



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10680.720571/2013-39</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9202-011.469 – CSRF/2ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	18 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	M.I. MONTREAL INFORMATICA S.A

**Assunto: Outros Tributos ou Contribuições**

Período de apuração: 01/07/2001 a 31/05/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DO CONTRIBUINTE. DISCUSSÃO JUDICIAL ACERCA DO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO ELEITO. SENTENÇA JUDICIAL QUE INDICA UM DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO E APELAÇÃO CÍVEL QUE REFORMA A SENTENÇA PARA INDICAR OUTRO DOMICÍLIO FISCAL. FISCALIZAÇÃO REALIZADA FORA DO ESTABELECIMENTO CENTRALIZADOR POR TER SIDO EFETIVADA A PARTIR DO DOMICÍLIO FISCAL COMPREENDIDO COMO TAL PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E RECONHECIDO NA SENTENÇA QUE POSTERIORMENTE É REFORMADA. NULIDADE POR VÍCIO FORMAL.

Sendo nulo o lançamento de ofício efetivado em domicílio tributário que se pautava por entendimento fiscal que era confirmado em sentença judicial, a qual vem a ser apenas posteriormente reformada para indicar estabelecimento diverso como centralizador e eleito pelo sujeito passivo como domicílio tributário correto, o vício que enseja a nulidade há de ser considerado como de natureza formal.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dar-lhe provimento para declarar a nulidade do lançamento substituído por vício formal e afastar a decadência do lançamento substituto, devendo os autos retornarem a Turma a quo para prosseguir com o julgamento das demais

questões do recurso voluntário não apreciadas. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9202-011.465, de 18 de setembro de 2024, prolatado no julgamento do processo 10680.720575/2013-17, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Procurador** — com fundamento legal no inciso II do § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** — interposto pela Fazenda Nacional, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, consubstanciada no **Acórdão nº 2401-011.179**, o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria (i) **"Natureza do vício material ou formal – decadência"**, cuja ementa do recorrido segue, em síntese:

### EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/07/2001 a 31/05/2005

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO FISCAL REALIZADO FORA DA SEDE DA EMPRESA SEM ANÁLISE DOS DOCUMENTOS INDISPENSÁVEIS PARA O LANÇAMENTO. COMPROMETIMENTO DA MATERIALIDADE DO LANÇAMENTO.

Impõe-se a declaração de nulidade do ato administrativo quando houver prejuízo efetivo ao sujeito passivo, o que, no presente caso, aconteceu por duas razões: (i) inobservância do domicílio fiscal indicado pelo sujeito passivo onde estava a documentação necessária e suficiente à fiscalização integral e (ii) o lançamento de débitos sem a confirmação das infrações e sem a certeza da liquidez das bases fiscalizadas. No caso dos autos, é nulo, por vício material, o lançamento fiscal sem

a confirmação das infrações, pela falta de análise da documentação necessária, cuja mácula atinge a própria motivação do ato administrativo.

### **Do Acórdão Paradigma**

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciada no Acórdão nº 9202-010.225, Processo nº 10680.721514/2013-77 (ementa na íntegra, e-fls. 954/955), cujo arresto contém a seguinte ementa no essencial:

#### **Ementa do Acórdão Paradigma (1)**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/05/2005

(...)

PROCEDIMENTO FISCAL REALIZADO EM ESTABELECIMENTO DIVERSO DA SEDE DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL.

Em se admitindo nulo o lançamento em razão de procedimento fiscal realizado em estabelecimento diverso do eleito pelo sujeito passivo como domicílio tributário, o víncio que ensejou a nulidade há de ser considerado como de natureza formal.

### **Do resumo processual antecedente ao recurso especial**

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte, após notificado, insurgindo-se em face do lançamento de ofício, especialmente descrito em relatório fiscal. **As circunstâncias da autuação e os argumentos de Impugnação estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.**

Em decisão colegiada de primeira instância em relação a NFLD substituta, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão, decidiu, em resumo, julgar improcedente o pedido deduzido na impugnação e manter a exigência fiscal da nova NFLD, concordando com a autoridade lançadora.

Quanto a temática da decadência, em razão do debate sobre o víncio que acometeria o lançamento primevo (NFLD substituída), a DRJ assentou que a emissão de MPF em estabelecimento diverso do domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo constitui víncio na formalização do procedimento e, assim, não atinge os elementos constitutivos em caso de lançamento direto. Entendeu a DRJ que o lançamento a partir da análise da Folha de Salários constitui fonte primária de extração de bases de cálculo das contribuições previdenciárias e de Terceiros (Outras entidades e fundos), de modo a caracterizar situação de lançamento direto. Entendeu, portanto, que o víncio é formal, relacionando-se aos requisitos de validade do ato administrativo, ou seja, aos pressupostos sem os quais referido ato não produziria efeitos e guarda relação com as formalidades legais extrínsecas que tangenciam o ato, de modo a não se confundir e não guardar identidade com o víncio material relacionado ao conteúdo do ato administrativo e aos pressupostos intrínsecos do lançamento.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo, sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, anteriormente relatado quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise.

O Colegiado *a quo* entendeu, ao apreciar a questão da decadência, que a NFLD substituta contém fatos geradores sob o manto decadencial, pois em seu entender a NFLD substituída teria sido anulada por vício material ao se reconhecer a não possibilidade de utilização do arbitramento (aferição indireta) que foi ocasionada pelo erro de fiscalização em fiscalizar em outro domicílio fiscal. Compreendeu que o lançamento fiscal sem a confirmação das infrações, por utilização equivocada do arbitramento (aferição indireta), pela falta de análise da documentação necessária, por ausência de fiscalização no domicílio fiscal correto, atingiria a própria motivação do ato administrativo.

#### **Do contexto da análise de Admissão Prévia**

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia, a Presidência da Câmara admitiu o recurso especial para a matéria preambularmente destacada com o paradigma preteritamente citado, assim estando indicada a matéria para rediscussão e o precedente quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para a matéria admitida, quando do voto.

#### **Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida**

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e afastar a declaração de decadência do lançamento substituto, reconhecendo o vício formal no lançamento substituído.

Em recurso especial de divergência, com lastro no paradigma informado alhures, o recorrente pretende rediscutir a matéria (i) **"Natureza do vício material ou formal – decadência"**.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois em paradigma puro (*mesmo contribuinte e mesma discussão*) foi assentado que em se admitindo nulo o lançamento em razão de procedimento fiscal realizado em estabelecimento diverso do eleito pelo sujeito passivo como domicílio tributário, o vício que enseja a nulidade é de natureza formal. Sustenta que o equívoco no procedimento adotado pela autoridade fiscal, que realiza fiscalização em local distinto daquele eleito pelo contribuinte como domicílio tributário, acarreta vício de caráter formal, tratando-se de defeito procedural.

### **Das contrarrazões**

Em contrarrazões a parte interessada (Contribuinte), se manifesta pelo não conhecimento do recurso por ausência de similitude. Alega que o acórdão recorrido considerou o vício como material em razão do arbitramento (aferição indireta), enquanto o paradigma não trata deste contexto de juízo de fato para a tomada da decisão. Advoga que a conclusão divergente decorre da análise de juízo de fato diferente. A situação fática do recorrido conjugaria peculiar contexto na qual passa a haver dois vícios (dois fundamentos), um de natureza formal que teria levado a um vício de natureza material.

No mérito, reiterou as razões colacionadas nos autos quanto as suas manifestações, especialmente argumenta que o lançamento foi por vício material, porque se adotou o arbitramento (aferição indireta) por ausência de apresentação de documentos, o que só ocorreu por ter sido realizada a fiscalização em estabelecimento distinto, no qual não se continha os dados e documentos necessários ao procedimento. O próprio fiscal teria dado causa ao lançamento com base tributável equivocada ao se basear em indevido arbitramento, daí o vício ser material.

Requeru a manutenção do acórdão infirmado.

### **Encaminhamento para julgamento**

Os autos foram sorteados e seguem para o julgamento.

É o que importa relatar.

## **VOTO**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigmático como razões de decidir:

### **Da análise do conhecimento**

O recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, para reforma do Acórdão recorrido, tem por finalidade hodierna rediscutir a matéria seguinte com o seu respectivo paradigma:

**(i) Matéria: “Natureza do vício material ou formal – decadência”**

**(i) Paradigma (1): Acórdão 9202-010.225**

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto nº 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento

*no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)."*

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise.

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria e precedente previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerce e submeto ao Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto em plenitude como integrativo (*§ 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69*), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual.

Outrossim, observo o atendimento dos requisitos regimentais.

Especialmente em relação a divergência jurisprudencial, ela restou demonstrada, conforme bem destacado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara.

Os casos fáticos-jurídicos estão no âmbito de discussão envolvendo a decadência de lançamento substituto em razão da natureza do vício (*se formal ou material*) da nulidade que acometeu o lançamento substituído. Ademais, o lançamento substituído em todos os acórdãos tangenciou debate sobre cerceamento de defesa em razão de arbitramento utilizado como técnica de apuração de bases tributáveis, por isso declarado nulo, o que ocorreu em razão de erro no domicílio tributário do contribuinte, fiscalizando-se em local diverso daquele que conteria a documentação efetiva a ser analisada.

Em todos os acórdãos havia uma discussão acerca do domicílio tributário do contribuinte. Consta, em todos, que, durante a ação fiscal, houve controvérsia, inclusive no âmbito do Poder Judiciário, sobre o domicílio fiscal eleito pelo sujeito passivo, tendo a autoridade lançadora optado por considerar o domicílio fiscal que, à época, tinha sido reconhecido como tal pelo Poder Judiciário, posição que, posteriormente foi alterada, em razão de julgamento de apelação cível.

Adicionalmente, o acórdão paradigma é do próprio contribuinte e da mesma fiscalização. A irresignação do contribuinte no sentido do não conhecimento, considerando que o paradigma não teria considerado a questão da aferição indireta (arbitramento) não procede. A temática do próprio paradigma é:

*“Anulação do Lançamento por Cerceamento do Direito de Defesa – Arbitramento – Vício Material”*. Por sua vez, o acórdão recorrido trabalha toda essa temática.

Perceba-se que ambos os julgados recorrido e paradigma analisaram similar situação fática relativa à eleição de domicílio tributário do sujeito passivo, inclusive em contexto de discussão que houve no Poder Judiciário, e decidiram de forma diversa quanto à natureza do vício que maculou o lançamento em razão do local do desenvolvimento da fiscalização e da lavratura do lançamento por arbitramento.

De um lado, o acórdão recorrido entendeu que é direito do sujeito passivo eleger seu domicílio tributário e, por sua vez, a não apresentação de documentos solicitados em domicílio diverso do eleito pelo contribuinte, macula o lançamento por cerceamento de defesa, devendo ser decretada a sua nulidade por vício material. Enquanto isso, o acórdão paradigma entendeu que a natureza do vício que maculou o lançamento efetuado em domicílio tributário diverso daquele eleito pelo sujeito passivo, inclusive diante da peculiar discussão judicial sobre o domicílio fiscal, deve ser tido como formal, validando o lançamento substitutivo, com fulcro no art. 173, II, do CTN, e afastando a decadência.

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático se equivale. O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências são perceptíveis.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência.

## Mérito

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

### **- “Natureza do vício material ou formal – decadência”**

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força do precedente invocado.

Talvez, melhor delimitando a matéria, seja necessário repisar que o debate, por meio de paradigma puro, é compreender a natureza do vício de nulidade (*se formal ou material*) que acometeu lançamento substituído em contexto de peculiar controvérsia sobre domicílio fiscal, inclusive envolvendo o Poder Judiciário.

Como ponderado alhures, o caso fático-jurídico está no âmbito de discussão envolvendo a decadência de lançamento substituto em razão da natureza do vício (*se formal ou material*) da nulidade que acometeu o lançamento substituído. O lançamento substituído tangenciou debate sobre cerceamento de defesa em razão de arbitramento utilizado como técnica de apuração de bases tributáveis,

por isso declarado nulo, o que ocorreu em razão de erro no domicílio tributário do contribuinte, fiscalizando-se em local diverso daquele que conteria a documentação efetiva a ser analisada.

Ocorre que, durante a ação fiscal, houve controvérsia, inclusive no âmbito do Poder Judiciário, sobre o domicílio fiscal eleito pelo sujeito passivo, tendo a autoridade lançadora optado por considerar o domicílio fiscal que, à época, tinha sido reconhecido como tal pelo Poder Judiciário, posição que, posteriormente foi alterada, em razão de julgamento de apelação cível.

Logo, vê-se que por peculiar situação reconheceu-se, posteriormente a lavratura do ato, a nulidade do lançamento substituído.

O Acórdão nº 9202-01.430 (*decisão da CSRF que manteve a nulidade do lançamento substituído*) bem esclarece o contexto:

Para melhor elucidação da controvérsia, transcrevo trecho do relato contido no Acórdão da Apelação Cível nº 2003.51.01.022430-0 da Sétima Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, de relatoria do desembargador Sérgio Schwitzer:

Trata-se de recurso de apelação interposto por MI MONTREAL INFORMATICA LTDA em ataque à sentença proferida pelo MM. Juízo da 19ª Vara Federal desta Cidade, nos autos de ação sob procedimento ordinário movida pela ora Apelante em face do INSS.

A espécie foi sumariada pelo ilustre sentenciante nos seguintes termos:

"MJ. MONTREAL INFORMÁTICA LTDA, qualificada na inicial, ajuíza a presente ação em face do INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL, objetivando a declaração de que o domicílio fiscal da autora é o local de sua sede, situada na Rua Capitão Jorge Soares, nº 4 - Rio da Flores - RJ. Postula, ainda, seja determinado que seus requerimentos sejam recebidos e processados pela Gerência Regional de Arrecadação e Fiscalização de Volta Redonda, ao qual o Município de Rio das Flores está vinculado, e, ainda, que todos os atos administrativos praticados pelo réu sejam provenientes da referida Gerência Regional de Volta Redonda.

Como causa de pedir, alega que tem sua sede fixada na Rua Capitão Soares, nº 4, no Município de Rio das Flores, conforme consta de seu Contrato Social, que foi devidamente registrado. Portanto, este é o seu domicílio fiscal, nos exatos termos do disposto no art. 127, do Código Tributário Nacional, e está ele submetido à fiscalização pela Gerência Regional de Arrecadação e Fiscalização de Volta Redonda. Entretanto, o Réu [a Administração Tributária] insiste em fiscalizá-la na sua filial, situada na Rua São José, nº 90, no Centro do Rio de Janeiro. Sustenta a ilegalidade da atuação do réu, que discricionariamente, elegeu filial para efetuar fiscalização impedindo-lhe de realizar seus atos administrativos na Gerência Regional de Volta Redonda, obstando, inclusive, o protocolo dos requerimentos de certidões. Daí o pedido. (...)

Ademais, há de se salientar que transitou em julgado a seguinte decisão judicial: *"dou provimento ao recurso para, reformando a sentença, julgar procedente o pedido e declarar como domicílio tributário da Autora a sua sede, situada na Rua Capitão Jorge Soares nº 04, Centro, Município de Rio das Flores - RJ"*, assim ementada:

"ADMINISTRATIVO - ALTERAÇÃO DE SEDE – DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO - RECUSA PELA ADMINISTRAÇÃO - ART. 127, §2º, DO CTN.

I - Da leitura do caput do artigo 127 do CTN verifica-se que, a princípio, a eleição de domicílio tributário é prerrogativa do contribuinte. Se o mesmo não o elege, passa a Administração a avaliar as alternativas legais para sua definição, enumeradas nos incisos do referido artigo. Nesta situação, em se tratando de pessoa jurídica de direito privado, tem-se como domicílio tributário, *ex vi* do inciso II, o local de sua sede.

II - A autonomia que a pessoa jurídica possui para definir, em seus atos constitutivos, o local de sua sede, não se confunde com o exercício da faculdade de eleição do seu domicílio tributário. O § 2º do art. 127 do CTN permite que a autoridade administrativa recuse domicílio fiscal apenas quando este tenha sido fixado por eleição, e não em virtude de mudança de sede promovida por conta de alteração de contrato social da empresa.

III - Recurso provido."

Como se vê, no presente caso há decisão judicial com trânsito em julgado que define o domicílio tributário do contribuinte.

As decisões proferidas pelo Poder Judiciário têm prevalência sobre as proferidas pelas autoridades Administrativas, devendo estas cumprirem as determinações judiciais, nos exatos termos em que foram proferidas.

Portanto, o tratamento a ser conferido na esfera administrativa há de se vincular ao conteúdo da decisão judicial transitada em julgado cuja consequência é sua imperatividade e imutabilidade da resposta jurisdicional.

(...)

Observe-se que se há apelação cível dando provimento ao recurso e estabelecendo novo domicílio tributário é porque, anteriormente, havia uma sentença de improcedência a qual mantinha o domicílio tributário, que era o observado pela autoridade lançadora primeva. Neste peculiar contexto, entendo que o vício é meramente formal não se vinculando a materialidade do lançamento, mas apenas a seu aspecto procedural.

Demais disto, o assunto não é novo para este Colegiado, com ligeira distinção na composição da Turma, a teor do Acórdão nº 9202-011.266, de 21/05/2024 (Processo nº 12045.000426/2007-19), cuja ementa publicada assim se apresenta:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1998

FISCALIZAÇÃO REALIZADA FORA DO ESTABELECIMENTO CENTRALIZADOR. CONSTATAÇÃO DE PREJUÍZO PARA A DEFESA. INEXISTÊNCIA DE JULGAMENTO DE MÉRITO. NULIDADE POR VÍCIO FORMAL.

A anulação do lançamento sob fundamento de suposto cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, por estar a documentação fiscal exigida em localidade diversa daquela eleita pela autoridade fiscal lançadora, caracteriza víncio de natureza formal, uma vez que não houve julgamento de mérito e a nulidade não afetou a regra matriz da relação jurídica tributária, que se encontra devidamente evidenciada na Notificação Fiscal e complementada pelo Relatório Fiscal, que se fizeram acompanhar dos devidos documentos comprobatórios dos fatos noticiados.

Dito isto, adota-se, doravante, como razões de decidir a fundamentação apresentada pelo Ilustre Conselheiro Mário Hermes Soares Campos no referido acórdão (9202-011.266):

#### **Mérito**

Sustenta a Fazenda Nacional, que no acórdão paradigma, que se refere a notificação em face da própria ora autuada e substituiu outro anulado nas mesmas circunstâncias e motivos aqui tratados (falta de observância do domicílio eleito pelo sujeito passivo), decidiu-se que esse tipo de víncio seria caracterizado como formal, uma vez que não foi sequer discutida a materialidade do fato gerador, dizendo respeito apenas ao procedimento de fiscalização e não afetando a obrigação tributária.

A decisão recorrida entendeu como descumpridos os comandos do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), com cerceamento do direito de defesa da contribuinte, caracterizando assim, víncio de natureza material, mediante os seguintes principais argumentos:

(...)

#### **DAS QUESTÕES PRELIMINARES**

(...)

4. Compulsando os autos, verifica-se que a auditoria fiscal realizada no estabelecimento da recorrente, através do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD (fls 78/80), determinou que a documentação fosse apresentada no estabelecimento 42.563.692/0012-89 situado na Rua São José, 90 – 7º andar Centro Rio de Janeiro/RJ e lá permanecesse até o encerramento da ação fiscal.

5. O contribuinte argumenta que, de acordo com seu contrato social e outros documentos acostados aos autos, o domicílio tributário estava situado na Rua Capitão Jorge Soares, 04 - Rio das Flores - Volta Redonda/RJ.

6. O fisco, por sua vez, tenta afastar os argumentos do contribuinte trazendo aos autos indícios de prova no sentido de que a empresa elegera como domicílio tributário o estabelecimento em que se desenvolveu o procedimento fiscalizatório, portanto não haveria razão alguma para anular o lançamento fiscal.

7. A questão foi levada ao Judiciário. Em consulta realizada sobre o andamento do processo, constata-se que houve trânsito em julgado em favor do recorrente. Com efeito, o Tribunal Regional Federal da 2ª Região entendeu que os motivos trazidos pela Procuradoria do INSS para justificar a fiscalização em estabelecimento distinto ao eleito como domicílio tributário foram insuficientes para a aplicação do artigo 127, § 2º do CTN. Segue transcrição do voto vencedor, ementa, acórdão e fase processual:

(...)

#### EMENTA

ADMINISTRATIVO – ALTERAÇÃO DE SEDE - DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO – RECURSA PELA ADMINISTRAÇÃO - ART. 127, § 2º, DO CTN.

I – Da leitura do caput do artigo 127 do CTN verifica-se que, a princípio, a eleição de domicílio tributário é prerrogativa do contribuinte. Se o mesmo não o elege, passa a Administração a avaliar as alternativas legais para sua definição, enumeradas nos incisos do referido artigo. Nesta situação, em se tratando de pessoa jurídica de direito privado, tem-se como domicílio tributário, ex vi do inciso II, o local de sua sede.

II – A autonomia que a pessoa jurídica possui para definir, em seus atos constitutivos, o local de sua sede, não se confunde com o exercício da faculdade de eleição do seu domicílio tributário. O § 2º do art. 127 do CTN permite que a autoridade administrativa recuse domicílio fiscal apenas quando este tenha sido fixado por eleição, e não em virtude de mudança de sede promovida por conta de alteração de contrato social da empresa.

III – Recurso provido.

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que são partes as acima indicadas. Decide a Sétima Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, à unanimidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator, constante dos autos, que fica fazendo parte integrante do presente julgado.

Rio de Janeiro, 15 de agosto de 2007. (data de julgamento) SERGIO SCHWAITZER

#### RELATOR

PROCESSO Nº 2003.51.01.022430-0

IV - APELACAO CIVEL (AC/346266) AUTUADO EM 14.07.2004 PROC. ORIGINÁRIO Nº 200351010224300 JUSTIÇA FEDERAL RIO DE JANEIRO VARA:

APTE: MI MONTREAL INFORMATICA LTDA ADV: JOAO LUIZ PINTO DA NOBREGA E OUTROS

APDO: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS ADV:  
FERNANDO LINO VIEIRA

RELATOR: DES.FED.SERGIO SCHWITZER – 7ª TURMA ESPECIALIZADA

LOCALIZAÇÃO: BAIXADO Em 07/12/2007 - 12:40

Baixa Definitiva Remetido a(o) A(O) Décima Nona Vara Federal do Rio de Janeiro (GR 00/0162527)07/0162527 Em 27/11/2007 - 12:40 Trânsito em Julgado

DATA DO ÚLTIMO PRAZO: Em 05/11/2007 - 16:44 Recebimento NA(O) SUBSECRETARIA DA 7ª TURMA ESPECIALIZADA"

8. Considerando a decisão judicial, temos como assegurado que o domicílio tributário da empresa recorrente é a sua sede, situada na Rua Capitão Jorge Soares nº 04, Centro, Município de Rio das Flores – RJ, conforme defendido em suas razões recursais. Portanto, está eivado de nulidade o lançamento fiscal em seu nascedouro.

9. E o prejuízo para a defesa do contribuinte é patente, uma vez que a documentação fiscal exigida estava em localidade diversa daquela eleita pelos auditores, o que certamente dificultou a sua apresentação para o fisco.

(...)

#### DO VÍCIO MATERIAL

15. Entende-se por vício formal aquele relacionado aos requisitos objetivos para a validade do lançamento. Diz respeito a exigências legais pré-estabelecidas para o ato administrativo. Por outro lado, vício material está diretamente relacionado à própria matéria tributada pela autoridade administrativa. Envolve questões relacionadas à interpretação das normas jurídicas, situação fática apurada pela fiscalização, dados contábeis, etc.

16. O vício material diz respeito à própria obrigação tributária e não aos requisitos burocráticos exigidos ao lançamento.

17. Destarte, ao analisar o voto condutor, observa-se que as alegações ali trazidas referem-se à impossibilidade do contribuinte de apresentar sua defesa, ensejando, por conseqüário, a nulidade do auto por vício material, consubstanciado nos artigos 142 e 173, II, do Código Tributário Nacional.

(...)

20. Forma é requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz "exteriorização" devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Daí temos que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados aquele prescrito em lei. Sem se estender muito, nas relações de direito público a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos

dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

21. No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. A sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza absoluta de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de vício material:

(...)

23. O que não parece razoável é agrupar sob uma mesma denominação, vício formal, situações completamente distintas: dúvida quanto à própria ocorrência do fato gerador, equívocos e omissões no dispositivo legal, da data e horário da lavratura, identificação do sujeito passivo.

(...)

25. Ambos os vícios, formal e material, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é a diferença esclarecida acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo a partir da decisão apenas quando o vício é formal, pois não há dúvida no lançamento de que o fato gerador existiu.

26. O rigor da forma como requisito de validade gera um grande número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Código Tributário Nacional (CTN) a regra de novo prazo para contagem de decadência a partir da decisão, a fim de realização de lançamento substitutivo ao anterior, quando anulado por simples vício na formalização.

27. De fato, forma não pode ter a mesma relevância da existência do fato gerador. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação ocorreu e que esse fato existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material.

28. Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo.

(...)

30. Por fim, diante de todo o exposto e uma vez transitada em julgado a sentença reconhecendo que o domicílio tributário é o estabelecimento centralizador do recorrente, situado na Rua Capitão Soares, 04 Rio das Flores Volta Redonda/RJ, somente resta a este órgão administrativo julgador acatar a decisão judicial e, consequentemente, anular o lançamento por vício material. Restando, portanto, prejudicado o exame de mérito.

Na situação ora sob análise, o motivo da decretação de nulidade do lançamento baseou-se em suposta impossibilidade do sujeito passivo apresentar sua defesa, por ser sido efetivado o procedimento de auditoria fiscal e solicitada a sua documentação em estabelecimento da própria empresa, mas distinto do centralizador.

A precisa definição da natureza de eventuais vícios e sua caracterização como formais ou materiais é tema objeto de amplos debates neste Conselho, assim como na literatura especializada. Pela pertinência ao deslinde ao presente caso, peço vênia para parcial reprodução dos fundamentos do **Acórdão 9202-004.329**, desta 2ª Turma da Câmara Superior, de relatoria do Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior, analisando a matéria atinente à natureza do vício:

(..)

c) Quanto à natureza do vício:

Aqui, de se notar que o voto vencedor do Acórdão guerreado é bastante claro em estabelecer que a falta de exposição clara e objetiva dos fatos geradores no caso sob análise violou os princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa, ferindo também o devido processo legal. No entendimento do recorrido, em sendo afrontado princípio constitucional, o lançamento fica maculado como um todo, daí se caracterizando a ocorrência de erro material, *verbis*:

(...)

Quanto à distinção entre vício formal e material, alinho-me aqui à corrente que os distingue baseado nas noções de norma introdutora e norma introduzida, de lição de Paulo de Barros Carvalho e muito bem resumida pela Conselheira Celia Maria de Souza Murphy, no âmbito do Acórdão 2101-002.191, de lavra da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento e datado de 15 de maio de 2013, *expressis verbis*:

"(...)

*O tema dos vícios material e formal está intrinsecamente relacionado com o processo de positivação do direito.*

*Tomamos por premissa que o direito positivo é um sistema de normas, regidas por um princípio unitário, no qual normas jurídicas, seus elementos, relacionados entre si, são inseridas e excluídas a todo instante. As normas jurídicas são inseridas no sistema do direito positivo de acordo com regras que o próprio sistema produz. É uma norma que estipula qual é o órgão autorizado a inserir normas no sistema do direito positivo e qual o procedimento para que isso se faça.*

*Toda norma jurídica introduzida no sistema do direito positivo o é por meio de uma norma introdutora. As normas sempre andam aos pares: norma introdutora e norma introduzida, tal como leciona Paulo de Barros Carvalho.*

*A norma introdutora espelha o seu próprio processo de produção; a introduzida regula a uma conduta (que pode ser, inclusive, a*

*produção de outra norma). Nesse sentido, seguindo os ensinamentos de Kelsen, são de direito formal as normas que cuidam da organização e do processo de produção de outras normas; de direito material são as normas que determinam o conteúdo desses atos, isto é, regulam o comportamento humano propriamente dito. O lançamento, norma jurídica que é, não foge à regra: compõe-se de norma introdutora e norma introduzida. Na norma introdutora fica demonstrado o procedimento que o agente público, autorizado a inserir no ordenamento jurídico a norma individual e concreta que aplica a regra-matriz de incidência tributária, seguiu para produzi-la. A norma introduzida é a própria aplicação da regra-matriz. A primeira norma trata da forma; a segunda, da matéria.*

*No lançamento, a norma introdutora tem a ver com o procedimento ao qual alude o artigo 142 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) e as normas de Direito Administrativo, que se completa com a norma introduzida, que efetivamente aplica a regra-matriz de incidência.*

*Feitas essas considerações, resta analisar em que ponto se identifica o vício do lançamento perpetrado no presente processo, se no processo de produção do ato administrativo do lançamento ou se na aplicação da regra-matriz de incidência tributária. Se na norma introdutora, trata-se de erro formal; se na norma introduzida, é erro material.*

(...)

*A regra-matriz de incidência, como ensina Paulo de Barros Carvalho, é norma jurídica em sentido estrito que institui o tributo, e compõe-se de antecedente e conseqüente. No antecedente, temos os critérios material, espacial e temporal. No conseqüente, os critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). Analisamos, a seguir, a aplicação de cada um deles no lançamento em debate.*

(...)"

(...)

Comungando com o entendimento acima esposado, tenho que a ocorrência do vício de natureza material se verifica quando constatado erro na norma introduzida, produzida pela autoridade competente quando da realização do lançamento, melhor dizendo, tal norma não obedeceu aos critérios da regra matriz prevista nos dispositivos legais aplicáveis ao caso, não sendo observadas as circunstâncias materiais da regra matriz de incidência tributária. Situação que não se verifica no presente caso.

A exemplo do que consta do acórdão paradigma, que repise-se, trata de autuação em face da própria ora autuada, nas mesmas circunstâncias e motivos aqui tratados (falta de observância do domicílio eleito pelo sujeito passivo), decidiu-se que esse tipo de vício seria caracterizado como formal, uma vez que não foi sequer discutida a materialidade do fato gerador, dizendo respeito apenas ao

procedimento de fiscalização e não afetando a obrigação tributária. Restou consignado naquela decisão paradigmática que o órgão de julgamento, justamente por ter acolhido a preliminar relativa ao domicílio tributário escolhido pela autoridade fiscal, não teria analisado, nem mesmo superficialmente, o fato gerador da obrigação correspondente, a matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, o sujeito passivo, a penalidade aplicável, entre outras circunstâncias atinentes ao fato jurídico tributário, dessa forma, o acolhimento da circunstância antecedente ao mérito tornou desnecessário qualquer julgamento a seu respeito e qualquer análise relacionada às circunstâncias materiais da regra matriz de incidência tributária. Por concordar com tais fundamentos e também os adotando como razão de decidir, passo à parcial reprodução do Voto do paradigma (acórdão 2402-005.902):

(...)

Conforme se depreende das decisões constantes daquele PAF, o órgão de julgamento, justamente por ter acolhido a preliminar relativa ao domicílio tributário escolhido pela autoridade fiscal, não analisou, nem mesmo superficialmente, o fato gerador da obrigação correspondente, a matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, o sujeito passivo, a penalidade aplicável, entre outras circunstâncias atinentes ao fato jurídico tributário.

Isto é, o acolhimento da circunstância antecedente ao mérito tornou desnecessário qualquer julgamento a seu respeito e qualquer análise relacionada às circunstâncias materiais da regra-matriz de incidência tributária.

O exame de todas as preliminares tratadas no Código de Processo Civil e no Decreto 7574/11, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal PAF, revela um traço comum: as questões de tal natureza não tangenciam o direito material controvertido, mas sim dizem respeito a aspectos que gravitam ao seu redor, sem ter com ele qualquer ponto de interseção.

No tocante ao Código, é assim com a inexistência ou nulidade de citação, a incompetência absoluta ou relativa, a incorreção do valor da causa, a inépcia da petição inicial, a perempção, a litispendência, a coisa julgada, a conexão, a incapacidade da parte, defeito de representação ou falta de autorização, a convenção de arbitragem, a ausência de legitimidade ou de interesse processual, a falta de caução ou de outra prestação que a lei exige como preliminar, a indevida concessão do benefício da assistência judiciária gratuita e a existência de vício sanável.

No regime do PAF, distingue-se claramente a nulidade do exame de mérito, na medida em que as nulidades dizem respeito à competência do agente ou à preterição do direito de defesa (incs. I e II do art. 12 do Decreto 7574/11) e nem mesmo obstante o efetivo julgamento de mérito, quando se puder decidir em favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade (§ 3º do art. 12).

Como se vê, todas as matérias elencadas acima estão próximas do direito material, tanto que devem ser decididas antes (Regimento Interno do

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, art. 59, e Código de Processo Civil, art. 938), mas com ele não coincidem.

Apenas aquilo que se denomina nulidade por vício material pode estar realmente relacionado com o mérito, já que está intimamente ligado à validade e à incidência da lei, e, como o próprio nome sugere, com a materialidade do fato jurídico.

Nesse contexto, e muito embora este Conselho venha tratando o vício material como ponto de natureza preliminar, melhor seria chamá-lo de prejudicial de mérito, pois o vício material atinge a materialidade do fato gerador.

Vício formal, como sabido, é mácula inerente ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito, ao passo que vício material é aquele relativo à validade e à incidência da lei. Veja-se, nesse sentido, a doutrina de Leandro Paulsen:

*Os vícios formais são aqueles atinentes aos procedimentos e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e incidência da lei.*

Neste caso concreto, como a decisão que anulou o lançamento substituído não julgou qualquer circunstância material da regra-matriz de incidência tributária (ou os elementos do fato gerador), não se pode afirmar que ela tenha declarado e/ou decretado a existência de vício material.

O acolhimento da preliminar naquele PAF implica a anulação do lançamento por vício formal.

(...)

A mesma situação se verifica nos presentes autos e, curiosamente, no Voto condutor da decisão há expresso reconhecimento de que: *“O vício material diz respeito à própria obrigação tributária e não aos requisitos burocráticos exigidos ao lançamento.”* Merecem ainda destaque os seguintes trechos de tal *decisum*:

(...)

25. Ambos os vícios, formal e material, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é a diferença esclarecida acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo a partir da decisão apenas quando o vício é formal, pois não há dúvida no lançamento de que o fato gerador existiu.

26. O rigor da forma como requisito de validade gera um grande número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Código Tributário Nacional (CTN) a regra de novo prazo para contagem de decadência a partir da decisão, a fim de realização de lançamento substitutivo ao anterior, quando anulado por simples vício na formalização.

27. De fato, forma não pode ter a mesma relevância da existência do fato gerador. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o

fato gerador da obrigação ocorreu e que esse fato existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material.

28. Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo.

(...)

(...)

Relevante ainda registrar que esta Câmara Superior já analisou diversos recursos envolvendo a autuada (MI Montreal Informática S/A) relativamente às mesmas situações ora objeto de apreciação, onde de decidiu pela natureza formal do vício que ensejou a nulidade dos respectivos lançamentos, tratam-se dos seguintes Acórdãos: 9202-010.225, 9202-010.226, 9202-010.228, 9202-010.229, 9202-010.230, 9202-010.23 e 9202-010.232. Eis a ementa do Acórdão 9202-010.225:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/05/2005

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

Demonstrada a divergência mediante a indicação de paradigma que, tratando de matéria semelhante decidiu de forma diversa, conhece-se do recurso especial.

PROCEDIMENTO FISCAL REALIZADO EM ESTABELECIMENTO DIVERSO DA SEDE DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL.

Em se admitindo nulo o lançamento em razão de procedimento fiscal realizado em estabelecimento diverso do eleito pelo sujeito passivo como domicílio tributário, o vício que ensejou a nulidade há de ser considerado como de natureza formal.

Nesses termos, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento, declarando a nulidade do lançamento por vício formal.

Neste horizonte, penso que, ao fim e ao cabo, o lançamento primevo era nulo por vício formal, porque o lançamento de ofício se efetivou em domicílio tributário que se pautava por orientação em sentença judicial, a qual veio a ser apenas posteriormente reformada para indicar estabelecimento diverso como centralizador e eleito pelo sujeito passivo como domicílio tributário. **A peculiaridade transborda o vício como de natureza formal.**

Sendo assim, com razão o recorrente (Fazenda Nacional) para reformar o Acórdão recorrido no sentido de reconhecer que o vício de nulidade do lançamento substituído foi formal, de modo que não ocorre a decadência no lançamento substituto, por força do inciso II do art. 173 do CTN.

Havendo o respectivo provimento neste capítulo, cabe a devolução dos autos para a Turma *a quo*, a fim de analisar as demais questões do recurso voluntário não apreciadas por prejudicialidade e que podem influir na decisão final quanto o lançamento.

### Conclusão quanto ao Recurso Especial

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, conheço do recurso especial de divergência e, no mérito, dou-lhe provimento para reformar o Acórdão recorrido no sentido de reconhecer que o víncio de nulidade do lançamento substituído foi formal, de modo que não ocorre a decadência no lançamento substituto, por força do inciso II do art. 173 do CTN.

Havendo o respectivo provimento neste capítulo, cabe a devolução dos autos para a Turma *a quo*, a fim de analisar as demais questões do recurso voluntário não apreciadas por prejudicialidade e que podem influir na decisão final quanto o lançamento. Especialmente, destaco o capítulo **III.6) DA IMPRESTABILIDADE DA BASE DE CÁLCULO (FOPAG.TXT)**, do recurso voluntário, que pretende a improcedência do lançamento *porque os valores considerados pela Fiscalização para base de cálculo da contribuição patronal são indevidos, originários de erros decorrentes de víncio no arquivo apresentado à Fiscalização, estando corretos e suficientes os recolhimentos feitos, o que leva a não incidência de contribuições previdenciárias sobre tais valores.*

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO para declarar que a nulidade do lançamento substituído foi por víncio formal e, por consequência, afastar a decadência do lançamento substituto, devendo os autos retornarem a Turma *a quo* para prosseguir com o julgamento das demais questões do recurso voluntário não apreciadas.

### Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dar-lhe provimento para declarar a nulidade do lançamento substituído por víncio formal e afastar a decadência do lançamento substituto, devendo os autos retornarem a Turma *a quo* para prosseguir com o julgamento das demais questões do recurso voluntário não apreciadas.

*Assinado Digitalmente*

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora