



Processo nº	10480.727542/2017-88
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	1302-005.396 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	18 de maio de 2021
Recorrente	ESTALEIRO ATLANTICO SUL S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Data do fato gerador: 31/12/2014, 31/12/2015, 31/12/2016

DCTF. RETIFICAÇÃO. INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. EFEITOS.

A retificação da DCTF não produz efeitos quando tiver por objeto alterar débitos relativos a impostos em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.

IRRF. DIVERGÊNCIAS APURADAS EM RELAÇÃO A VALORES DECLARADOS EM DCTF E PER/DCOMP. LANÇAMENTO. COMPROVAÇÃO.

Eventuais divergências verificadas entre informações prestadas pela própria contribuinte ao fisco, devem ser por ela demonstradas e comprovadas. A ausência de comprovação do recolhimento de IRRF verificada pelo fisco importa em seu lançamento, que vai acompanhado de multa de ofício.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Os lançamentos realizados pelo contribuinte se sujeitam à homologação pela autoridade fiscal. Constatada divergência entre valores declarados e os recolhidos, materializa-se a infração à legislação tributária, e, existindo crédito tributário, a multa é lançada de ofício. A denúncia espontânea é da infração, e só afasta a multa quando o pagamento do tributo e dos juros de mora for realizado na sua integralidade e antes de iniciado qualquer procedimento fiscal, nos termos do art. 138 do CTN.

PEDIDO DE PERÍCIA.

Rejeita-se pedido de prova pericial que a autoridade julgadora entender prescindível à solução do feito.

VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE, E RAZOABILIDADE.

A análise da proporcionalidade e razoabilidade implica analisar se a aplicação da lei desbordou dos limites internos da própria norma jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fabiana Okchstein Kelbert - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente momentaneamente o conselheiro Cleucio Santos Nunes.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão nº 16-81-356 proferido pela 3^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Por ocasião de procedimento de Revisão Interna, foram constatadas divergências entre os valores informados nas DIRF's, nos DARF's e nas DCTF's, relativos ao Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, código 0561 (Imposto de Renda na Fonte decorrente de Trabalho Assalariado) e código 0588 (Imposto de Renda na Fonte decorrente de trabalho sem vínculo empregatício, exercícios 2015, 2016 e 2017, anos-calendário 2014, 2015 e 2016, conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF), de e-fls. 09-14.

Em razão disso, foi lavrado contra a contribuinte Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda na Fonte sobre Trabalho Assalariado – IRRF, no valor total de R\$ 874.265,80, sendo R\$ 444.532,09 a título de Imposto, R\$ 333.399,06 a título de Multa de Ofício e R\$ 96.334,65 a título de Juros de mora, relativos aos exercícios 2015, 2016 e 2017, anos-calendários 2014, 2015 e 2016.

De acordo com o TVF, “considerando as observações acima, bem como as devidas retificações verificamos que apesar das DCTF's apresentadas e DCOMP's consideradas remanesceram alguns períodos de apuração em que os correspondentes valores em DIRF's não tiveram os seus correspondentes declarados em DCTF's ou recolhidos aos cofres da União.” [Grifo nosso]

À e-fl. 09 consta a seguinte tabela comparativa dos valores:

Ano-Calendário	Código da Receita	Valor Informado - DIRF	Valor Recolhido - DARF	Valor Declarado - DCTF
2014	0561	R\$ 21.374.156,52	R\$ 443,21	R\$ 21.343.179,51
2014	0588	R\$ 108.276,51	R\$ 0,00	R\$ 108.276,51
2015	0561	R\$ 14.593.332,85	R\$ 0,00	R\$ 14.574.673,70
2015	0588	R\$ 412.223,45	R\$ 0,00	R\$ 412.223,45
2016	0561	R\$ 9.750.803,52	R\$ 0,00	R\$ 9.750.456,94
2016	0588	R\$ 190.549,91	R\$ 0,00	R\$ 190.549,91

Conforme bem detalha o relatório do acórdão recorrido:

Em 22/06/2017, foi expedido o Termo de Intimação Fiscal (TIF), de e-fls. 25/26, encaminhado ao contribuinte, através do seu Domicílio Tributário Eletrônico, em que o mesmo foi intimado a esclarecer as divergências apontadas, relativamente ao IRRF códigos 0561 e 0588, de que tomou ciência, através de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, na data de 26/06/2017 (e-fls. 29), data em que se considera feita a intimação nos termos do art. 23, § 2º, inc. III, alínea 'b', do Dec. nº 70.235, de 1972.

5. Em 12/07/2017, o Contribuinte encaminhou a esta Fiscalização diversos documentos (e-fls. 38/1040), tais como ‘cópias dos recibos das DIRF’s dos anos-calendário 2014, 2015 e 2016’, ‘Cópia digitalizada do Estatuto Social e Ata de Nomeação da Diretoria’, ‘Cópia da procuração e identificação do procurador’ e ‘Resposta ao Termo de Intimação Fiscal, assinada pelo senhor Elves Fabio Pereira Magalhaes, também ‘Gestor Operacional de Contabilidade’.

5.1. Em sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal, o Contribuinte informa que o IRRF declarado em DIRF’s sob os códigos de Receitas 0561 e 0588 foram objeto de compensações com crédito tributários através de Declarações de Compensações – DCOMP’s, listadas em tabelas e disponibilizadas cópias em formato PDF, digitalizadas em CD-ROM, com os respectivos recibos de entregas das declarações, catalogadas nas pastas nomeadas como ‘Doc.XX’, conforme os períodos de competência.

6. Foram verificadas as DCOMP’s listadas pelo Contribuinte, e foi constatado que dentre as DCOMP’s listadas algumas não correspondiam ao período de apuração indicado, tais como aquelas correspondentes ao código ‘0561’ do ano-calendário de 2015, períodos de apuração abril/2015 a setembro/2015. As DCOMP’s relativas ao código ‘0561’, período janeiro/2014, foram listadas com os valores trocados em relação à respectiva numeração. A DCOMP relativa ao código 0561, período de apuração dezembro/2015, foi listada com seu número errado, sendo o correto ‘24038.55911.130116.1.317-0125’, e o valor do débito declarado R\$ 1.755.826,48.

7. Desta forma, considerando as observações acima, bem como as devidas retificações verificamos que apesar das DCTF’s apresentadas e DCOMP’s consideradas remanesceram alguns períodos de apuração em que os correspondentes valores em DIRF’s não tiveram os seus correspondentes declarados em DCTF’s ou recolhidos aos cofres da União.

8. Assim, com base nos dados extraídos dos sistemas da RFB em 26/06/2017, data da ciência do Termo de Intimação Fiscal, construíram-se os seguintes

quadros, tendo sido verificado um saldo remanescente de IRRF declarado em DIRF, não declarado em DCTF e não recolhido aos cofres da União Federal, e com base nos valores da coluna SALDO IRRF A LANÇAR foi lavrado AI para o lançamento de ofício dos valores do IRRF, códigos 0561:

Código	P.A.	IRRFB -DIRF	IRRFB -DARF	DCTF	SOMA DCOMP	SALDO A LANÇAR
0561	jan-14	R\$ 1.658.039,94	R\$ 0,00	R\$ 1.644.933,87	R\$ 1.658.639,94	R\$ 0,00
0561	fev-14	R\$ 2.021.787,31	R\$ 0,00	R\$ 2.015.307,51	R\$ 2.027.888,18	R\$ 0,00
0561	mar-14	R\$ 1.400.813,96	R\$ 0,00	R\$ 1.403.525,22	R\$ 1.403.615,69	R\$ 0,00
0561	abr-14	R\$ 1.541.712,04	R\$ 0,00	R\$ 1.544.407,91	R\$ 1.544.445,19	R\$ 0,00
0561	mai-14	R\$ 1.442.373,20	R\$ 0,00	R\$ 1.454.432,48	R\$ 1.454.731,94	R\$ 0,00
0561	jun-14	R\$ 1.394.865,04	R\$ 0,00	R\$ 1.401.304,03	R\$ 1.401.661,70	R\$ 0,00
0561	jul-14	R\$ 1.721.716,75	R\$ 443,21	R\$ 1.723.823,09	R\$ 1.724.620,01	R\$ 0,00
0561	ago-14	R\$ 1.454.421,93	R\$ 0,00	R\$ 1.464.697,59	R\$ 1.465.030,40	R\$ 0,00
0561	set-14	R\$ 1.791.567,36	R\$ 0,00	R\$ 1.800.011,26	R\$ 1.800.187,81	R\$ 0,00
0561	out-14	R\$ 1.818.078,79	R\$ 0,00	R\$ 1.834.698,44	R\$ 1.837.345,53	R\$ 0,00
0561	nov-14	R\$ 1.966.900,84	R\$ 0,00	R\$ 2.010.885,42	R\$ 2.015.378,48	R\$ 0,00
0561	dez-14	R\$ 3.161.879,36	R\$ 0,00	R\$ 3.045.152,69	R\$ 3.045.152,69	R\$ 116.726,67
SOMA		R\$ 21.374.156,52	R\$ 443,21	R\$ 21.343.179,51	R\$ 21.378.697,56	R\$ 116.726,67

Código	P.A.	IRRFB -DIRF	IRRFB -DARF	DCTF	SOMA DCOMP	SALDO A LANÇAR
0561	jan-15	R\$ 1.177.498,02	R\$ 0,00	R\$ 1.177.817,21	R\$ 1.177.817,21	R\$ 0,00
0561	fev-15	R\$ 1.675.571,92	R\$ 0,00	R\$ 1.677.812,77	R\$ 1.677.812,77	R\$ 0,00
0561	mar-15	R\$ 1.932.689,09	R\$ 0,00	R\$ 1.952.473,97	R\$ 1.953.558,98	R\$ 0,00
0561	abr-15	R\$ 1.283.250,39	R\$ 0,00	R\$ 1.307.438,65	R\$ 1.310.258,89	R\$ 0,00
0561	mai-15	R\$ 1.053.399,75	R\$ 0,00	R\$ 1.096.501,35	R\$ 1.098.549,73	R\$ 0,00
0561	jun-15	R\$ 995.140,20	R\$ 0,00	R\$ 1.023.781,51	R\$ 1.024.777,30	R\$ 0,00
0561	jul-15	R\$ 893.534,40	R\$ 0,00	R\$ 897.598,20	R\$ 897.809,37	R\$ 0,00
0561	ago-15	R\$ 857.780,84	R\$ 0,00	R\$ 905.395,56	R\$ 911.670,23	R\$ 0,00
0561	set-15	R\$ 912.485,84	R\$ 0,00	R\$ 929.281,49	R\$ 949.457,55	R\$ 0,00
0561	out-15	R\$ 920.741,95	R\$ 0,00	R\$ 943.137,34	R\$ 943.137,34	R\$ 0,00
0561	nov-15	R\$ 842.244,48	R\$ 0,00	R\$ 907.609,17	R\$ 907.609,17	R\$ 0,00
0561	dez-15	R\$ 2.048.995,97	R\$ 0,00	R\$ 1.755.826,48	R\$ 1.759.269,07	R\$ 289.726,90
SOMA		R\$ 14.593.332,85	R\$ 0,00	R\$ 14.574.673,70	R\$ 14.611.727,61	R\$ 289.726,90

Código	P.A.	IRRFB -DIRF	IRRFB -DARF	DCTF	SOMA DCOMP	SALDO A LANÇAR
0561	jan-16	R\$ 546.986,62	R\$ 0,00	R\$ 547.054,08	R\$ 547.054,08	R\$ 0,00
0561	fev-16	R\$ 650.971,30	R\$ 0,00	R\$ 651.014,53	R\$ 651.014,53	R\$ 0,00
0561	mar-16	R\$ 1.151.329,13	R\$ 0,00	R\$ 1.151.329,26	R\$ 1.151.329,26	R\$ 0,00
0561	abr-16	R\$ 623.901,13	R\$ 0,00	R\$ 624.649,70	R\$ 624.649,70	R\$ 0,00
0561	mai-16	R\$ 980.362,10	R\$ 0,00	R\$ 980.709,12	R\$ 980.709,12	R\$ 0,00
0561	jun-16	R\$ 622.174,98	R\$ 0,00	R\$ 622.855,97	R\$ 622.855,97	R\$ 0,00
0561	jul-16	R\$ 637.361,68	R\$ 0,00	R\$ 637.520,12	R\$ 637.520,12	R\$ 0,00
0561	ago-16	R\$ 672.855,15	R\$ 0,00	R\$ 673.916,45	R\$ 673.916,45	R\$ 0,00
0561	set-16	R\$ 836.513,01	R\$ 0,00	R\$ 859.334,38	R\$ 859.334,38	R\$ 0,00
0561	out-16	R\$ 710.784,78	R\$ 0,00	R\$ 719.641,35	R\$ 719.641,35	R\$ 0,00
0561	nov-16	R\$ 773.695,92	R\$ 0,00	R\$ 776.642,78	R\$ 776.642,78	R\$ 0,00
0561	dez-16	R\$ 1.543.867,72	R\$ 0,00	R\$ 1.505.789,20	R\$ 1.505.789,20	R\$ 38.078,52
SOMA		R\$ 9.750.803,52	R\$ 0,00	R\$ 9.750.456,94	R\$ 9.750.456,94	R\$ 38.078,52

Em sua impugnação (e-fls. e-fls. 1046-1080), a contribuinte trouxe os seguintes argumentos, ora resumidos, e pediu a realização de perícia:

- Que a Fiscalização teria apenas considerado os valores consolidados informados na DIRF, especialmente no que diz respeito ao IRRF incidente sobre os pagamentos de 13º salário a seus empregados, abstendo-se de verificar as informações mensais do imposto de renda, o que culminou no equívoco de julgar que a impugnante deixou de repassar à União parte dos valores retidos a título de IRRF por ocasião do pagamento às pessoas físicas, o que não corresponde à verdade.

- Caso a auditoria feita pela autoridade fiscal houvesse confrontado as informações contidas na DIRF, na DCTF e nos PERD/COMP's com os dados constantes na contabilidade e demais documentos fiscais da Impugnante que demonstram a apuração do imposto mês a mês, de pronto, teria afastado a materialidade da infração ora imputada e sequer teria levado adiante a presente ação fiscal.

(...)

- Menciona que a autoridade fiscal está de posse de toda essa documentação, enviada anteriormente.

- Em relação ao **ano-calendário de 2014**, apresenta planilhas e afirma que identifica uma divergência no montante total de R\$ 2.647,09 considerada a menor pela Fiscalização. não existe saldo residual a ser recolhido a título de IRRF, e sim um montante de R\$ 443,21 que foi recolhido a maior na competência julho de 2014. Afirma que para os valores descritos na coluna das DCTF's, consideraram-se os valores demonstrados a título de IRRF, código 0561, declarados nas DCTF's retificadoras, para os meses em que estas ocorreram, quais sejam: janeiro a abril/2014 e julho a dezembro/2014. As retificações ocorreram para que as compensações efetuadas por meio de DCOMP's complementares (nºs 27660.32273.120717.1.7.19-4237 e 05247.16326.310315.1.3.09-3607) fossem declaradas.

- Acerca do **ano-calendário de 2015** Ao analisar os valores descritos na planilha elaborada pela Fiscalização, identificou algumas divergências entre os valores dispostos em suas PER/DOMP's e os considerados pela auditoria fiscal, entre as quais pode citar a ausência de inclusões de PER/DOMP's referentes aos meses de março, abril, maio, junho, julho, agosto, setembro e dezembro de 2015. Anexa os PER/DOMP's não contempladas pela Fiscalização a esta Impugnação (e-fls. 1131-1148). Defende que ao confrontar os valores considerados pela auditoria fiscal a título de PER/DOMP e os descritos nos respectivos documentos listados na planilha acima, identifica uma divergência no montante total de R\$ 18.394,76 considerada a menor pela Fiscalização. Elabora planilha para complementar o modelo elaborado pela Fiscalização, computando os valores das PER/DOMP's e conclui que que não há saldo remanescente a recolher. Para os valores descritos na coluna das DCTF's consideraram-se os valores demonstrados a título de IRRF, código 0561, declarados nas DCTF's retificadoras, para os meses em que estas ocorreram, quais sejam: março a setembro/2015 e dezembro/2015. As retificações ocorreram para que as compensações efetuadas por meio das DCOMP's complementares (nº 23175.74997.290216.1.3.18-4159) fossem declaradas.

- Sobre o ano-calendário de 2016, constata uma divergência entre os valores dispostos em suas PER/DOMP's e os considerados pela auditoria fiscal no mês de agosto de 2016. Anexa a PER/DOMP não contemplada pela Fiscalização a esta Impugnação (e-fls. 1149/1153). Elabora lista com as informações pertinentes a todas as PER/DOMP's utilizadas para fins de compensações com o IRRF código de receita 0561 no curso do ano de 2016 e identifica uma divergência no montante total de R\$ 346,58 considerada a menor pela Fiscalização. Defende que não há saldo remanescente a recolher, e sim a recuperar, no montante de R\$ 346,58. Para os valores descritos na coluna das DCTF's, considera os valores demonstrados a título de IRRF, código 0561, declarados nas DCTF's originais e retificadora, para o mês em que esta ocorreu, qual seja: agosto de

2016. A retificação ocorreu para que a compensação efetuada por meio da DCOMP complementar (nº 06152.00332.120717.1.3.19- 1360) fosse declarada.

- Esclarece que as diferenças verificadas se devem em virtude de ter ocorrido durante os anos de 2014, 2015 e 2016, rescisões em contratos de trabalhos de alguns funcionários, tendo ocorrido, nestas ocasiões, retenções de IRRF incidentes sobre o 13º salário indenizado, e que sua conduta está em conformidade com as leis trabalhistas, que as informações prestadas no programa da DIRF, pertinentes às retenções de IRRF incidente sobre o 13º salário indenizado, são prestadas de forma sintética, ou seja, não existem campos específicos para a indicação de eventuais antecipações do Imposto de Renda incidente sobre o 13º indenizado em virtude de rescisões trabalhistas, a auditoria fiscal subentendeu que houve insuficiência de recolhimento de IRRF sobre tais verbas, o que não ocorreu. Argumenta que que o resumo da DIRF é insuficiente, por si só, para se afirmar sobre a existência de algum valor a pagar, sendo necessário confrontá-lo com a efetiva documentação suporte.

- Anexa as rescisões e resumos de folhas de pagamentos referentes ao meses de julho/2014, fevereiro/2015 e maio/2016, para fins exemplificativos, pelas quais entende se poderá constatar que a diferença apontada na planilha da auditoria fiscal confere com as antecipações feitas a título de IRRF pago sobre o 13º salário indenizado. Assevera que o fato gerador do imposto incidente sobre tal rubrica não ocorre necessariamente no mês de dezembro.

- Insurge-se contra a multa, que considera ilegal, pois não teria havido recolhimento a menor.

- Requereu a realização de prova pericial.

Com a impugnação acostou DCOMP complementar 12/2014, DCOMP complementar 2015, DCOMP complementar 2016, rescisões e resumos de folhas de pagamentos.

O acórdão recorrido (e-fls. 1190-1205) entendeu pela parcial procedência da impugnação, o que fez com base nos seguintes fundamentos:

Retificação de Declarações

33. Para logo, diga-se que a Impugnante retificou/enviou uma série de Declarações no curso do procedimento fiscal, iniciado em 22/06/2017, procedimento vedado pela legislação nacional.

34. Primeiramente, quanto às **DCTFs**, a Impugnante retificou, em 10/07/2017 (e-fls. 492/619 e 838/847) e 11/07/2017 (e-fls. 139/203), aquelas pertinentes aos períodos de janeiro a abril e julho a dezembro de 2014; março a setembro e dezembro de 2015; e agosto de 2016.

Tais não foram levadas em conta pela Fiscalização, como se infere do TVF. 34.1. Nem poderiam, à vista do teor do inc. II do § 2º do art. 9º da IN RFB nº 1.599, de 2015, que aduz que a retificação da DCTF não produz efeitos quando tiver por objeto “alteração dos débitos de impostos (...) em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado de início de procedimento fiscal”.

34.2. A par de não terem sido levadas em conta, tal não afetou a análise levada a efeito pela Fiscalização, que confrontou os montantes declarados em Dirf também com aqueles declarados em PER/DComps, fato que beneficiou o Contribuinte no período de apuração de dezembro de 2015, resultando em um lançamento tributário a menor do que se verificararia se o confronto fosse somente com DCTFs.

35. Quanto à transmissão de **PER/DComps**, a Impugnante transmitiu, em 12/07/2017, o de nº 27660.32273.120717.1.7.19-4237, visando extinguir somente débito de IRRF pertinente ao período de apuração de novembro de 2014 (não o de dezembro de 2014, que consta de modo errôneo na planilha elaborada pela Impugnante; este débito de IRRF foi extinto pelo PER/DComp nº 05247.16326.310315.1.3.09-3607, transmitido em 31/03/2015) e o de nº 06152.00332.120717.1.3.19-1360, visando extinguir débito de IRRF pertinente ao período de apuração de agosto de 2016. Tais não foram levadas em conta pela Fiscalização.

35.1. Isso porque eventual procedimento do contribuinte só é possível de eventualmente favorecer-l-o quando regularmente concretizado antes do início do procedimento fiscal, dado que o início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo, conforme dispõem o art. 138 da Lei 5.172, de 1996 – Código Tributário Nacional (CTN), e o art. 7º, § 1º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

35.2. A par de não terem sido levados em conta, tal não afetou a análise levada a efeito pela Fiscalização, vez que a autuação se deu apenas quanto aos meses de dezembro dos anos-calendário de 2014, 2015 e 2016.

36. Ao fim, diga-se que o entendimento aqui esposado encontra ressonância no quanto disposto na Súmula nº 33 do CARF: “A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício”.

Análise da Fiscalização

37. Aduz a Impugnante que “caso a auditoria feita pela autoridade fiscal houvesse confrontado as informações contidas na DIRF, na DCTF e nos PERD/COMP’s com os dados constantes na contabilidade e demais documentos fiscais da Impugnante que demonstram a apuração do imposto mês a mês, de pronto, teria afastado a materialidade da infração ora imputada e sequer teria levado adiante a presente ação fiscal” (grifo do original) e “(...) que a autoridade fiscal está de posse de toda essa documentação, enviada anteriormente pela Impugnante por meio do Certificado Digital. Porém, apenas por uma questão de cautela, a Impugnante anexa aqueles documentos fiscais à presente defesa (doc. 05)”, correspondente a arquivo não-paginável às e-fls. 1119.

38. A Fiscalização, no TIF, alertou ao Contribuinte que “a resposta à presente intimação deverá ser complementada pela prestação de informações por escrito, datada e assinada pelo contribuinte, ou seu representante legal, com indicação dos elementos que estão sendo apresentados e colocados à nossa disposição, bem como de outros elementos, esclarecimentos ou justificativas julgados necessários pelo contribuinte.”

38.1. Em resposta, o Contribuinte apresentou a seguinte documentação: PER/DComps, utilizados para extinguir os débitos a título de IRRF (e-fls. 38/111, 112/138, 304/350, 351/473, 474/491, 620/720, 721/831, 832/837, 848/932, 1005/1040); DCTFs retificadoras (e-fls. 139/303, 492/619, 838/847); Dirfs (e-fls. 933/952); Estatuto Social (e-fls. 953/985); Procuração (e-fls. 986/989); e extratos do sistema Dirf (e-fls. 990/1004). Não há documentação contábil nem fiscal, portanto, a suportar a assertiva da Impugnante.

39. Em sede de Impugnação, colaciona aos autos do processo: Estatuto Social (e-fls. 1081/1108); TIF e AI (e-fls. 1109/1118); arquivo não paginável, com documentos enviados em resposta ao TIF (e-fls. 1119); PER/DComps, utilizados para extinguir os débitos a título de IRRF (e-fls. 1120/1130, 1131/1148, 1149/1153); e Rescisões e resumos de Folhas de Pagamento (e-fls. 1154/1186). Continua não trazendo aos autos documentação contábil e fiscal que suporte suas alegações.

39.1. Quanto a “Termos de Rescisão do Contrato de Trabalho”, a Impugnante junta ao processo documentação referente a 13 ex-funcionários (e-fls. 1154/1179). Conjuntamente a tais Termos, traz “Relatórios Mensais de Folhas de Pagamento” referentes aos meses de fevereiro de 2015, maio de 2016 e julho de 2014 (e-fls. 1180/1186). Não se tratando de documentação contábil e fiscal (cuja importância, como se viu, é reconhecida pela própria Recorrente), revestida das formalidades legais, não fazem prova a favor do Contribuinte, a teor do art. 923 do RIR/99.

39.2. Em reforço, quanto à imprestabilidade de tal documentação para amparar eventual direito da Impugnante, tal não permite identificar quais retenções informadas em Dirf estariam incorretas [a própria Defendente aduz que ocorreram “(...) durante os anos de 2014, 2015 e 2016, rescisões em contratos de trabalhos de alguns funcionários (...)”], bem como inviabiliza a requisição da documentação comprobatória específica para esta checagem, qual sejam, por exemplo, os contracheques ou recibos de pagamento de salário divergentes.

40. Em síntese, vê-se que a Impugnante traz ao processo, seja em resposta à intimação, seja em sede de razões de impugnação, a mesma documentação de que o Fisco já dispunha ao iniciar o trabalho de fiscalização ora em exame, Declarações constantes da base de dados da RFB (Dirfs, DCTFs e PER/DComps). A defesa consiste em manipulação de planilhas, com inserção de dados, inclusive, de Declarações retificadoras transmitidas após início do procedimento fiscal, expediente vedado, como se viu, pela legislação tributária.

41. A Recorrente não se desincumbe, portanto, de seu ônus de provar a causa por que haveria dissonância entre valores informados em Dirf e em DCTFs/compensações nos meses de dezembro dos anos-calendário de 2014, 2015 e 2016. Alega que o “fato é que o resumo da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF é insuficiente, por si só, para se afirmar sobre a existência de algum valor a pagar, sendo necessário confrontá-lo com a efetiva documentação suporte” (grifos do original), mas não a carreia aos autos.

42. Ainda em relação às diferenças apuradas de IRRF incidente sobre trabalho assalariado, código de receita 0561, cabe ressaltar que os valores indicados como confessados (DCTF ou PER/DComp) ou pagos (DARF) pela Impugnante, em sua contestação, foram integralmente considerados pela autoridade fiscal na apuração das diferenças lançadas, conforme planilhas constantes do TVF e reproduzidas no “Relatório” deste Acórdão. O único valor não considerado foi o de R\$ 2.647,09, referente ao mês de dezembro de 2014, extinto com a transmissão do PER/DComp nº 05247.16326.310315.1.3.09-3607, em 31/03/2015 (e-fls. 1120/1130). [Grifos nossos]

43. Pelo exposto, assiste razão parcial à Impugnante, para exoneração do crédito tributário no montante de R\$ 2.647,09, referente ao período de apuração de dezembro de 2014.

PERÍCIA

44. Como se viu, nenhuma circunstância há que justifique a perícia ou diligência pleiteada. O lançamento limitou-se a formalizar a exigência apurada a partir do conteúdo estrito dos dados apresentados pelo contribuinte, não havendo matéria de complexidade que justifique a produção de prova pericial ou a realização de diligência para fazer prova das alegações da Impugnante, posto que é do contribuinte o ônus da prova.

45. Desta forma, como não há matéria de complexidade que demande a realização de perícia ou diligência, não cabe a produção desse tipo de prova, em observância ao art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

CONCLUSÃO

46. Pelo exposto, **mantendo a autuação no que respeita aos períodos de apuração de dezembro dos anos-calendário de 2015 e 2016, dando parcial provimento à Impugnação para exonerar o crédito tributário no que respeita ao período de apuração de dezembro de 2014 no montante de R\$ 2.647,09, remanescendo, em relação a tal período, o seguinte débito do Contribuinte:**

No recurso voluntário (e-fls. 1219-1257), a recorrente reitera grande parte dos argumentos já expostos na impugnação e acresce extensas considerações, como se vê:

- a) o órgão julgador partiu de premissa equivocada ao desconsiderar as informações prestadas nas DCTFs retificadoras por supostamente terem sido transmitidas após o início da fiscalização. Na verdade, as retificações implementadas pelo contribuinte apenas espelham as informações já transmitidas eletronicamente através de PER/D COMPS (Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação), ou seja, muito antes de deflagrada a ação fiscal (que data de 22/06/2017, com ciência do contribuinte em 26/06/2017), como se demonstrará em sucessivo (através de planilha), com exceção de apenas dois PER/D COMPS, que foram transmitidos em 12/07/2017 (os de número 27660.32273.120717.1.7.19-4237 e 06152.00332.120717.1.3.19-1360, no valor de no valor de R\$ 4.493,06 e R\$ 346,58, respectivamente);
- b) é certo que as DCTF's só foram retificadas posteriormente ao início da fiscalização. Porém, tais declarações foram ajustadas apenas para que as DCTF's retificadoras passassem a refletir a realidade das informações previamente transmitidas através de PER/D COMP, não contendo informação nova ou desconhecida do Fisco. Ou seja, mesmo antes da fiscalização, o Recorrente já havia informado ao Fisco o objeto da sua retificação, por meio do envio dos PER/D COMPS, nas quais confessa e compensa os valores devidos a título de IRRF. Além do mais, a ausência de DCTF não tem o condão de tomar sem efeito a compensação levada a efeito pelo Recorrente;
- c) houve o efetivo pagamento do IRRF devido através de PER/D COMP. Portanto, o imposto exigido pela fiscalização foi compensado, inexistindo débito a ser exigido, pois conforme os PER/D COMP's eletronicamente enviados, os valores apurados pela fiscalização foram extintos mediante compensações efetuadas pelo Recorrente e informados ao fisco por meio próprio. Isto implica dizer que, caso confirmada a decisão ora impugnada e mantida a cobrança, o Recorrente será alvo de cobrança em duplicidade, ou seja, se a autoridade fazendária desconsiderar valores que o Recorrente compensou a título de IRRF haverá verdadeiro bis in idem;
- d) o Recorrente clama pela aplicação do princípio da verdade material em detrimento da verdade formal, a fim de que seja garantida a eficácia da DCTF retificadora e considerados corretos os valores declarados em PER/D COMP's.
- e) O PER/D COMP constitui confissão de dívida, desde a IN/SRF 1.300 (artigo 41, §4), atual IN/SRF 1.717/2017, e da jurisprudência do CARF, de sorte que eventual multa lançada deve ser cancelada pela aplicação da denúncia espontânea, albergada no art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN). Por outro lado, o crédito tributário foi efetivamente constituído com a apresentação espontânea do PER/D COMP, instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, não havendo necessidade de lançamento de ofício mediante auto de infração, devendo eventual débito daí decorrente ser encaminhado à Procuradoria da Fazenda nacional para inscrição na Dívida Ativa da União, como a respeito já se posicionou o Conselho de Contribuintes, razão pela qual deve ser anulado o lançamento de ofício e, por conseguinte, excluída a multa dele decorrente;

f) a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, nos termos do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, artigo 92, § 12, podendo esta documentação ser complementada, inclusive por meio da instrução no bojo do presente recurso voluntário, conforme precedentes;

g) a necessidade de produção de prova pericial, especialmente para aprofundar a análise da documentação do Recorrente, cujo indeferimento caracteriza cerceamento do seu direito de defesa, constitucionalmente assegurado.

Insiste que a DCTF retificadora deveria ser considerada, pois apenas refletiria as informações já lançadas nos PER/DOMP:

Isto porque, não é a retificação ou não das DCTF's que faz surgir o direito, mas sim o efetivo recolhimento do IRRF de forma antecipada, devidamente informado nos PER/DOMP's transmitidos antes de iniciada a fiscalização.

Ressalte-se que nos termos da legislação de regência, a retificação da DCTF é admitida nos casos em que for comprovada a ocorrência de erro de fato cometido no preenchimento da DCTF retificada.

Ora, o Recorrente tomou conhecimento de que prestou as informações de forma incompleta nas DCTFs originais, pois deixou de considerar as compensações complementares a título de IRRF em decorrência das rescisões dos contratos de trabalho, razão pela qual a retificação visou tão somente reparar o equívoco.

Menciona decisão judicial proferida em processo do qual foi parte, onde não se conheceu de pedido de compensação retificado após o início da ação fiscal. (situação distinta do caso concreto, em que se retificou a DCTF depois de iniciada a fiscalização). Em suas palavras:

Ora, como o Recorrente apenas ajustou as suas DCTF's aos seus PERD/COMP's, entende que, ao desconsiderar as declarações retificadoras, a autoridade fiscal incorreu em formalismo exacerbado, em ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, que regem a atividade de fiscalização tributária, bem como, ao artigo 29, caput e incisos VI, VIII, IX e XIII, da Lei nº 9.784/1999.

Pede o afastamento da multa ao argumento de que teria havido denúncia espontânea. Alega, em suma, que "*Como quase a totalidade dos PER/DOMPS foram transmitidos antes de iniciado o procedimento de ofício, incide o disposto no art. 138, do CTN (denúncia espontânea), sendo portanto incabível a imposição de multa isolada.*" Reitera que os PER/DOMP constituem confissão de dívida. De acordo com seu entendimento:

Ou seja, caracterizada a denúncia espontânea, não há que se falar na imposição da multa de 75% a débitos já constituídos pelas DCOMP's, vez que o pressuposto para a imposição da penalidade é, primeiramente, que se trate de lançamento verdadeiramente de ofício, o que não é o caso, já que todas as informações relativas a créditos e débitos foram transmitidas com os PER/DOMP's, razão pela qual, como afirma a literalidade do § 49, do artigo 41, da IN/SRF nº 1.300/2012, os débitos poderiam ser inscritos em dívida ativa independentemente de qualquer medida de a ser tomada ex officio., de modo que se trata de tributo objeto de denúncia espontânea e de confissão de dívida.

Ainda que assim não fosse, o que somente se admite para fins de argumentação, certo é que o Recorrente readquiriu o atributo da espontaneidade em razão do disposto no artigo 72, § 2º, do Decreto nº 70.235, de 1972, verbis:

(...)

Isto porque, as DCTFs retificadoras foram apresentadas pelo Recorrente em 10/07/2017, não tendo sido proferido qualquer despacho decisório ou outra manifestação da fiscalização no sentido da desconsideração deste pedido retificador até a data de encerramento do procedimento fiscal. Ou seja, o prazo de sessenta dias estabelecido pelo § 2, do artigo 7Q, do Decreto nº 70.235, de 1972 foi claramente ultrapassado sem que a fiscalização emitisse pronunciamento sobre as DCTFs retificadoras, o que significa ausência de recusa e, desta forma, impõe-se restaurada a espontaneidade³.

Saliente-se que em momento algum a fiscalização, o auto de infração e o acórdão recorrido levam em consideração a evidente boa-fé do Recorrente ao promover a retificação das DCTF's a fim de conformá-las com os PER/DCOMP's apresentados antes do início da fiscalização.

Afirma que ignorar a sua boa-fé implica em negar o princípio da razoabilidade do art. 2º da Lei nº 9784/99.

Abre novo tópico onde aborda a necessidade de efetivo enfrentamento dos argumentos expendidos pelo recorrente em sua impugnação, a documentação contábil anexada pelo recorrente e a possibilidade de juntada de outros documentos. Afirma que seus argumentos impugnatórios não teriam sido enfrentados no acórdão recorrido. Para reforçar as provas e argumentos invocados em sua defesa, anexa os Termos de Rescisões do período (**doc. 05**).

Isto porque, segundo a decisão recorrida, não teria trazido aos autos documentação fiscal apta a embasar os argumentos deduzidos na impugnação, nomeadamente contracheques, recibos de pagamento dos salários e dos 13ºs salários dos empregados cujos contratos de trabalho foram rescindidos no período objeto da fiscalização.

Defende a possibilidade de juntada de novos documentos, sob pena de lesão ao contraditório e à ampla defesa. Requer a juntada de novas provas e esclarece que por ocasião da impugnação juntou apenas parte dos documentos em razão de dificuldades da indústria naval brasileira que levou-a a demitir milhares de pessoas.

Defende a possibilidade de fazer prova do crédito apenas mediante a apresentação de planilhas, o que fora rechaçado pela decisão recorrida, mas que seria aceito no CARF, e cita jurisprudência.

Passa a fazer considerações relativas a cada ano-calendário abrangido pela fiscalização (2014, 2015 e 2016).

Em novo tópico, defende a nulidade da decisão por falta de fundamentação. Afirma textualmente que “*a decisão recorrida limitou-se a reproduzir o que fora afirmado no auto de infração, sem analisar nem apreciar, argumentos e documentos apresentados.*”

Discorre sobre verdade material e estrita legalidade.

Em outro item discorre sobre a impossibilidade de aplicação da multa de 75% sobre débitos já constituídos, o que dispensaria a constituição do crédito tributário pelo fisco.

Isto porque, o débito confessado por via de comunicação à SRFB, em cumprimento de obrigação acessória, é suficiente para que seja exigível e, se o débito está constituído por declaração do contribuinte, não existe nenhum procedimento fiscal a ser feito para que o tributo seja exigível, porquanto ele já estaria constituído mediante a própria declaração do contribuinte. Em suas palavras:

Se não há necessidade de que o Fisco efetue o lançamento, não há que se falar em aplicação da multa de ofício, que serve tão somente para ser aplicada a crédito tributário que não foi confessado, até porque, para os casos de inadimplência, já existe penalidade, que é a multa de mora.

O último ponto de insurgência da recorrente diz respeito à negativa de realização de perícia. Entende que negar a realização de perícia violaria o devido processo legal. Novamente defende a necessidade de se buscar a verdade material, cita jurisprudência administrativa, formula os seguintes quesitos e ao final, indica assistente técnico:

- a) Qual a origem da discrepância de valores encontrada pela douta autoridade fiscal a título de IRRF relativo aos anos de 2014, 2015 e 2016?
- b) Houve compensação a maior a título de IRRF no período?
- c) Caso a resposta acima seja positiva, computados os valores pagos a maior, qual a diferença encontrada e a que título (saldo de imposto a pagar ou a receber)? Para tanto, indica como assistente da perícia/diligência fiscal o Sr. Eives Fábio Pereira Magalhães, brasileiro, contador inscrito no CRC/PE sob o nº 15.965/0-0, a ser intimado no endereço da sede da Recorrente.

Alfim, formula os seguintes requerimentos:

Em face do exposto, espera e confia o Recorrente seja decretada a nulidade da decisão recorrida ou que seja julgado improcedente o lançamento do crédito tributário e das penalidades a ele atreladas, em razão dos fatos descritos pela Recorrente, julgando-se totalmente procedente o presente recurso, protestando, ao fim, pela posterior produção de provas, especialmente juntada de documentos.

Alternativamente, caso entenda ser necessária, considerando insuficientes os documentos carreados ao processo para formar o convencimento dos julgadores, requer, desde já, a conversão do feito em diligência, de modo a aferir, a partir da análise os livros fiscais, folhas de pagamento e demais documentos a correção do procedimento adotado pelo Recorrente, nos termos do art. 16, IV do Decreto ri, 7 0.235/72, com vistas à elucidação dos quesitos acima formulados.

Não sendo este o entendimento, requer, subsidiariamente, que seja dado provimento ao presente recurso voluntário para o fim de afastar a incidência da multa de 75%, visto que a transmissão dos PER/DCOMPs antes do início da fiscalização, importa em confissão de dívida, o que descharacteriza o lançamento de ofício, e assim, impede a imposição da referida penalidade, dada sua aplicabilidade, apenas, aos casos de efetivo lançamento de ofício.

Não sendo, ainda, este o entendimento, requer, subsidiariamente, que seja afastada a multa de 75% por restar caracterizada a denúncia espontânea decorrente da transmissão dos PER/DCOMPs antes do início da ação fiscal.

Com o recurso, anexou os seguintes documentos (e-fls. 1258-2314): decisão judicial no processo nº 0805954-17.2018.4.05.8300 e novamente os Termos de Rescisões Trabalhistas relativos ao período abrangido pela autuação fiscal.

Por não constar procuração atualizada e por haver dúvidas quanto à data da intimação do acórdão, foi determinado o saneamento do feito (e-fls. 2207-2271), o que foi atendido à e-fl. 2277, onde consta informação atestando a tempestividade do recurso, e às e-fls. 2285-2313, referentes à resposta à intimação e juntada de procuração e contrato social atualizado.

Assim, os autos retornaram a esta Conselheira para prosseguimento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Fabiana Okchstein Kelbert, Relatora

1. Da admissibilidade do recurso

Conforme informação à e-fl. 2277, a ciência do acórdão se deu em 17/05/2018, e na ausência de clareza quanto ao carimbo do protocolo postal do recurso voluntário entendeu-se que este pode ter sido postado em 08 ou 18/06/2018, sendo tempestivo em qualquer destas datas.

A matéria vertida no recurso está contida na competência da 1^a Seção de Julgamento do CARF, conforme arts. 2º e 7º, *caput* e §1º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Dessa forma, porquanto tempestivo e por preencher os demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso voluntário e passo a analisar o seu mérito.

2. Da preliminar de nulidade por falta de fundamentação do acórdão

Ainda que a recorrente tenha arguido a nulidade do acórdão por falta de motivação juntamente com as razões de mérito, esta é matéria que o antecede, e será tratada adequadamente como preliminar.

Assim, a recorrente alega textualmente que “*a decisão recorrida limitou-se a reproduzir o que fora afirmado no auto de infração, sem analisar nem apreciar, argumentos e documentos apresentados.*”

Não verifico a nulidade alegada, uma vez que o acórdão recorrido foi claro e rebateu pontualmente os argumentos impugnatórios, conforme já descrito no relatório, não sendo necessário reproduzir novamente as detalhadas razões da decisão recorrida.

Como se viu, o acórdão rebateu cada um dos argumentos lançados na impugnação, tendo inclusive separado a fundamentação em tópicos específicos:

- Retificação de Declarações, onde esclareceu que as retificações das DCTF efetuadas pela recorrente são posteriores ao início da ação fiscal, de modo que não foram tomadas em consideração, conforme determina a Súmula CARF nº 33. Isso não obstante, por se referirem a período distinto do fiscalizado, a sua não apreciação não teve relevância no deslinde do caso concreto;

- Análise da Fiscalização: neste ponto foram analisados os documentos trazidos aos autos pela impugnante, os quais não serviram para demonstrar o recolhimento do IRRF que corresponderia às retenções informadas em DIRF, pois foi acostada a mesma documentação de que o Fisco já dispunha ao iniciar o trabalho de fiscalização. Destacou-se, ademais, que em relação às diferenças apuradas de IRRF incidente sobre trabalho assalariado (código 0561), os valores indicados como confessados (DCTF ou PER/DComp) ou pagos (DARF) pela Impugnante foram integralmente considerados pela autoridade fiscal na apuração das diferenças lançadas, tanto que parte do crédito foi exonerada (o montante de R\$ 2.647,09, referente ao período de apuração de dezembro de 2014).

A alegação de nulidade, trata-se, portanto de puro sofisma.

Ademais, entendeu a recorrente que a rejeição ao seu pedido de perícia igualmente configuraria uma violação ao devido processo legal.

No entanto, a decisão recorrida está em conformidade com o rito do Decreto nº 70.235/72, notadamente o seu artigo 18, que prescreve que será rejeitada prova pericial desnecessária, como se infere.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

No caso concreto, o julgador *a quo* expôs de forma fundamentada as razões pelas quais entendeu pela desnecessidade da prova pericial, a teor do que se observa no trecho a seguir:

PERÍCIA

44. Como se viu, nenhuma circunstância há que justifique a perícia ou diligência pleiteada. O lançamento limitou-se a formalizar a exigência apurada a partir do conteúdo estrito dos dados apresentados pelo contribuinte, não havendo matéria de complexidade que justifique a produção de prova pericial ou a realização de diligência para fazer prova das alegações da Impugnante, posto que é do contribuinte o ônus da prova.

45. Desta forma, como não há matéria de complexidade que demande a realização de perícia ou diligência, não cabe a produção desse tipo de prova, em observância ao art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Ademais, a própria recorrente menciona diversas vezes ter logrado demonstrar a origem da inconsistência verificada por meio da documentação constante nos autos. Assim, não há dúvidas de que a prova pericial é prescindível no caso concreto, em que a recorrente se furtou de juntar a documentação que efetivamente comprovaria o recolhimento do tributo devido.

Dessa forma entende a jurisprudência deste colegiado, a exemplo do seguinte julgado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2005
PEDIDO DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. AUSÊNCIA. Somente é cabível o pedido de perícia quando esta for imprescindível ao desenvolvimento da lide, devendo serem afastados os pedidos que não apresentam este desígnio. O indeferimento de pedido de perícia desnecessária não macula de nulidade a decisão administrativa. **PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.** ADVOGADO. INTIMAÇÃO. NÃO CABIMENTO. SÚMULA CARF N° 110. No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)** Ano-calendário: 2005
OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. Configuram omissão de receita, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. **ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES** Ano-calendário: 2005 CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTO REFLEXO. Aplica-se ao lançamento reflexo ou decorrente o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da causa e do efeito que os vincula. [Grifo nosso]

Número da decisão: 1302-003.943

Nome do relator: PAULO HENRIQUE SILVA FIGUEIREDO

Desse modo, rejeito as preliminares arguidas.

3. DO MÉRITO

3.1 Da falta de comprovação do recolhimento do IRRF

No que diz respeito ao mérito, ou seja, à comprovação da retenção do IRRF, o recurso voluntário basicamente se limitou a reproduzir os argumentos trazidos em sede de impugnação.

Dessa forma, tendo em vista que a fundamentação do recurso voluntário não agregou novos elementos jurídicos, valho-me da previsão contida no § 3º do art. 57 da Portaria MF nº 343, de 09.06.2015, que aprovou o RICARF vigente:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017) [Grifo nosso]

Desse modo, e tendo em vista que estou inteiramente de acordo com os fundamentos lançados na decisão *a quo* e com base na disposição regimental supra citada, valho-me das razões de decidir do voto condutor do respectivo acórdão:

(...)

Retificação de Declarações

33. Para logo, diga-se que a Impugnante retificou/enviou uma série de Declarações no curso do procedimento fiscal, iniciado em 22/06/2017, procedimento vedado pela legislação nacional.

34. Primeiramente, quanto às **DCTFs**, a Impugnante retificou, em 10/07/2017 (e-fls. 492/619 e 838/847) e 11/07/2017 (e-fls. 139/203), aquelas pertinentes aos períodos de janeiro a abril e julho a dezembro de 2014; março a setembro e dezembro de 2015; e agosto de 2016.

Tais não foram levadas em conta pela Fiscalização, como se infere do TVF. 34.1. Nem poderiam, à vista do teor do inc. II do § 2º do art. 9º da IN RFB nº 1.599, de 2015, que aduz que a retificação da DCTF não produz efeitos quando tiver por objeto “alteração dos débitos de impostos (...) em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado de início de procedimento fiscal”.

34.2. A par de não terem sido levadas em conta, tal não afetou a análise levada a efeito pela Fiscalização, que confrontou os montantes declarados em Dirf também com aqueles declarados em PER/DComps, fato que beneficiou o Contribuinte no período de apuração de dezembro de 2015, resultando em um lançamento tributário a menor do que se verificarria se o confronto fosse somente com DCTFs.

35. Quanto à transmissão de **PER/DComps**, a Impugnante transmitiu, em 12/07/2017, o de nº 27660.32273.120717.1.7.19-4237, visando extinguir somente débito de IRRF pertinente ao período de apuração de novembro de 2014 (não o de dezembro de 2014, que consta de modo errôneo na planilha elaborada pela Impugnante; este débito de IRRF foi extinto pelo PER/DComp nº 05247.16326.310315.1.3.09-3607, transmitido em 31/03/2015) e o de nº 06152.00332.120717.1.3.19-1360, visando extinguir débito de IRRF pertinente ao período de apuração de agosto de 2016. Tais não foram levadas em conta pela Fiscalização.

35.1. Isso porque eventual procedimento do contribuinte só é passível de eventualmente favorecê-lo quando regularmente concretizado antes do início do procedimento fiscal, dado que o início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo, conforme dispõem o art. 138 da Lei 5.172, de 1996 – Código Tributário Nacional (CTN), e o art. 7º, § 1º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

35.2. A par de não terem sido levados em conta, tal não afetou a análise levada a efeito pela Fiscalização, vez que a autuação se deu apenas quanto aos meses de dezembro dos anos-calendário de 2014, 2015 e 2016.

36. Ao fim, diga-se que o entendimento aqui esposado encontra ressonância no quanto disposto na Súmula nº 33 do CARF: “A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício”.

Análise da Fiscalização

37. Aduz a Impugnante que “caso a auditoria feita pela autoridade fiscal houvesse confrontado as informações contidas na DIRF, na DCTF e nos PERD/COMP’s com os dados constantes na contabilidade e demais documentos fiscais da Impugnante que demonstram a apuração do imposto mês a mês, de pronto, teria afastado a materialidade da infração ora imputada e sequer teria levado adiante a presente ação fiscal” (grifo do original) e “(...) que a autoridade fiscal está de posse de toda essa documentação, enviada anteriormente pela Impugnante por meio do Certificado Digital. Porém, apenas por uma questão de cautela, a Impugnante anexa aqueles documentos fiscais à presente defesa (doc. 05)”, correspondente a arquivo não-paginável às e-fls. 1119.

38. A Fiscalização, no TIF, alertou ao Contribuinte que “a resposta à presente intimação deverá ser complementada pela prestação de informações por escrito, datada e assinada pelo contribuinte, ou seu representante legal, com indicação dos elementos que estão sendo apresentados e colocados à nossa disposição, bem como de outros elementos, esclarecimentos ou justificativas julgados necessários pelo contribuinte.”

38.1. Em resposta, o Contribuinte apresentou a seguinte documentação: PER/DComps, utilizados para extinguir os débitos a título de IRRF (e-fls. 38/111, 112/138, 304/350, 351/473, 474/491, 620/720, 721/831, 832/837, 848/932, 1005/1040); DCTFs retificadoras (e-fls. 139/303, 492/619, 838/847); Dirfs (e-fls. 933/952); Estatuto Social (e-fls. 953/985); Procuração (e-fls. 986/989); e extratos do sistema Dirf (e-fls. 990/1004). Não há documentação contábil nem fiscal, portanto, a suportar a assertiva da Impugnante.

39. Em sede de Impugnação, colaciona aos autos do processo: Estatuto Social (e-fls. 1081/1108); TIF e AI (e-fls. 1109/1118); arquivo não paginável, com documentos enviados em resposta ao TIF (e-fls. 1119); PER/DComps, utilizados para extinguir os débitos a título de IRRF (e-fls. 1120/1130, 1131/1148, 1149/1153); e Rescisões e resumos de Folhas de Pagamento (e-fls. 1154/1186). Continua não trazendo aos autos documentação contábil e fiscal que suporte suas alegações.

39.1. Quanto a “Termos de Rescisão do Contrato de Trabalho”, a Impugnante junta ao processo documentação referente a 13 ex-funcionários (e-fls. 1154/1179). Conjuntamente a tais Termos, traz “Relatórios Mensais de Folhas de Pagamento” referentes aos meses de fevereiro de 2015, maio de 2016 e julho de 2014 (e-fls. 1180/1186). Não se tratando de documentação contábil e fiscal (cuja importância, como se viu, é reconhecida pela própria Recorrente), revestida das formalidades legais, não fazem prova a favor do Contribuinte, a teor do art. 923 do RIR/99.

39.2. Em reforço, quanto à imprestabilidade de tal documentação para amparar eventual direito da Impugnante, tal não permite identificar quais retenções informadas em Dirf estariam incorretas [a própria Defendente aduz que ocorreram “(...) durante os anos de 2014, 2015 e 2016, rescisões em contratos de trabalhos de alguns funcionários (...)”], bem como inviabiliza a requisição da documentação comprobatória específica para esta checagem, qual sejam, por exemplo, os contracheques ou recibos de pagamento de salário divergentes.

40. Em síntese, vê-se que a Impugnante traz ao processo, seja em resposta à intimação, seja em sede de razões de impugnação, a mesma documentação de que o Fisco já dispunha ao iniciar o trabalho de fiscalização ora em exame, Declarações constantes da base de dados da RFB (Dirfs, DCTFs e PER/DComps). A defesa consiste em manipulação de planilhas, com inserção de dados, inclusive, de

Declarações retificadoras transmitidas após início do procedimento fiscal, expediente vedado, como se viu, pela legislação tributária.

41. A Recorrente não se desincumbe, portanto, de seu ônus de provar a causa por que haveria dissonância entre valores informados em Dirf e em DCTFs/compensações nos meses de dezembro dos anos-calendário de 2014, 2015 e 2016. Alega que o “fato é que o resumo da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF é insuficiente, por si só, para se afirmar sobre a existência de algum valor a pagar, sendo necessário confrontá-lo com a efetiva documentação suporte” (grifos do original), mas não a carreia aos autos.

42. Ainda em relação às diferenças apuradas de IRRF incidente sobre trabalho assalariado, código de receita 0561, cabe ressaltar que os valores indicados como confessados (DCTF ou PER/DComp) ou pagos (DARF) pela Impugnante, em sua contestação, foram integralmente considerados pela autoridade fiscal na apuração das diferenças lançadas, conforme planilhas constantes do TVF e reproduzidas no “Relatório” deste Acórdão. O único valor não considerado foi o de R\$ 2.647,09, referente ao mês de dezembro de 2014, extinto com a transmissão do PER/DComp nº 05247.16326.310315.1.3.09-3607, em 31/03/2015 (e-fls. 1120/1130). Grifei

43. Pelo exposto, assiste razão parcial à Impugnante, para exoneração do crédito tributário no montante de R\$ 2.647,09, referente ao período de apuração de dezembro de 2014.

Em acréscimo, destaco que a DCTF retificadora poderia ser considerada, desde que tivessem vindo aos autos os documentos comprobatórios do erro e do efetivo recolhimento do IRRF devido.

Isso porque, muito embora se admita a retificação da DCTF após a transmissão da declaração de compensação, nos termos do quanto assentou o Parecer Normativo COSIT nº 02/2015, a mera retificação não comprova a existência do crédito, como se infere dos item transcritos:

12. (...) Não há impedimento legal para que o sujeito passivo retifique a DCTF depois de ter apresentado o PER/DCOMP.

13. Afinal, a apresentação do PER/Dcomp sem a retificação prévia da DCTF gera o ônus ao sujeito passivo de ter de comprovar o crédito pleiteado, (...)

13.1. O sujeito passivo é obrigado a comprovar a veracidade das informações declaradas na DCTF e no PER/DCOMP e a autoridade administrativa tem o poder-dever de confirmá-las. A autoridade administrativa poderá solicitar a comprovação do alegado crédito informado no PER/DCOMP, e se ele, por exemplo, for um pagamento e estiver perfeitamente disponível nos sistemas da RFB, pode ser considerado apto a ser objeto de restituição ou de compensação, sem prejuízo de ser solicitado do declarante comprovação de que se trata de fato de indébito. Vale dizer, a retificação da DCTF é necessária, mas não necessariamente suficiente para deferir o crédito pleiteado, que depende da análise da autoridade fiscal/julgadora do caso concreto.

18.5 (...) Afinal, não tendo sido retificada a DCTF previamente à transmissão do PER/DCOMP, o ônus passa a ser do sujeito passivo, conforme item 13. [Grifos nossos]

Importa destacar, ainda, que não apenas os comprovantes de retenção emitidos pela fonte pagadora são aceitos como provas, nos termos da Súmula CARF nº 143¹, e que esta relatora admite a juntada de documentos em sede recursal.

No entanto, a recorrente acosta aos autos os mesmos documentos já juntados com a impugnação, ou seja, cópias das rescisões dos contratos de trabalho, os quais, como já alertou a decisão recorrida, não comprovam os recolhimentos de IRRF.

A recorrente dispôs de várias oportunidades de trazer aos autos elementos probatórios do quanto alega, a exemplo de seus documentos contábeis. No entanto, limitou-se a apresentar planilhas desacompanhadas da correspondente escrituração contábil, de modo que como bem se concluiu na decisão de piso, não houve a comprovação do efetivo recolhimento do tributo devido.

Quanto aos demais argumentos recursais, passo a enfrentá-los.

3.2 Da alegação de denúncia espontânea

Conforme relatado, a recorrente entende que não deveria ser aplicada a multa de ofício, ao argumento de que teria efetuado compensação de débitos com créditos que entendia possuir. Afirma que ao constituir o crédito tributário por meio da transmissão de DCOMP, teria cumprido o requisito da espontaneidade.

Vale mencionar que a denúncia espontânea consiste na auto regularização de débitos fiscais por parte do contribuinte, quando, antes de qualquer medida do fisco, espontaneamente recolhe o tributo devido com os juros de mora, e, assim, vê afastada a sua responsabilidade pelo pagamento de multa decorrente do descumprimento da obrigação tributária no tempo certo. O CTN trata desse instituto no seu art. 138:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

A simples leitura do art. 138 do CTN² já indica que para a configuração da denúncia espontânea, o pagamento deve ser acompanhado dos juros de mora, destinados a

¹ Súmula CARF nº 143

A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.

² Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

recompor o valor do crédito tributário pago em atraso, o que não se confunde com a penalidade relativa a multa de mora. Esta tem caráter punitivo, que serve, *prima facie*, para estimular os contribuintes ao pagamento pontual.

No caso concreto, o procedimento de transmissão de DCOMP, ainda que importe em confissão de dívida, não significa que os dados ali informados correspondam à realidade. Com efeito, os lançamentos realizados pelo contribuinte sujeitam-se a posterior homologação, ou seja, confirmação pelo fisco de que os débitos constituídos o foram corretamente.

Na hipótese dos autos, apurou-se divergência entre os valores declarados e os recolhidos (que dariam lastro ao crédito pretendido pela recorrente).

Assim, por determinação legal, a autoridade fiscal realizou o lançamento de ofício das diferenças apuradas.

Pois bem, como é ou deveria ser de conhecimento da recorrente, a multa de ofício é aquele cobrada por ocasião de lançamento de ofício e está ligada ao descumprimento da obrigação tributária, no caso, o recolhimento parcial do IRRF.

A espontaneidade pretendida pela recorrente teria ocorrido caso ela mesma tivesse constatado a divergência no recolhimento e realizado o pagamento da integralidade do tributo devido, mais os juros de mora, antes do procedimento de revisão fiscal.

Não foi o que se verificou, pois a autoridade fiscal constatou que as declarações de compensação transmitidas pela recorrente foram inexatas, de modo que correta a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/96:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Em igual sentido já decidiu este Colegiado, a exemplo do seguinte caso:

Numero do processo: 10830.900786/2016-13

Turma: Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Thu Aug 15 00:00:00 BRT 2019

Data da publicação: Wed Nov 06 00:00:00 BRT 2019

Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2016 COMPENSAÇÃO. DÉBITOS VENCIDOS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. A confissão de débitos depois de vencidos em Declaração de Compensação, ainda que antes do início de qualquer procedimento fiscal, não caracteriza denúncia espontânea e, portanto, não exclui a aplicação da multa punitiva. **O instituto da denúncia espontânea só se aperfeiçoa mediante o efetivo pagamento do débito confessado.** [Grifo nosso]

Numero da decisão: 1302-003.849

Nome do relator: LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO

A recorrente menciona, ainda, decisão judicial proferida em processo do qual foi parte, onde não se conheceu de pedido de compensação retificado após o início da ação fiscal. Trata-se, todavia, de situação distinta do caso concreto, em que se retificou a DCTF depois de iniciada a fiscalização, de modo que inservível na solução do presente caso.

3.3 Da alegada violação aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade e demais princípios do art. 2º da Lei nº 9.784/99

Dentre inúmeros e confusos argumentos, a recorrente assenta que:

Ora, como o Recorrente apenas ajustou as suas DCTF's aos seus PERD/COMP's, entende que, ao desconsiderar as declarações retificadoras, a autoridade fiscal incorreu em formalismo exacerbado, em ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, que regem a atividade de fiscalização tributária, bem como, ao artigo 29, caput e incisos VI, VIII, IX e XIII, da Lei nº 9.784/1999.

No ponto, cabe inicialmente reproduzir as razões da decisão de piso, onde fica bem esclarecido que as DCTF retificadoras não foram consideradas porquanto trataram de períodos distintos daquele objeto da fiscalização, qual seja, dezembro dos anos-calendário de 2014, 2015 e 2016:

35. Quanto à transmissão de **PER/DComps**, a Impugnante transmitiu, em 12/07/2017, o de nº 27660.32273.120717.1.7.19-4237, visando extinguir somente débito de IRRF pertinente ao período de apuração de novembro de 2014 (não o de dezembro de 2014, que consta de modo errôneo na planilha elaborada pela Impugnante; este débito de IRRF foi extinto pelo PER/DComp nº 05247.16326.310315.1.3.09-3607, transmitido em 31/03/2015) e o de nº 06152.00332.120717.1.3.19-1360, visando extinguir débito de IRRF pertinente ao período de apuração de agosto de 2016. Tais não foram levadas em conta pela Fiscalização.

35.1. Isso porque eventual procedimento do contribuinte só é passível de eventualmente favorecê-lo quando regularmente concretizado antes do início do procedimento fiscal, dado que o início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo, conforme dispõem o art. 138 da Lei 5.172, de 1996 – Código Tributário Nacional (CTN), e o art. 7º, § 1º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

35.2. A par de não terem sido levados em conta, tal não afetou a análise levada a efeito pela Fiscalização, vez que a autuação se deu apenas quanto aos meses de dezembro dos anos-calendário de 2014, 2015 e 2016.

Cabe esclarecer, então, no que consistem os princípios que a recorrente afirma terem sido violados.

Originária da doutrina germânica³, a proporcionalidade é definida como um dos “limites dos limites” (Schranken-Schranken). Na obra referencial de Pieroth e Schlink, estes limites são entendidos como restrições que valem para o legislador e para a Administração Pública nos casos de restrição de direitos fundamentais.⁴ Assim, os autores mencionados citam,

³ Ver HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Sergio Fabris Editor: Porto Alegre, 1998. p. 256. “A limitação de direitos fundamentais deve, por conseguinte, ser adequada para produzir a proteção do bem jurídico, por cujo motivo ela é efetuada. Ela deve ser necessária para isso, o que não é o caso, quando um meio mais ameno bastaria. Ela deve, finalmente, ser proporcional no sentido restrito, isto é, guardar relação adequada com o peso e o significado do direito fundamental.”

⁴ PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. **Grundrechte Staatsrecht II**. 17. ed. Heidelberg: C.F. Müller, 2001. p. 64-65. “Der Begriff der Schranken-Schranken bezeichnet die Beschränkungen, die für den

dentre outros, o princípio da proporcionalidade, como sinônimo de proibição do excesso.⁵ De acordo com os autores mencionados, a proporcionalidade exige que o fim perseguido pelo Estado possa ser perseguido como tal, que o meio empregado pelo Estado possa ser assim empregado, que emprego deste meio seja adequado para atingir o fim pretendido e que o emprego deste meio seja necessário (exigível) para atingir o fim pretendido.⁶

Assim, a proporcionalidade deve atender a três requisitos: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, conforme ensina Humberto Ávila.⁷

A adequação pressupõe que o meio utilizado pelo legislador ou pela Administração Pública seja indicado para promover o resultado pretendido, ou seja, se por meio dele se consiga atingir o resultado pretendido.

A necessidade, por sua vez, significa que o meio empregado seja o menos gravoso para promover o fim colimado, de modo que não exista outro meio menos restritivo do direito fundamental afetado.

Já a proporcionalidade em sentido estrito exige que as vantagens decorrentes da promoção do fim sejam maiores que a restrição de outro direito fundamental.⁸

O referido autor adverte também, que como postulado estruturador da aplicação de princípios que se superpõem em uma relação de causalidade entre meio e fim, não pode ser aplicada sem limitações; sua aplicação está sujeita aos requisitos antes enunciados.⁹

Aplicando os requisitos mencionados ao caso concreto, em que a autoridade fiscal desconsiderou DCTF que nada dizia acerca do período fiscalizado, entendo que não houve violação dos princípios aludidos. Ou seja, a documentação que a recorrente busca seja analisada não guarda relação de pertinência com os fatos analisados, revelando-se inócuas, portanto.

Gesetzgeber gelten, wenn er dem Grundrechtsgebrauch Schranken zieht. [...] Unter den Begriff Schranken-Schranken werden alle diese Beschränkungen jedoch üblicherweise nicht gefasst. Als Schranken-Schranken werden nur die folgenden erörtert: der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (Übermassverbot), [...]”

⁵ No mesmo sentido, SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais.** 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 397. Contra: ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios.** Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. O autor afirma que “o postulado da proporcionalidade não se confunde com o da proibição de excesso: esse último veda a restrição da eficácia mínima de princípios, mesmo na ausência de um fim externo a ser atingido, enquanto a proporcionalidade exige uma relação proporcional de um meio relativamente a um fim.” p. 165. Grifo do autor.

⁶ PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. **Grundrechte Staatsrecht II.** 17. ed. Heidelberg: C.F. Müller, 2001. p. 65. ”Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verlangt im einzelnen zunächst, dass: - der vom Staat verfolgte Zweck als solcher verfolgt werden darf, - das vom Staat eingesetzten Mittel als solches eingesetzt werden darf, - der Einsatz des Mittels zur Erreichung des Zwecks geeignet ist und – der Einsatz des Mittels zur Erreichung des Zwecks notwendig (erforderlich) ist.”

⁷ ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 161-162.

⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios.** Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 161-162.

⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios.** Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 162.

Desse modo, não vislumbro qualquer ofensa aos princípios mencionados. Tampouco a recorrente demonstrou de que modo a alegada violação teria sido perpetrada.

O que se vê aqui, como em diversos pontos do recurso voluntário, é mera retórica destinada a encobrir a falta de comprovação do recolhimento das diferenças apuradas.

Por todo o exposto, entendo que a decisão de piso deve ser mantida.

Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares arguidas e NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Fabiana Okchstein Kelbert