



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720647/2024-91
RESOLUÇÃO	3101-000.651 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TIM S.A.
INTERESSADO	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, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Luciana Ferreira Braga – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, proferido pela 17ª Turma DRJ07, que julgou improcedente a Impugnação protocolizada pela Recorrente.

Na origem, a i. Fiscalização lavrou autos de infração para exigir PIS e COFINS, após glosar créditos de bens e serviços que não se enquadrariam nas hipóteses de apuração de créditos

previstas nos artigos 3º, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e nos critérios da essencialidade e relevância.

Os lançamentos têm origem em quatro fundamentos:

- a glosa de créditos relativos a gastos com publicidade, comissionamento e call center;
- a glosa de créditos apropriados extemporaneamente, sob o argumento de ausência de retificação das obrigações acessórias;
- a aplicação de critério equivocado e não previsto em lei para o rateio proporcional de créditos;
- a desconsideração de créditos relativos à depreciação de bens do ativo imobilizado, por alegada ausência de documentação comprobatória.

O Termo de Verificação Fiscal explicita que:

19. No Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIPF foi apresentado arquivo contendo um comparativo de dados das receitas contidos na Escrita Contábil Fiscal – ECF com os das EFD Contribuições escriturados nos registros C170, C175, C481/C485, D601/D605 e F100 conciliados com as contas contábeis analíticas informadas nestes registros e as alocadas no plano de conta referencial da ECF.

Solicitou-se a apresentação de justificativas para diferenças apontadas nas planilhas do referido arquivo. Atendendo o item 5 do TIPF, apresentou o arquivo “Relatório_Receitas_2020_Final” apontando os motivos destas divergências.

20. A divergência da Receita de Exportação se deve a estarem informadas nos registros D601/D605 com CST=1 (tributadas à alíquotas básicas) e não serem tributadas. Na revenda de mercadoria além de estornos de vendas não realizadas existem vendas de equipamentos beneficiados pela Lei 11.196/2005 e Lei 13.097/2015 (Lei do Bem). Nos serviços prestados no mercado interno, além de estornos apontou o e-book, livros virtuais que são tributados com alíquotas zero de PIS e Cofins. Em Outras Receitas da Atividade Geral a conta contábil M202015145 – IRFS15–SCM–Taxas e Serviços não é considerada na apuração do PIS e da Cofins. Em Receitas Financeiras a diferença se refere a não tributação de atualizações de créditos (exclusão ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins), e finalmente em Outras Receitas Operacionais a diferença é da não tributação sobre vendas do ativo imobilizado.

As glosas foram as seguintes, nos termos do que restou da conclusão do Termo de Verificação Fiscal:

Aquisição de bens para revenda e devoluções

24. Nos registros C170 estão informadas aquisições de bens contidas em notas fiscais eletrônicas com CFOP 1102, 1403, 2102, 2403, operações de compras para comercialização, principalmente aparelhos celulares apple iphone, Samsung, Motorola, LG; além de chips, modems, fones, capas. Trata-se de aquisições de produtos com tributação não cumulativa para revenda com direito ao crédito sobre estas aquisições (arts. 3º, incisos I das Leis 10.637/02 e 10.833/03). Em devoluções de vendas estão notas fiscais eletrônicas com CFOP 1202, 1411, 2202 e 2411, todas de devoluções dos mesmos produtos citados para venda. Assim os créditos apurados e classificados como 101 – vinculados à receita tributada no mercado interno e 102 – vinculados à receita não tributada no mercado interno estão em acordo com a previsão dos incisos I dos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03. Os créditos com os tipos 101 e 102 foram mantidos nos valores apresentados nas EFD Contribuições.

Aquisição de serviços utilizados como insumo e Outras Operações com direito a crédito

25. No Termo de Início de Procedimento Fiscal a TIM S.A. foi intimada a justificar e demonstrar a origem dos valores utilizados como base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins informados com o tipo 199 – crédito vinculado à receita tributada no mercado interno outros, nos registros M105/M505, por não estarem em nenhum dos registros próprios para estas informações. Apresentou o arquivo “Relatório_Créditos_2020_Final” com planilhas mensais informando as origens destes créditos e os valores contabilizados diariamente. Justificou terem sido declaradas sob o código 199 por entraves sistêmicos internos da empresa. 26. Abaixo quadro com as bases de cálculo dos créditos informados nas EFD Contribuições do tipo 199 – crédito vinculado à receita tributada no mercado interno – outros e um resumo das informações apresentadas no atendimento da intimação através do arquivo “Relatório_Créditos_2020_Final”

Propaganda e Publicidade, Comissionamento e Call Center

28. As despesas apresentadas referente a estes serviços estão apresentadas nas planilhas do arquivo “Relatório_Créditos_2020_Final”, estando contabilizadas nos períodos citados e valores totais destes períodos. As contas contábeis com os respectivos lançamentos estão identificadas abaixo, fazendo parte de Custos das Operações de Comercialização – Publicidade e Serviços – Comissões de Vendas:

(...)

36. Os créditos apurados pela Tim S.A. são os vinculados à receita tributada no mercado interno, devem ser utilizados para descontos das contribuições apuradas no período. Um crédito não aproveitado no próprio mês poderá ser utilizado nos meses subsequentes (§ 4º dos artigos 3º das Lei 10.637/02 e 10.833/03), devendo ser observado o prazo de prescrição de cinco anos, do primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração.

37. A Instrução Normativa RFB 1.252/2012 dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital do PIS, da COFINS e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições), sendo obrigatória sua escrituração nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99 e do art. 2º do Decreto nº 6.022/07. O artigo 11 trata da retificação e escrituração:

(...)

39. Diante dos fundamentos legais citados acima, os créditos de períodos anteriores a 2020, devem ser deduzidos nas EFD Contribuições dos respectivos meses em que ocorreram as despesas, na forma da lei, permitindo a verificação da certeza do direito creditório naquele determinado mês. Assim, as despesas de telecomunicações, classificadas como serviços utilizados como insumo ou outras despesas com direito aos créditos, identificadas nos lançamentos contábeis de 2020, não extemporânea, estão sendo consideradas na apuração da base de cálculo dos créditos, sendo:

Armazenagem e Distribuição de Aparelhos

45. Nas planilhas apresentadas pela empresa constam despesas denominadas “armazenagem” e “distribuição de aparelhos”. São pagamentos a empresas transportadoras ou de logística de transportes. O inciso IX do artigo 3º e inciso II do artigo 15, ambos da Lei 10.833/03 prevê o desconto de créditos de PIS e Cofins sobre as despesas de armazenagem e frete na operação de venda (aparelhos celulares) se suportados pelo vendedor. As bases mensais de créditos vinculados a não cumulatividade, tratando-se de lançamentos em contas contábeis de comercialização, são:

Máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado

46. Máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços tem a previsão legal contida para dedução de créditos no inciso VI dos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, sendo que os §§1º do mesmo artigo, incisos III, define que a apuração dos créditos é sobre o valor dos encargos de depreciação destes bens.

Irresignada com o auto de infração, a Recorrente protocolizou sua impugnação, que foi julgada parcialmente procedente pela 17ª Turma da DRJ09-MG, conforme acórdão abaixo ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/02/2020 a 30/11/2020 NÃO CUMULATIVIDADE INSUMOS. CONCEITO. PROCESSO PRODUTIVO. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA. GLOSA.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços que sejam essenciais ou relevantes ao processo de fabricação ou à prestação de serviços. Não se enquadram nessa hipótese as despesas não vinculadas ao processo produtivo ou à prestação de serviços ou aquelas inerentes às etapas de comercialização do produto pronto.

CREDITAMENTO. DESPESAS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas com serviços de publicidade e propaganda não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados no regime não-cumulativo, por não se caracterizarem como insumo na produção de bens ou prestação de serviços no âmbito das atividades específicas do sujeito passivo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. COMISSÕES SOBRE VENDAS.

As comissões sobre vendas constituem despesas realizadas na venda dos produtos ou serviços, não caracterizando insumo aplicado ou consumido diretamente na prestação de serviços e na produção de bens destinados à venda, razão pela qual não há como se admitir a apuração de créditos sobre esses gastos.

MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA ATRIBUIÇÃO DE CRÉDITOS, NO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

O percentual a ser estabelecido entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para aplicação do rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, a ser utilizado na apuração de créditos da Cofins, referente a custos, despesas e encargos comuns, deve ser aquele resultante do somatório somente das receitas que, efetivamente, foram incluídas nas bases de cálculo de incidências e recolhimentos nos regimes da não-cumulatividade e da cumulatividade.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. TELEATENDIMENTO. INSUMO NÃO CARACTERIZADO.

As despesas com serviços de teleatendimento ao cliente não geram créditos da não cumulatividade uma vez que tais serviços são posteriores ao processo de produção.

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins apurada em procedimento fiscal enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

No regime da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, os créditos podem ser utilizados posteriormente, mas desde que seu cálculo(apuração) seja feito no período em que foram gerados, sendo necessária, portanto, a retificação do Dacon, ou da EFD-Contribuições, e da DCTF correspondentes, se for o caso.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL.

Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do direito tributário.

CONTRIBUIÇÃO AO PIS. LANÇAMENTO.

Aplica-se ao lançamento do PIS o mesmo quanto decidido em relação ao lançamento da Cofins, pois ambos possuem o mesmo objeto.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificada do acórdão da DRJ, a Recorrente interpôs seu Recurso Voluntário, aviando suas alegações de fato e de direito, conforme segue:

PUBLICIDADE E PROPAGANDA - A essencialidade da publicidade para o desenvolvimento das atividades da Recorrente é tamanha que dentre os seus objetos sociais consta a atividade de “implantar, expandir, operar e prestar qualquer modalidade de serviços de comunicações eletrônicas e respectivos conteúdos”. Não seria possível à Autorizatória de serviços de TELECOM cumprir a sua função legal de promover a universalização dos serviços de comunicação e demais serviços de valor adicionado, tão importantes para o desenvolvimento dos negócios e do país, não fosse a necessária divulgação alcançando a maior parte possível da população.

CALL CENTER - Os gastos com serviços de call center, trata-se de despesa diretamente relacionada ao cumprimento de obrigações legais impostas pela ANATEL, especialmente pela Resolução nº 632/2014, que determina a manutenção de centrais de atendimento telefônico ininterruptas, acessíveis gratuitamente e com gravação de chamadas.

COMISSIONAMENTO - Conforme dispõe a Resolução nº 632/2014 da ANATEL, prestadoras como a TIM devem manter atendimento presencial em microrregiões com mais de 100 mil habitantes. Nesse sentido, os pagamentos de comissões são indispensáveis à operacionalização do serviço de telecomunicação.

APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CRÉDITOS - A Recorrente comprovou que os créditos não foram aproveitados em outros períodos, com base na contabilidade auditada, memórias de cálculo e balancetes juntados aos autos.

RATEIO PROPORCIONAL - É nulo o cálculo dos créditos da não cumulatividade, por meio do rateio proporcional, na forma do lançamento tributário ora combatido. O equívoco da autoridade fiscal ocorreu por duas razões. Em primeiro lugar, porque ao invés de partir dos valores brutos dos custos e despesas da Recorrente, que geram, por sua natureza, créditos do rateio, partiu de montantes já rateados previamente. Em segundo lugar, porque criou um critério de rateio que inexistia em lei.

CRÉDITO RELATIVO A MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO - Nos termos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, é assegurado ao contribuinte o direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luciana Ferreira Braga**, Relatora.

Compulsando os autos, verifico a necessidade de diligência, por entender que o processo ainda não está maduro para o julgamento de todos os itens do Recurso Voluntário interposto pela Recorrente.

No que concerne os créditos extemporâneos, a d. Fiscalização observou que “a apropriação extemporânea de créditos exige, em contrapartida, conforme prevê a legislação em vigor, a retificação das declarações para cada um dos meses em que ocorre as alterações na apuração das contribuições para o PIS/Cofins.”

E ainda:

39. Diante dos fundamentos legais citados acima, os créditos de períodos anteriores a 2020, devem ser deduzidos nas EFD Contribuições dos respectivos

meses em que ocorreram as despesas, na forma da lei, permitindo a verificação da certeza do direito creditório naquele determinado mês. Assim, as despesas de telecomunicações, classificadas como serviços utilizados como insumo ou outras despesas com direito aos créditos, identificadas nos lançamentos contábeis de 2020, não extemporânea, estão sendo consideradas na apuração da base de cálculo dos créditos, sendo:

(...)

Quanto ao tema, a DRJ decidiu o seguinte:

Apropriação Extemporânea dos Créditos

No presente lançamento, a autoridade tributária apurou que foram utilizados créditos pertinentes a despesas apuradas em períodos anteriores (anos-calendário 2016 a 2019), sob o argumento de que apropriação extemporânea de crédito exige, conforme a legislação em vigor, a retificação das declarações para cada um dos meses em que ocorre as alterações para o PIS e a Cofins.

Em contraponto, a impugnante reconhece não ter efetuado as retificações de suas declarações, mas alega que não utilizou tais créditos em períodos anteriores, fazendo juntada de Balancete de Verificação e do Razão.

Em que pesem as alegações apresentadas pela pessoa jurídica, a legislação que autoriza a apuração de créditos não cumulativos emprega sempre o condicionante no mês para qualificar os termos “adquiridos”, “incorridos” e “devolvidos”, relacionados a bens, custos e despesas caracterizados como insumos.

O § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, dispõe que os créditos serão determinados aplicando-se a respectiva alíquota sobre o valor dos bens adquiridos no mês ou sobre o valor das despesas incorridas no mês, ou seja, confina o cálculo de créditos aos respectivos períodos de apuração, e isto com o fim de que as análises tanto da existência quanto da natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro do período específico de geração do crédito:

Lei nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

(...)

Por força desses dispositivos, o crédito não cumulativo deve ser escriturado, apurado e demonstrado no seu devido período de competência.

Uma vez apurado o crédito não cumulativo e não tendo sido aproveitado no mês da sua competência, a legislação prevê a hipótese de seu aproveitamento extemporâneo, ou seja, nos meses subsequentes, como dispõe o § 4º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

A legislação é assim clara ao referir-se à expressão "o crédito não aproveitado em determinado mês", ou seja, para uso em meses subsequentes o crédito precisa primeiro ter sido apurado e, segundo, não pode ter sido ele aproveitado no mês de competência. O aproveitamento extemporâneo do crédito parte, portanto, da premissa de que este tenha sido apurado no período próprio e que não tenha sido descontado.

Importante observar que o dispositivo em questão faculta apenas que um crédito apurado e reconhecido na competência correta possa ser utilizado nas competências subsequentes, quando não utilizado na competência originária.

Desse modo, se determinado crédito não foi apurado no momento próprio, existe a possibilidade de sua apuração em momento posterior, mas isso deve ocorrer mediante retificações de declarações e demonstrativos, como DCTF e Dacon, além da EFD-Contribuições, conforme aplicável, pois dessa maneira será observado o princípio contábil da competência, assim definido pela Resolução CFC nº 750/93:

Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10) Até o ano de 2013, o instrumento hábil para a consolidação e a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins era o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon). A Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 05 de março de 2010, vigente à época, previu a retificação do Dacon para alteração dos créditos.

Com a extinção do Dacon pela Instrução Normativa RFB nº 1.441, de 20 de janeiro de 2014, a partir de 01/01/2014 o controle dos créditos permaneceu na EFD-Contribuições, instituída pela Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 01 de março de 2012, a qual também previu a retificação da referida escrituração fiscal digital para alteração dos créditos.

A retificação da referida escrituração é necessária não somente para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados na escrituração original, mas também para a atualização dos saldos de créditos das escriturações posteriores. Trata-se de medida necessária para demonstrar com precisão que o crédito está constituído e, mais importante, que ele não foi utilizado em períodos anteriores (condição sine qua non para o aproveitamento futuro).

Deve-se entender, portanto, que a apuração extemporânea de créditos somente poderia ser admitida mediante retificação das escriturações ou demonstrativos correspondentes, não cabendo sua utilização em período posterior, sem que haja correta apuração nos períodos da ocorrência da operação.

Sobre o tema em discussão, a Coordenação-Geral de Tributação também já se pronunciou, através da Solução de Consulta Cosit nº 486, de 25 de setembro de 2017, ato legal a ostentar efeito vinculante em relação a este órgão julgador:

(...)

Na eventualidade de não haverem sido apurados nas épocas próprias, os créditos da não cumulatividade da Cofins poderá ser apurados extemporaneamente, cabendo efetivar os necessários registros e retificações de declarações e demonstrativos, como DCTF e Dacon, além da EFD-Contribuições, conforme aplicável. O prazo extintivo para a apuração de créditos é de cinco anos a contar da data em que poderiam ter sido apurados, tanto para apuração quanto para utilização mediante dedução de valores devidos ao mesmo título ou, se for o caso, e nas hipóteses expressamente previstas, compensação ou ressarcimento.

Essa interpretação é reforçada pelas práticas contábeis geralmente aceitas e, principalmente, pelo princípio contábil da competência, o qual deve ser observado em qualquer alteração patrimonial, independentemente de sua natureza e origem. É evidente que a contabilização de créditos em períodos de apuração diferentes dos de ocorrência dos fatos que lhes deram causa afronta diretamente o referido princípio.

Devem ser mantidas, portanto, as glosas de créditos extemporâneos.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente discorre sobre seu direito quanto aos créditos extemporâneos, independentemente da retificação das declarações, cujos trechos abaixo se destacam:

A retificação de obrigações acessórias é mecanismo que facilita a comprovação do direito creditório do contribuinte, porém não o condiciona inexoravelmente. Em outras palavras: sem a retificação, aumenta-se o ônus de comprovar o direito ao crédito, mas não se tolhe tal direito!

Dessarte, Srs. Conselheiros, não há fundamento jurídico para recusar a utilização de créditos, ainda que extemporâneos, sob a alegação de que, para tanto, é absolutamente necessária a retificação de obrigações acessórias. O 55 Classificado como Uso Interno que é imperioso é a substância dos créditos, inclusive no sentido de se tratar de créditos não decaídos e não utilizados em outro período pela Recorrente. 113. Nesse sentido, cumpre salientar que inexistente no caso concreto decadência dos créditos descritos na EFD Contribuições em 2020, uma vez que o período do crédito mais antigo lançado é 2016 – não ultrapassando, assim, o prazo decadencial de 5 anos - conforme consta na tabela de 35 do TVF, abaixo reproduzida:

Mês	Despesas	Período lançamentos	Valor lançamento	Conta Contábil
mar/20	Fibra Apagada	03/03/2020 a 30/03/2020	46.674.723,92	N212021684
mai/20	Fibra Apagada	12/05/2019 a 30/05/2019	2.828.091,18	N212021684
mai/20	Fibra Apagada	07/01/2020 a 20/03/2020	108.874.455,15	N212021684
jun/20	Fibra Apagada	02/06/2020 a 23/06/2020	29.708.858,03	N212021684
jul/20	Fibra Apagada	01/07/2020 a 24/07/2020	26.352.367,65	N212021684
ago/20	Fibra Apagada	04/08/2020 a 24/08/2020	24.881.801,19	N212021684
set/20	Fibra Apagada	02/09/2020 a 23/09/2020	26.720.164,94	N212021684
out/20	Fibra Apagada	02/10/2020 a 22/10/2020	30.250.570,38	N212021684
nov/20	Fibra Apagada	04/11/2020 a 19/11/2020	24.400.007,18	N212021684
dez/20	Fibra Apagada	01/12/2020 a 14/12/2020	32.994.016,31	N212021684
mar/20	Sharing	02/01/2019 a 19/12/2019	147.353.062,25	N212021660
mar/20	Sharing	02/01/2020 a 31/01/2020	10.897.773,99	N212021660
jun/20	Sharing	04/05/2020 a 30/06/2020	40.676.881,76	N212021660
set/20	Sharing	01/06/2020 a 25/08/2020	49.632.893,67	N212021660
dez/20	Sharing	01/09/2020 a 25/11/2020	48.140.869,76	N212021660
set/20	VAS	13/01/2020 a 19/03/2020	46.109.501,85	N207081282
set/20	VAS	01/01/2019 a 16/12/2019	87.899.060,54	N207081282
dez/20	BTSU	23/01/2020 a 07/10/2020	4.362.903,80	N212021621
dez/20	BTSU	24/11/2019 a 13/12/2019	6.682.257,56	N212021621
mar/20	Energia Elétrica	01/10/2019 a 27/12/2019	19.597.905,07	N206021278
dez/20	Energia Elétrica	09/09/2019 a 30/11/2020	62.534.113,04	N206021185
dez/20	MANUTENÇÃO DE REDE	02/09/2019 a 27/12/2019	10.625.119,39	N208011069
dez/20	MANUTENÇÃO DE REDE	02/01/2020 a 24/11/2020	28.282.426,82	N208011069
mar/20	Aluguel de sites	01/11/2019 a 16/12/2019	22.675.115,61	N212011204
mar/20	Aluguel de sites	02/01/2020 a 27/02/2020	18.124.742,33	N212011204
dez/20	Aluguel de Sites	02/03/2020 a 30/11/2020	88.172.738,50	N212011664
Total			1.045.452.421,87	

114. Numa síntese, os créditos tomados com despesas que a TIM S.A. teve com fibra apagada, energia elétrica, sharing, VAS, BSTU, manutenção de rede e aluguel de sites, anteriores à 2020, foram glosados, conforme é possível confirmar na Planilha “RELATORIO_CREDITOS_2020_FINAL_Glosa Mantido” (anexo não paginável do e-processo), nas abas de jan20 (com glosas de fibra apagada), mar20(glosas de sharing, energia elétrica e aluguel de sites), set20 (glosa de VAS) e dez20(glosa de BTSU e manutenção de rede).

115. Como já adiantado, de fato não houve retificação das declarações por parte da Recorrente. Todavia, é indubitável que tampouco houve apropriação dos mesmos créditos glosados em outros períodos, que não 2020.

116. Nesse sentido, a Recorrente junta à presente defesa, conjuntamente com as notas fiscais referentes à tomada dos serviços em questão(DOC. 08 da impugnação – fls. 1.836, memória de cálculo (DOC. 02 da impugnação fls. 1.555), pela qual demonstra os momentos em que ocorreram compensações de créditos relativos a períodos anteriores.

No meu convencimento, é direito da Recorrente se apropriar de seus créditos extemporaneamente, independentemente de se retificar as obrigações acessórias (EFDs Contribuições) dos períodos dos créditos, o que é expressamente permitido pelos artigos 3ºs, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Da análise do acórdão da DRJ, tal qual reclama a Recorrente, de fato, não houve a análise da documentação juntada aos autos a fim de se verificar a natureza dos créditos para fins de se verificar se seriam insumos essenciais e relevantes à sua atividade, mas tão somente a negativa ao direito ao crédito em razão da não retificação das declarações.

Deve ser ressaltada a aprovação da Súmula 231, publicada em 08 de setembro de 2025, que determina: o *“aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exige a apresentação de DCTF e Dacon retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes”*.

Todavia, a meu ver, a Súmula não se aplica ao presente caso, já que a controvérsia envolve a “EFD-Contribuições”.

Com isso, supero a necessidade de retificação das declarações do período de apuração do crédito extemporâneo pretendido e, como consequência, entendo necessária a análise da i. Fiscalização do documento n.º 08 da impugnação – fls 1836, e da memória de cálculo constante do documento n.º 02 da Impugnação, juntados às fls. 1555.

Quanto ao critério de rateio, a diligência se mostra oportuna para que a Unidade de Origem explique a metodologia de cálculo e esclareça se abordou os valores brutos e despesas ou partiu do montante já rateado, além de analisar a documentação apresentada pela recorrente quanto aos lançamentos contábeis de depreciação das contas C40103714, C401031715, N207081282 e N207081283.

Por todo o exposto, voto em converter o julgamento em diligência, por entender imprescindível que os autos sejam encaminhados para a Unidade de Origem, para:

- 1) Intimar a Recorrente para demonstrar o não aproveitamento dos créditos extemporâneos em outros períodos, mesmo sem as obrigações acessórias retificadoras.
- 2) Avalie os documentos juntados em sede de impugnação e recurso voluntário e esclareça os critérios do rateio, explicando a metodologia de cálculo, e esclarecendo se abordou os valores brutos e despesas ou partiu do montante já rateado.

- 3) Avalie se a documentação apresentada pela recorrente desde a sua impugnação valida dos lançamentos contábeis de depreciação das contas C40103714, C401031715, N207081282 e N 207081283.
- 4) Elabore parecer conclusivo, informando eventuais ajustes nos valores autuados ; e, por fim,
- 5) Intime a Recorrente do resultado da diligência, sendo-lhe concedido o prazo de 30 (trinta) dias para sua manifestação e considerações, nos termos do artigo 35, parágrafo único, do Decreto n.º 7.574/2011, após o qual o processo deverá retornar a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para prosseguimento do julgamento.

É a resolução.

Assinado Digitalmente

Luciana Ferreira Braga