



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10880.916087/2021-67</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	1201-000.839 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	27 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TIM CELULAR S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

**RESOLUÇÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência, nos termos do voto da Relatora.

*Assinado Digitalmente*

**Isabelle Resende Alves Rocha** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Nilton Costa Simões** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes e Nilton Costa Simoes (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra Acórdão proferido pela DRJ/06, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade do Contribuinte.

O documento de origem é uma **Declaração de Compensação**, identificada sob o número 03694.68441.081116.1.7.04-**4952**, que tem por objeto crédito de IRPJ **apurado no 3º trimestre de 2014**, por pagamento indevido ou a maior.

Esse crédito foi utilizado em duas frentes:

- (i) compensação com CSLL do 4º trimestre de 2015, no montante de R\$ 668.098,93, com utilização de R\$ 579.243,05 do crédito (DCOMP 03694.68441.081116.1.7.04-4952 - fls. 443/452); e
- (ii) compensação, já no contexto de sucessão empresarial (evento de incorporação em 31/10/2018), pela TIM S.A., para quitar PIS/PASEP de agosto/2019, no valor de R\$ 1.563.793,80. Crédito atualizado de R\$ 1.053.698,40 para R\$ 1.563.793,80 (DCOMP nº 07545.34085.130919.1.3.04-9671 – fls. 365/374).

O **Despacho Decisório** (fls. 453/458) não homologou as compensações informadas nas duas DCOMPs, ao fundamento de que o valor do DARF indicado estaria integralmente alocado para pagamento do débito da respectiva competência, não sendo reconhecido o pagamento indevido ou a maior.

A Contribuinte (TIM S.A., sucedendo TIM Celular S.A.) apresentou **manifestação de inconformidade** (fls. 5/364) pleiteando a reforma integral do despacho e o reconhecimento do crédito. Em síntese, sustentou:

- (i) nulidade do despacho decisório por ausência de diligências mínimas e violação ao art. 142 do CTN (princípio da verdade material), já que a fiscalização não teria intimado para apresentação de documentos comprobatórios, o que teria prejudicado o direito de defesa;
- (ii) mérito: existência de direito líquido e certo ao crédito de IRPJ do 3º tri/2014 (R\$ 1.632.941,45), decorrente de revisão da apuração depois que a Contribuinte percebeu que havia reconhecido receitas antecipadas de planos pré-pagos (diferença entre “sell in” – venda de recargas ao canal – e “sell out” – efetivo uso pelos consumidores), de modo que parte das receitas reconhecidas não representaria acréscimo patrimonial tributável;
- (iii) retificações da DCTF e da DIPJ/ECF foram realizadas antes do PER, e, de todo modo, a retificação posterior não seria obstáculo legal ao deferimento (citando o Parecer Normativo COSIT nº 2/2015);
- (iv) pedido subsidiário de diligência (art. 18 do Decreto 70.235/1972) para apuração do crédito.

Com a manifestação de inconformidade, foram juntados DARF do pagamento original, DCTF retificadora, planilha de reapuração do IRPJ do 3º trim/2014, atos societários, procurações, substabelecimentos e demais documentos de identificação.

A DRJ proferiu **acórdão** (fls. 464.470) com **reconhecimento parcial do direito creditório**. Consta que a DCTF é, em regra, confissão de dívida, o que limita a desconstituição de débitos sem a respectiva retificação. Assim, somente foi reconhecida a parcela do crédito

demonstrada pela DCTF retificadora ativa, que identifica o valor devido de R\$ 1.053.698,40 a título de IRPJ para o 3º trimestre/2014, reconhecendo-se um crédito de R\$ 579.243,05, utilizado da primeira DCOMP.

A Contribuinte interpôs **recurso voluntário** (fls. 480/503) reiterando a nulidade do julgado por suposta desconsideração da verdade material (art. 142 do CTN) e, no mérito, esclarece melhor o histórico do crédito pleiteado:

- Inicialmente, apurou saldo a pagar de IRPJ referente ao 3º trimestre de 2014, tendo efetuado o respectivo recolhimento por meio de DARF no valor de R\$ 1.632.941,45;
- Posteriormente, verificou equívoco nas informações transmitidas, e, em 07/11/2016 retificou a sua DCTF para declarar o valor de R\$ 1.053.698,40 como devido no período;
- Surgiu, então, o direito ao crédito no valor de R\$ 579.243,05, pleiteado em 08/11/2016, no PER/DCOMP nº 03694.68441.081116.1.7.04-4952 (homologado pela DRJ);
- Em 13/09/2019, verificou que havia realizado o reconhecimento antecipado das receitas decorrentes da prestação de serviços de telecomunicação na modalidade pré-paga no terceiro trimestre de 2014 e, em razão disso, não haveria débito a pagar no 3º trimestre/2014, surgindo assim o direito ao crédito no valor de R\$ 1.053.698,40, que foi utilizado no PER/DCOMP nº 07545.34085.130919.1.3.04-9671
- Contudo, por um lapso, **não retificou a DCTF** quando da transmissão da referida declaração de compensação.

Alega, portanto, que não há exigência legal de retificação de DCTF como condição para reconhecimento do crédito se a prova dos autos demonstra o pagamento indevido, requerendo a homologação integral das compensações em debate. Reitera também o pedido de realização de diligência para completa verificação da materialidade dos créditos.

É o relatório.

## VOTO

### 1 ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 13/05/2024 (fl. 475) e apresentou o seu Recurso Voluntário em 10/06/2024 (fl. 479), no 28º dia do prazo. Assim, o

recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

## 2 PRELIMINAR — NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO

A Recorrente sustenta nulidade do Despacho Decisório por inobservância do art. 142 do CTN (indispensável verificação dos fatos, “verdade material”) e por ausência de intimação para apresentação de comprovações. Em regra, a nulidade por cerceamento de defesa pressupõe efetivo prejuízo e a impossibilidade de saneamento no curso do processo contencioso (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972). No presente caso, verifico que, em primeira instância, a DRJ conheceu amplamente da matéria e reconheceu parcialmente o crédito, à vista das provas trazidas com a Manifestação de Inconformidade, o que indica que eventual deficiência instrutória na fase do despacho foi superada na instância julgadora, sem preterição do direito de defesa.

Nesse cenário, afasto a nulidade, sem prejuízo de, como se verá no mérito, determinar diligência para assegurar a exata apuração do direito creditório remanescente, em prestígio ao princípio da verdade material.

## 3 MÉRITO

A compensação de tributos administrados pela RFB demanda a existência, liquidez e certeza do crédito do sujeito passivo, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, e submete-se ao controle da autoridade fiscal, que pode não homologar se ausentes os pressupostos do direito creditório. Ainda, os arts. 165, 168 e 170 do CTN dão suporte à restituição/compensação de tributos pagos indevidamente, observada a prova do indébito. O Despacho Decisório amparou-se nesses dispositivos para não reconhecer o crédito e exigir o pagamento dos débitos tidos por compensados indevidamente.

É certo que a DCTF possui natureza de confissão de dívida, orientando o entendimento de que a desconstituição ou redução do débito ali confessado pressupõe retificação. Nesse sentido, prevalece a informação contida na DCTF ativa, **mesmo quando a ECF declara valor diferente**. A DRJ valeu-se dessa diretriz para restringir o reconhecimento do crédito ao que reputou devidamente demonstrado (R\$ 579.243,05), mantendo a glosa quanto ao excedente.

A própria Recorrente reconhece que não retificou a DCTF após a segunda verificação de mudança na apuração do 3º Trimestre de 2014, em que identificou o reconhecimento antecipado e indevido de receitas.

Contudo, a sistemática do contencioso administrativo — e a jurisprudência deste Conselho — assentam que a natureza confessória da DCTF não impede, por si só, o

reconhecimento do pagamento indevido quando o conjunto probatório revele inequivocamente o indébito, respeitando-se a busca da verdade material.

Neste caso, portanto, entendo ser necessário avaliar a materialidade das alegações e comprovações trazidas pela Recorrente, a fim de guiar o melhor caminho decisório.

Inicialmente, importante registrar que o crédito ora tratado (pagamento indevido ou a maior) decorre do mesmo período do crédito discutido no processo nº 10880.983402/2019-47 (saldo negativo), também sob a minha relatoria e julgado nesta mesma sessão de julgamento – ambos tratam do 3º trimestre/2014. Logo, a ligação entre os dois processos é inevitável, de modo que tracei a linha do tempo abaixo para compreender os créditos como um todo.

1. Setembro/2014 - Apuração original do período, com débito de IRPJ de R\$ 1.632.941,45 pago integralmente com DARF arrecadado em 31/10/2014;
2. 07/11/2016 – retificação da DCTF reduzindo o débito para R\$ 1.053.698,40. Surge crédito de R\$ 579.243,05;
3. 08/11/2016 – envio da DCOMP nº 03694.68441.081116.1.7.04-**4952**, pleiteando crédito de R\$ 579.243,05 (crédito reconhecido pela DRJ nestes autos);
4. 08/11/2016 – envio do PER 15838.96054.081116.1.2.02-**9550**, pleiteando **saldo negativo de R\$ 1.602.775,33** para o 3º trimestre/2014 (processo nº 10880.983402/2019-47);

Aqui uma primeira dúvida aparece: como é possível existir saldo negativo e valor a pagar ao mesmo tempo para a mesma competência? No mesmo dia, foi enviado um PER/DCOMP de saldo negativo e outro de pagamento a maior (não de pagamento indevido), sendo que, para o período em questão, ainda restava saldo de imposto devido, de acordo com a DCTF transmitida (R\$ 1.053.698,40). Na lógica, se um período que tinha resultado imposto a pagar originalmente foi revisado ao ponto de gerar saldo negativo, o contribuinte faria jus aos créditos de pagamento indevido (totalidade do DARF recolhido) e do saldo negativo apurado na revisão. Não é possível haver saldo negativo se a revisão ainda apontar imposto a pagar.

Seguindo na cronologia dos fatos:

5. 22/06/2017 – emitida intimação para a Contribuinte ajustar **divergências entre PER e ECF** em relação às parcelas de composição do **saldo negativo** (processo nº 10880.983402/2019-47):

Demonstrativo **parcelas composição crédito PER/DCOMP: R\$ 10.979.376,30** (Somatório das informações das fichas Imposto de Renda pago no exterior, Imposto de Renda Retido na Fonte, Pagamentos, Estimativas compensadas com saldo de períodos anteriores, Estimativas parceladas e Demais estimativas compensadas) Demonstrativo **parcelas composição crédito ECF: R\$**

**30.442.128,10** (Somatório dos valores do REGISTRO N630, CAMPO 2, CODIGOS 19 A 25)

Aqui parece que a redução do débito em DCTF de R\$ 1.632.941,45 para R\$ 1.053.698,40, feita no dia 07/11/2016 não refletia mais a realidade da apuração, já que a ECF do período demonstrava o saldo negativo, ao menos em 22/06/2017.

6. 09/08/2017 - Contribuinte retifica o PER para igualar o valor das parcelas que compunham o saldo negativo ao que estava declarado em ECF - R\$ 30.442.128,10 – IRRF retido em aplicações financeiras. PER retificador nº 25688.32644.090817.1.6.02-**8218** (processo nº 10880.983402/2019-47);
7. 13/09/2019 – envio da DCOMP nº 07545.34085.130919.1.3.04-**9671**, discutida nestes autos, pleiteando o crédito de R\$ 1.053.698,40 de pagamento a maior, em decorrência do reconhecimento indevido de receitas antecipadas – sem retificação da DCTF;
8. 06/11/2019 – emitido despacho decisório indeferindo o PER 25688.32644.090817.1.6.02-**8218** de saldo negativo, por ausência de confirmação total das retenções nas DIRFs das fontes pagadoras (processo nº 10880.983402/2019-47)

O despacho decisório do processo nº 10880.983402/2019-47 confirma que a ECF do 3º trimestre apurava saldo negativo. A razão de indeferimento do crédito foi apenas a não confirmação de algumas retenções, Veja-se:

Valor original **saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 1.602.775,33**

**Valor ECF: R\$ 1.602.775,33**

Somatório das parcelas de composição do crédito na ECF: R\$ 30.442.128,10

IRPJ devido: R\$ 28.839.352,77

Valor do saldo negativo disponível = (**Parcelas confirmadas - R\$ 25.433.540,99** - limitado ao somatório das parcelas na ECF) - (IRPJ devido) limitado ao menor valor entre saldo negativo ECF e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 0,00

Ainda na cronologia dos fatos:

9. 05/04/2021 – emitido despacho decisório destes autos, não homologando as DCOMPs 07545.34085.130919.1.3.04-**9671** e 03694.68441.081116.1.7.04-**4952** por ausência de identificação de pagamento a maior – DARF integralmente consumido na própria competência.

10. 07/03/2023 – DRJ mantém a glosa do saldo negativo no processo nº 10880.983402/2019-47 por entender não comprovadas as retenções. Nem o fisco, nem a DRJ, tampouco a Contribuinte faz qualquer menção naqueles autos a respeito do crédito aqui discutido. O único ponto de debate lá é a comprovação das retenções – até porque trata-se de créditos de origens distintas.

11. 25/03/2024 – DRJ homologa parcialmente a compensação discutida nestes autos (pagamento indevido ou a maior), reconhecendo o status demonstrado pela DCTF ativa, que aponta débito de R\$ 1.053.698,40 para o 3º Trimestre/2014, revelando parte do direito creditório no valor total de R\$ 579.243,05.

Como dito ao longo da cronologia narrada, num primeiro momento, em que são transmitidos dois PER/DCOMPs no mesmo dia, um de saldo negativo e outro de pagamento a maior **em cenário que a DCTF apura saldo a pagar**, a pergunta que surge é a possibilidade de um mesmo período de apuração gerar saldo negativo e saldo a pagar.

Quando se avança no tempo e se reúnem as informações dos dois processos, contudo, o quebra-cabeças toma forma e a possibilidade que surge é da existência dos dois tipos de crédito – saldo negativo e pagamento indevido, o que faz sentido diante de trabalhos de revisão, que identificam créditos ou equívocos na apuração de modo tardio, o que faz com que não apenas o recolhimento feito fosse indevido, como também que o período, na verdade, resultasse em saldo negativo, em vez de imposto a recolher.

No entanto, algumas incongruências na linha do tempo descrita acima dificultam a compreensão integral do processo de revisão realizado pela Contribuinte. Uma das incongruências é: se em novembro de 2016 foi identificado saldo negativo e solicitada sua restituição, por que a retificação da DCTF foi feita para diminuir o saldo a pagar, transmitindo-se uma DCOMP pleiteando apenas a diferença – pagamento a maior? Por que já não se retificou a DCTF para zerar o débito de IRPJ e já requer a integral do crédito de pagamento indevido? Por que essa diferença foi identificada e solicitada apenas em 2019?

O que a Contribuinte alega aqui é que em 2019 ela percebeu que havia reconhecido receitas de forma equivocada, o que fez com que a totalidade do DARF pago para o 3º trimestre de 2014 se tornasse indevido, transmitindo a segunda DCOMP do crédito de pagamento indevido ou a maior.

E a única documentação juntada para comprovar essa revisão da apuração, ou, nas palavras da Contribuinte, para “exemplificar a origem dos créditos e dos valores apurados”, é uma “planilha de reapuração do IRPJ do 3º Trimestre de 2014, que demonstra que em virtude do recálculo das receitas referentes aos serviços de pré-pagos, houve diminuição na base de cálculo do IRPJ e conseqüentemente do tributo devido no período”.

A planilha em questão, juntada nas fls. 235/237 (pag. 86 do intervalo 150/237 do e-processo) destes autos, sinaliza um trabalho de revisão fiscal realizado por consultoria especializada, em que se identificou exatamente o saldo negativo discutido no processo nº 10880.983402/2019-47. A mesma planilha indica que esse saldo negativo decorreu justamente de uma exclusão denominada “Ajuste de Contabilização de Receitas de Serviços Pré-Pagos” no valor de R\$ 17.687.767,74.

Para melhor compreensão dessa afirmativa, observem-se trechos da planilha em que foram identificadas as diferenças no trabalho de revisão:

APURAÇÃO DO LUCRO REAL		3º TRIMESTRE /2014					
Descrição	TIM	t/m	Deloitte	t/m	Diferença	t/m	Ajustado
<b>LUCRO ANTES DO IRPJ</b>	<b>474.701.586,40</b>	<b>1.</b>	<b>474.701.586,40</b>	<b>1.</b>	<b>-</b>		<b>calc</b>

(...)

Ajuste de Contabilização de Receitas de Serviços Pré-Pagos	-		-	<b>2.</b>	-		
Receita/Despesa Financeira - Atual. Monetária FUST/FUNTEL	-		49.343,65	<b>4.</b>	49.343,65		
Receita/Despesa Financeira - Atual. Monetária IR/CS	-		1.959.781,88	<b>4.</b>	1.959.781,88		
Receita/Despesa Financeira - Atual. Monetária PIS/COFINS	-		124.618,09	<b>4.</b>	124.618,09		
<b>TOTAL DAS ADIÇÕES</b>	<b>259.210.711,59</b>	<b>calc</b>	<b>261.344.455,21</b>	<b>calc</b>	<b>2.133.743,62</b>		

(...)

Ajuste de Contabilização de Receitas de Serviços Pré-Pagos	-		17.687.767,74	<b>2.</b>	17.687.767,74		
Receita/Despesa Financeira - Atual. Monetária FUST/FUNTEL	-		-	<b>4.</b>	-		
Receita/Despesa Financeira - Atual. Monetária IR/CS	-		-	<b>4.</b>	-		

Classificado como Público

Receita/Despesa Financeira - Atual. Monetária PIS/COFINS	-		-	<b>4.</b>			
<b>TOTAL DAS EXCLUSÕES</b>	<b>338.499.838,88</b>	<b>calc</b>	<b>356.187.606,62</b>	<b>calc</b>	<b>17.687.767,74</b>		

(...)

<b>PROVISÃO PARA IRPJ</b>	<b>31.495.826,51</b>	<b>calc</b>	<b>28.839.352,77</b>	<b>calc</b>	<b>(2.656.473,74)</b>		
<b>ANTECIPAÇÕES / COMPENSAÇÕES</b>							
(-) Imp. Pago ext. s/ Lucros, Rend., Ganho Capital	-		-		-		
(-) Imp. De Renda Retido na Fonte	30.442.128,10	<b>1.</b>	30.442.128,10	<b>1.</b>	-		
(-) IRRF por Órgãos, Aut. e Fund. Fed	-		-		-		
(-) IRRF por demais ent. Da Adm. Pub. Fed.	-		-		-		
(-) Imp. Pago Inc. s/ Ganhos Merc. Renda Variável	-		-		-		
(-) Imp. De Renda Mensal Pago por Estimativa	-		-		-		
(-) Parc. Form. De IR s/ Base Cálcl. Estimada	-		-		-		
<b>SALDO DE IRPJ A PAGAR</b>	<b>1.053.698,41</b>	<b>calc</b>	<b>(1.602.775,33)</b>	<b>calc</b>	<b>(2.656.473,74)</b>		

Não se tem a data de elaboração desse documento (se em 2016 ou em 2019), mas a planilha demonstra claramente o valor devido de IRPJ apurado pela Contribuinte após uma primeira revisão (que reduziu o saldo a pagar de R\$ 1.632.941,45 para R\$ 1.053.698,40 no dia 07/11/2016), bem como o valor do saldo negativo pleiteado no processo nº 10880.983402/2019-47. E esse saldo negativo decorreu diretamente da exclusão de receitas do serviço de pré-pago. Observe-se, na última ilustração acima, que os valores de IRRF não mudaram no trabalho de revisão.

Ou seja, caso não se reconheça aqui o crédito de pagamento indevido pleiteado, isso pode influenciar na existência do saldo negativo discutido naquele processo, embora as razões de indeferimento sejam distintas.

No caso do processo nº 10880.983402/2019-47 o pedido de restituição de saldo negativo foi indeferido apenas em razão do não reconhecimento de parte das retenções que compuseram o crédito. Nada se discute lá sobre a apuração do lucro real e a inclusão indevida de antecipação de receitas. Naquele caso, esta relatoria votou por converter o julgamento em diligência, tendo em vista os fortes indícios de existência das retenções não reconhecidas, as quais, se comprovadas, são suficientes para formar o saldo negativo, já existente na ECF do 3º trimestre/2014 em junho de 2017, caso não haja outras razões para questionar o crédito.

Por outro lado, no caso ora em análise, a Contribuinte alega que “as receitas decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações referentes aos planos pré-pagos possuíam um lançamento contábil que no 3º Trimestre de 2014 ocasionou (sic) o reconhecimento antecipado de parte destas receitas.”

Relembro, neste ponto que a análise empreendida a seguir parte da premissa de que, embora a DCTF contenha confissão de dívida, a existência de indícios que apontem para outra materialidade deve ser considerada.

Segundo o recurso voluntário, que reprisou os argumentos da impugnação, esse aumento indevido da receita no período teve o seguinte fundamento:

33. Veja-se que na modalidade pré-paga, o usuário realiza o pagamento do serviço antes da efetiva utilização, por meio da aquisição de crédito/realização de recarga, ou mesmo por meio da contratação de um plano pré-pago, em que o usuário utiliza os créditos referentes ao valor do plano e, caso eles terminem, pode adquirir novos ou aguardar a liberação dos créditos no mês seguinte.

34. Como demonstrado acima, além dos créditos de telecomunicação propriamente ditos, esses créditos permitem remunerar a aquisição de outros produtos e/ou serviços disponibilizados pela Recorrente, como o download de músicas, ringtones, jogos, temas, aplicativos e o serviço de recebimento de notícias e informações ("conteúdo").

35. Salienta-se que, no momento da aquisição desses créditos para utilização no terminal particular, não se faz qualquer vinculação desses créditos com o serviço prestado ou o produto adquirido pelo usuário. Esses serviços e produtos são adquiridos posteriormente pelos usuários e os seus valores é que são, então, debitados dos créditos anteriormente adquiridos por esse usuário.

36. Diante disso, no que se refere ao IRPJ, a Recorrente efetuava o recolhimento da exação sobre o valor total das recargas, ou seja, sobre a totalidade da receita originada da aquisição dos créditos de telefonia.

37. Na prática, o reconhecimento da receita e tributação da IRPJ ocorreu no montante das vendas de recargas ao parceiro ("sell in") para revenda, em valor

superior ao da efetiva utilização dos créditos pelos clientes ("sell out"), momento da efetiva venda da recarga referente à prestação do serviço de telecomunicações.

38. Dessa forma, o lançamento contábil da diferença entre o "sell in" e o "sell out" implicou no reconhecimento antecipado da receita referente a recargas que ainda não haviam sido ativadas e, frisa-se, muito menos utilizadas pelos clientes. Como consequência, no 3º Trimestre de 2014 houve reconhecimento contábil de receita decorrente da prestação de serviços de telecomunicações dos planos pré-pagos em montante superior ao efetivamente prestado pela Recorrente aos seus clientes.

39. Em outras palavras, foi verificado que uma parcela significativa dos créditos adquiridos pelos usuários não remunerava a prestação dos serviços de telecomunicação, na medida em que esses créditos eram usufruídos de outras formas ou perdiam a sua validade. Está nesta premissa o direito creditório da Recorrente.

Pois bem, em primeiro lugar, é preciso pontuar que, ainda que a argumentação da Contribuinte esteja correta, ela não trouxe aos autos nenhuma demonstração de suas alegações. Como mencionado, existe apenas uma planilha com o resumo da apuração do lucro real no 3º trimestre/2014, demonstrando uma revisão fiscal realizada por consultoria especializada.

Não há sequer uma amostra dos lançamentos contábeis que teriam levado ao aumento indevido das receitas, ou a demonstração de que se tratava de receitas da venda de planos pré-pagos. Isso, a meu ver, seria razão suficiente para negar provimento ao recurso voluntário, não apenas porque a DCTF não retrata a existência do crédito, mas porque a Contribuinte não trouxe provas de que a DCTF ativa não reflete a realidade da apuração.

Entretanto, como o presente caso está inegavelmente vinculado ao processo de nº 10880.983402/2019-47, em que se aponta a existência de ECF transmitida anteriormente ao envio da DCOMP ora discutida, que demonstra a apuração de saldo negativo, entendo que isso constitui indício de verossimilhança para converter este julgamento em diligência, a ser realizada em conjunto com o processo em questão.

Tal proposta, contudo, não implica a validação da tese da Contribuinte, visto que, a meu ver, se a empresa efetuou a venda dos produtos e os faturou, auferindo as receitas, este é o momento em que elas deveriam sim ser reconhecidas, independentemente da efetiva utilização posterior pelo adquirente. Até porque o crédito que ele comprou não seria devolvido no caso de não-utilização, ele apenas expiraria para o usuário, enquanto a operadora já havia incorporado aquela receita aos seus cofres.

No entanto, não se descarta a possibilidade de que as receitas supostamente excluídas no período em debate tenham sido posteriormente adicionadas, caso a Contribuinte seja coerente com suas próprias alegações. Se o crédito ora debatido decorre da exclusão de

receitas “antecipadas” do lucro real espera-se que essas receitas tenham sido tributadas em momento posterior.

Assim, entendo que o julgamento deve ser convertido em diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, para que a unidade de origem intime a Contribuinte a apresentar documentos que comprovem suas alegações, tais como:

- Lançamentos contábeis demonstrando a inclusão das receitas de “sell in” no lucro líquido do 3º Trimestre/2014, esclarecendo devidamente o histórico utilizado para tal contabilização original e comprovando a alegada diferença para o “sell out”;
- Documentos de faturamento, contratos e quaisquer outros documentos comerciais que comprovam que tais lançamentos contábeis decorrem da venda de planos/cartões pré-pagos;
- Comprovação de que as receitas excluídas no 3º trimestre/2014 foram tributadas posteriormente, com a indicação precisa do momento de sua tributação

Apresentados os documentos, deve a unidade responsável elaborar relatório circunstanciado que:

- a) Audite a reconciliação entre “sell in” e “sell out” no 3º tri/2014 apresentada pela Contribuinte, com demonstração da base tributável efetiva para IRPJ (competência);
- b) Confronte essa reconciliação com os registros contábeis e a ECF, demonstrando a ligação entre os ajustes e o valor do indébito alegado (R\$ 1.632.941,45), ou identificado com o trabalho, com memória de cálculo e apontamento também sobre a existência e quantificação de saldo negativo decorrente das exclusões reconhecidas;
- c) Caso exista, aponte o quantum final homologável do crédito, compensações e eventuais saldos remanescentes, inclusive quanto a SELIC aplicável.

---

#### 4 DISPOSITIVO

---

Ante o exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para converter o julgamento em diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, com as providências descritas no item supra.

Finda a diligência, que deve ser realizada em conjunto com o processo de nº 10880.983402/2019-47, voltem ambos os autos para novo julgamento de mérito, à luz dos elementos probatórios produzidos.

*Assinado Digitalmente*

**Isabelle Resende Alves Rocha**

DOCUMENTO VALIDADO