2013 (fls. 365), as Contrarrazões de fls. 365 a 374, reiterando os argumentos do acórdão recorrido e informando que a empresa prestadora de serviços apresentou os comprovantes de recolhimento antecipado (GRPS) juntamente com a impugnação, protocolada em 06/06/2005.

Ao final, a Contribuinte pede que seja negado provimento ao Recurso Especial.

## Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo

O Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Trata-se de NFLD, por meio da qual se exige crédito previdenciário relativo ao período de 07/1998 a 12/1998, decorrente de contrato de prestação de serviços sob a responsabilidade do Contribuinte, no regime de cessão de mão-de-obra, com a empresa Construgeo Construção e Gerenciamento de Obras Ltda, cujas contribuições foram apuradas com base no instituto da responsabilidade solidária, previsto no artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991. A ciência da NFLD ocorreu em 21/10/2004 (fls. 01).

A matéria em discussão é a decadência, sendo que o litígio envolve apenas o período de apuração de 12/1998. Sobre o tema a jurisprudência já foi pacificada, no que diz

respeito ao prazo de cinco anos para efetivação do lançamento, inclusive no que tange às contribuições previdenciárias.

Nesse sentido, por imposição do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, o Colegiado deve aderir à tese esposada pelo STJ no Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, assim ementado:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

*3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos o lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.*



91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Assim, nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial é a data do fato gerador, na forma do § 4º, do art. 150, do CTN. Por outro lado, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, o *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I, do art. 173, do mesmo Código.

Destarte, o deslinde da questão passa necessariamente pela verificação da existência ou não de pagamento e, mais especificamente, que tipo de recolhimento poderia ser considerado, já que se trata de substituição tributária.

No presente caso, a autuação teve por base o artigo 31 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 9.711, de 1998, que assim estabelecia:

*“Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no §5º do art. 33 desta Lei.”*

(...)

*Art. 33 (...).*

*§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei”*

Trata-se, no caso, de responsabilidade solidária, de sorte que as rubricas eventualmente recolhidas pela Contribuinte, relativas à folha de pagamento, se prestariam à comprovação de recolhimento antecipado. Em relação a esse tema, por concordar com eles, adoto os fundamentos do brilhante voto integrante do Acórdão 9202-01.413, de 12/04/2011, de relatoria do Ilustre Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Junior, que a seguir reproduzo.

*“(…) Feitas essas considerações, para solução da lide ora proposta, ainda resta dirimir a questão relacionada ao recolhimento específico da rubrica eventualmente lançada, conforme defende a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, ou se seria suficiente para caracterização de pagamento antecipado o recolhimento genérico relativo aos valores consolidados na folha de pagamento elaborada pelo sujeito passivo.*

*Em relação a essa matéria, creio que a solução mais adequada deve considerar a regra matriz relacionada efetivamente à definição de qual seria a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Nesse sentido, observamos que à luz do que dispõe o inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, o elemento jurídico a ser considerado para efeito de análise do recolhimento total ou parcial refere-se à remuneração total paga, devida ou creditada aos segurados pelo empregador:*

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: vinte por cento sobre **o total das remunerações pagas**, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*Nesse sentido, se eventualmente o sujeito passivo não recolhe o tributo em relação a determinada rubrica que acredita não ter incidência da contribuição previdenciária, tal fato não descaracteriza a antecipação de pagamento para o restante calculado e recolhido indicado pela folha de pagamento do empregador.*

*Em verdade, o fracionamento dessas rubricas revela-se necessário para identificação dos requisitos estabelecidos para verificação da não incidência do salário de contribuição em conformidade com as inúmeras previsões do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Contudo, o conjunto de situações específicas que caracterizam a contraprestação onerosa do empregado pela empresa em nada altera a natureza jurídica de cada uma dessas rubricas que são, em seu conjunto, a remuneração devida ao segurado. Em outras palavras, cada rubrica é espécie do gênero remuneração. Desse modo, para efeito de identificação do pagamento antecipado, não deve ser exigido o recolhimento específico de uma ou outra rubrica paga*



*pelo empregador, mas sim a consolidação desses valores relativos aos itens discriminados na folha de pagamento.*

*Ante o exposto, constata-se que durante a ação fiscal foram analisadas guias de recolhimentos relacionadas às folhas de pagamento da empresa que não incluíram a rubrica objeto do presente lançamento, conforme consta à fl. 27, no Termo de Encerramento da Ação Fiscal, razão pela qual o prazo decadencial a ser aplicado, considerando os dispositivos retro mencionados, é o quinquenal contado do fato gerador, isto é, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, haja vista ter ocorrido a antecipação de pagamento pelo sujeito passivo dos valores relacionados aos demais itens da folha de pagamento consolidada.*

*Assim, considerando que foi demonstrada a ocorrência de pagamento antecipado pelo contribuinte, o prazo decadencial a ser aplicado é o previsto no § 4º do art. 150 do CTN.”*

O posicionamento acima já se encontra sumulado, conforme a seguir:

*SÚMULA CARF Nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*

Destarte, com base nos fundamentos acima, que adoto, e tendo em vista que foram efetuados pagamentos, conforme o TEAF – Termo de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 17, deve ser aplicado o art. 150, § 4º, do CTN. Como a ciência ao sujeito passivo foi levada a cabo em 21/10/2004 (fls. 01), e o fato gerador diz respeito à competência 12/1998, constata-se a ocorrência da decadência.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional.

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora