



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10166.730295/2013-36  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 3302-004.782 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de setembro de 2017  
**Matéria** PIS/Pasep e Cofins instituições financeiras  
**Embargante** FUNDAÇÃO SISTEL DE SEGURIDADE SOCIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/09/2009, 01/11/2009 a 31/12/2009

**EMBARGOS INOMINADOS. LAPSO MANIFESTO.**

Devem ser acolhidos os embargos inominados para correção de lapso manifesto, mediante a prolação de um novo acórdão, nos termos do artigo 66 do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO.**

Devem ser acolhidos os embargos de declaração quando se constata a existência de omissão caracterizada pela utilização de norma revogada como fundamento jurídico.

**BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. ATIVOS GARANTIDORES.**

Para os períodos até 27/09/2009, no cálculo do limite da exclusão de que trata o § 7º do art. 3º da Lei nº 9.718, inserido pela MP nº 2.158-35/2001, deve ser adotado o conceito de ativos garantidores de acordo com a Resolução CMN nº 3.456/2007, à exceção das disponibilidades, ou seja, os ativos do programa de investimentos deduzidos os valores a pagar, classificados no exigível operacional do referido programa.

Para os períodos de 28/09/2009 em diante, no cálculo do limite da exclusão de que trata o § 7º do art. 3º da Lei nº 9.718, inserido pela MP nº 2.158-35/2001, deve ser adotado o conceito de ativos garantidores de acordo com a Resolução CMN nº 3.792/2009, à exceção das disponibilidades, ou seja, os ativos do programa de investimentos deduzidos os valores a pagar, classificados nos exigíveis operacional e contingencial do referido programa.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/09/2009, 01/11/2009 a 31/12/2009

Aplica-se ao PIS/Pasep a ementa elaborada para a Cofins

Embargos Acolhidos em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os embargos de declaração para sanar o lapso manifesto relativo ao período de apuração e para sanar a omissão quanto à Resolução CMN nº 3.792/2009, cuja apreciação passa a integrar o acórdão embargado com as razões acima expostas, imprimindo-lhe efeitos infringentes, devendo a unidade preparadora refazer os cálculos nos períodos de vigência da Resolução CMN nº 3.792/2009.

*(assinado digitalmente)*

**Paulo Guilherme Déroulède**

Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), José Fernandes do Nascimento, Walker Araújo, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Cássio Schappo, Charles Pereira Nunes, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e José Renato Pereira de Deus.

## **Relatório**

Tratam-se de embargos de declaração opostos pela contribuinte em face do Acórdão nº 3302-003.240, admitidos para sanar lapso manifesto quanto ao período da autuação, omissão quanto ao fato de que a Resolução CMN nº 3.456/2007, que fundamentou a decisão, ter sido revogada durante o período de autuação e obscuridade quanto à expressão "crédito tributário mantido em parte".

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

O primeiro ponto a ser tratado diz respeito ao lapso manifesto quanto ao período de autuação informado na ementa do acórdão, pois constou o ano-calendário de 2009, ao passo que o período de outubro/2009 não fora objeto da autuação. Compulsando o auto de infração, constata-se que o lapso, que passo a corrigir. Assim, onde se lê na ementa "Período de Apuração : 01/01/2009 a 31/12/2009", leia-se "Período de Apuração : 01/01/2009 a 30/09/2009 e 01/11/2009 a 31/12/2009".

A segunda alegação se refere à menção, tanto na fundamentação quanto no dispositivo do voto, à Resolução CMN nº 3.456/2007, que foi revogada em Resolução CMN nº 3.792/2009, publicada em 28/09/2009. Requer, assim, a embargante que seja suprida a

referência à Resolução CMN nº 3.456/2007 ou sua substituição pela menção à Resolução CMN nº 3.792/2009.

A decisão embargada assim decidiu quanto à definição de ativos garantidores:

*"Concernente à definição dos ativos garantidores, a fiscalização os compôs pelas contas do Programa de Investimento (conta contábil 1.2.4) menos os Exigíveis operacional e contingencial do programa de investimentos (contas contábeis 2.1.4 e 2.2.4). Já a recorrente pugnou pela consideração de que tais ativos se referem ao conjunto de bens e direitos suficientes para a cobertura da totalidade dos compromissos dos planos de benefícios previdenciais, conforme e-fl. 659 da peça recursal.*

*A Resolução nº 3.456/2007, dispondo sobre as diretrizes de aplicação dos recursos garantidores dos planos de benefícios administrados pelas entidades fechadas de previdência complementar, regulamentou a aplicação dos recursos garantidores dos planos de benefícios administrados pelas entidades fechadas de previdência complementar. Em seu artigo 1º previu:*

*Art. 1º Os recursos garantidores dos planos de benefícios das entidades fechadas de previdência complementar constituídos de acordo com os critérios fixados pelo Conselho de Gestão da Previdência Complementar, bem como aqueles de qualquer origem ou natureza, correspondentes às reservas, fundos e provisões, devem ser aplicados, em relação a cada plano de benefícios, de acordo com as disposições deste regulamento, com observância dos requisitos de segurança, rentabilidade, solvência, liquidez e transparência.*

*§ 1º Para efeito deste regulamento, consideram-se **recursos garantidores do plano de benefícios administrado pela entidade fechada de previdência complementar, os ativos do programa de investimentos, adicionadas as disponibilidades e deduzidos os valores a pagar, classificados no exigível operacional do referido programa.***

*Destaca-se que a exclusão permitida refere-se aos rendimentos de aplicações financeiras proporcionados pelos ativos garantidores, o que exclui, por consequência, as disponibilidades (registradas na conta 1.1 - Disponível do Ativo) que não proporcionam rendimentos de aplicações financeiras, embora sirvam à cobertura dos compromissos previdenciários. Porém, na definição, a fiscalização deduziu dos ativos garantidores o exigível contingencial contabilizado na conta 2.2.4, o que, pela definição acima exposta, não compõe os ativos garantidores.*

*De fato, a Resolução CGPC nº 5/2002 descreveu o funcionamento da conta 2.2.4.1.00.00 - Contingências - determinando que*

*Código:2.2.4.1*

*Conta :Contingências -Programa de Investimentos Função: Registrar as ocorrências de fatos nas áreas de investimentos e fiscais, oriundos de interpretações divergentes,que merecerão decisões futuras e que poderão ou não gerar desembolso pela Entidade.*

*Funcionamento:*

*Creditada:*

*Pelo reconhecimento da contingência;e Pela atualização.*

*Debitada:*

*Pela transferência para o Exigível Operacional,em função de decisão judicial desfavorável;e*

*Pela reversão da contingência,em função de decisão judicial favorável.*

*Assim, verifica-se que a confirmação das contingências implica sua transferência para o Exigível Operacional, e, neste momento, passa a reduzir o montante dos ativos garantidores.*

*Assim, deve tal definição ser ajustada considerando as contas do Programa de Investimento (conta contábil 1.2.4) menos o Exigível Operacional (conta contábil 2.1.4)."*

De fato, a Resolução CMN nº 3.792/2009 revogou a Resolução CMN nº 3.456/2007, a partir de 28/09/2009, data de sua publicação, conforme seus artigos 57 e 58:

*Art. 57. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.*

*Art. 58. Ficam revogadas as Resoluções ns. 3.456, de 1º de junho de 2007, 3.558, de 27 de março de 2008, e 3.652, de 17 de dezembro de 2008.*

Depreende-se que para os fatos geradores ocorridos nos períodos de 1º/01/2009 a 27/09/2009, vigeu a Resolução CMN nº 3.456/2007 e para os períodos de 28/09/2009 em diante, vigeu a Resolução CMN nº 3.792/2009.

Destarte, os fundamentos acima transcritos da decisão embargada passam a ter a seguinte redação, que integrará o acórdão embargado:

"Concernente à definição dos ativos garantidores, a fiscalização os compôs pelas contas do Programa de Investimento (conta contábil 1.2.4) menos os Exigíveis operacional e contingencial do programa de investimentos (contas contábeis 2.1.4 e 2.2.4). Já a recorrente pugnou pela consideração de que tais ativos se referem ao conjunto de bens e direitos suficientes para a cobertura da totalidade dos compromissos dos planos de benefícios previdenciais, conforme e-fl. 659 da peça recursal.

Para os períodos até 27/09/2009, vigeu a Resolução nº 3.456/2007, que, dispendo sobre as diretrizes de aplicação dos recursos garantidores dos planos de benefícios

administrados pelas entidades fechadas de previdência complementar, regulamentou a aplicação dos recursos garantidores dos planos de benefícios administrados pelas entidades fechadas de previdência complementar. Em seu artigo 1º previu:

*Art. 1º Os recursos garantidores dos planos de benefícios das entidades fechadas de previdência complementar constituídos de acordo com os critérios fixados pelo Conselho de Gestão da Previdência Complementar, bem como aqueles de qualquer origem ou natureza, correspondentes às reservas, fundos e provisões, devem ser aplicados, em relação a cada plano de benefícios, de acordo com as disposições deste regulamento, com observância dos requisitos de segurança, rentabilidade, solvência, liquidez e transparência.*

*§ 1º Para efeito deste regulamento, consideram-se **recursos garantidores do plano de benefícios administrado pela entidade fechada de previdência complementar, os ativos do programa de investimentos, adicionadas as disponibilidades e deduzidos os valores a pagar, classificados no exigível operacional do referido programa.***

Destaca-se que a exclusão permitida refere-se aos rendimentos de aplicações financeiras proporcionados pelos ativos garantidores, o que exclui, por consequência, as disponibilidades (registradas na conta 1.1 - Disponível do Ativo) que não proporcionam rendimentos de aplicações financeiras, embora sirvam à cobertura dos compromissos previdenciários. Porém, na definição, a fiscalização deduziu dos ativos garantidores o exigível contingencial contabilizado na conta 2.2.4, o que, pela definição acima exposta, não compõe os ativos garantidores.

De fato, a Resolução CGPC nº 5/2002 descreveu o funcionamento da conta 2.2.4.1.00.00 - Contingências - determinando que

*Código:2.2.4.1*

*Conta :Contingências -Programa de Investimentos Função: Registrar as ocorrências de fatos nas áreas de investimentos e fiscais, oriundos de interpretações divergentes,que merecerão decisões futuras e que poderão ou não gerar desembolso pela Entidade.*

*Funcionamento:*

*Creditada:*

*Pelo reconhecimento da contingência;e Pela atualização.*

*Debitada:*

*Pela transferência para o Exigível Operacional,em função de decisão judicial desfavorável;e*

*Pela reversão da contingência,em função de decisão judicial favorável.*

Assim, verifica-se que a confirmação das contingências implica sua transferência para o Exigível Operacional, e, neste momento, passa a reduzir o montante dos ativos garantidores.

Assim, deve tal definição ser ajustada considerando as contas do Programa de Investimento (conta contábil 1.2.4) menos o Exigível Operacional (conta contábil 2.1.4), em relação aos períodos de 1º/01/2009 a 27/09/2009.

Já para os períodos a partir de 28/09/2009, vigeu a Resolução CMN nº 3.792/2009, que revogou a Resolução CMN nº 3.456/2007, a partir de 28/09/2009, data de sua publicação, conforme seus artigos 57 e 58:

*Art. 57. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.*

*Art. 58. Ficam revogadas as Resoluções ns. 3.456, de 1º de junho de 2007, 3.558, de 27 de março de 2008, e 3.652, de 17 de dezembro de 2008.*

A Resolução nº 3.792/2009 dispôs sobre as diretrizes de aplicação dos recursos garantidores dos planos administrados pelas entidades fechadas de previdência complementar. Em seu artigo 3º dispôs:

*Art. 3º O disposto nesta Resolução se aplica aos recursos dos planos administrados pela EFPC, formados pelos ativos disponíveis e de investimentos, deduzidos de suas correspondentes exigibilidades, não computados os valores referentes a dívidas contratadas com os patrocinadores.*

Verifica-se que esta resolução trouxe uma definição para recursos garantidores ligeiramente diferente da trazida pela Resolução CMN nº 3.456/2007. Esta restringiu a dedução ao exigível operacional do programa de investimento, enquanto que a Resolução CMN nº 3.792/2009 vinculou às deduções às exigibilidades correspondentes ao respectivo programa, não se limitando ao exigível operacional.

De acordo com a Resolução CGPC nº 5/2002, a estrutura de formação do plano de contas era:

*Código: Conta:*

*1. - ATIVO -*

*1.1 - Disponível*

*1.2 - Realizável -*

*1.2.1 - Programa Previdencial*

*1.2.2 - Programa Assistencial*

*1.2.3 - Programa Administrativo*

*1.2.4 Programa de Investimentos*

*1.3 - Permanente*

*1.3.1 - Imobilizado*

*1.3.2 - Diferido*

*2. - PASSIVO -*

*2.1 - Exigível Operacional -*

*2.1.1 - Programa Previdencial*

*2.1.2 - Programa Assistencial*

*2.1.3 - Programa Administrativo*

*2.1.4 - Programa de Investimentos*

*2.2 - Exigível Contingencial -*

*2.2.1 - Programa Previdencial*

*2.2.2 - Programa Assistencial*

*2.2.3 - Programa Administrativo*

*2.2.4 - Programa de Investimentos*

Assim, a partir da Resolução CMN nº 3.792/2009, a definição de ativos garantidores deve ser tomada considerando as contas do Programa de Investimento (conta contábil 1.2.4) menos os Exigíveis Operacional e Contingencial do programa de investimentos (contas contábeis 2.1.4 e 2.2.4), ou seja, a definição utilizada pela fiscalização, a partir dos períodos de 28/09/2009."

O dispositivo do acórdão passa a ser o seguinte:

*"Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário, para que seja adotada a definição de ativos garantidores de acordo com a Resolução CMN nº 3.456/2007 para os períodos até 27/09/2009, à exceção das disponibilidades, e de acordo com a definição fiscal para os períodos posteriores a 28/09/2009, bem como da definição de provisões técnicas estabelecida na Resolução CNPC nº 12/2013, no cálculo do limite de exclusão de que trata o inciso I do §1º do artigo 28 do Decreto nº 4.524/2002 (§7º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998)."*

Já a ementa do acórdão passa a ser a seguinte:

**"BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. ATIVOS GARANTIDORES.**

Para os períodos até 27/09/2009, no cálculo do limite da exclusão de que trata o § 7º do art. 3º da Lei nº 9.718, inserido pela MP nº 2.158-35/2001, deve ser adotado o conceito de ativos garantidores de acordo com a Resolução CMN nº 3.456/2007, à exceção das disponibilidades, ou seja, os ativos do programa de investimentos deduzidos os valores a pagar, classificados no exigível operacional do referido programa.

Para os períodos de 28/09/2009 em diante, no cálculo do limite da exclusão de que trata o § 7º do art. 3º da Lei nº 9.718, inserido pela MP nº 2.158-35/2001, deve ser adotado o conceito de ativos garantidores de acordo com a Resolução CMN nº 3.792/2009, à exceção das disponibilidades, ou seja, os ativos do programa de investimentos deduzidos os valores a pagar,

classificados nos exigíveis operacional e contingencial do referido programa."

O terceiro ponto refere-se à suposta expressão equivocada mencionada na ementa de "Crédito Tributário Mantido em Parte", por incompatibilidade entre o dispositivo do acórdão e sua ementa, alegando a ausência de conclusão dos Conselheiros a respeito do *status* do crédito tributário.

Neste ponto, equivocava-se a embargante, pois a expressão "Crédito Tributário Mantido em Parte" reflete justamente o dispositivo de acórdão, transcrito abaixo:

*"Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário, para que seja adotada a definição de ativos garantidores de acordo com a Resolução CMN nº 3.456/2007, à exceção das disponibilidades, e de provisões técnicas estabelecida na Resolução CNPC nº 12/2013, no cálculo do limite de exclusão de que trata o inciso I do §1º do artigo 28 do Decreto nº 4.524/2002 (§7º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998)."*

Ora, o provimento parcial, necessariamente, implica a adoção da expressão "crédito tributário mantido em parte" quando a decisão é ilíquida, pois não é possível afirmar se o crédito será totalmente exonerado ou não, o que somente será definido pela liquidação da decisão pela unidade preparadora.

O provimento parcial indica que nem todas as alegações da embargante foram consideradas procedentes e que o pedido de cancelamento total do lançamento não pode ser deferido. Todavia, a expressão "Crédito Tributário Mantido em Parte" não pauta a execução da decisão, mas sim os fundamentos fáticos e jurídicos utilizados no voto e seu dispositivo. É a aplicação destes que conduzirá a liquidação da decisão e não a existência da referida expressão.

Assim, a expressão "Credito Tributário Mantido em Parte" está correta e deve ser mantida na decisão, revelando-se plenamente em consonância com o dispositivo da decisão. Neste ponto, os embargos devem ser rejeitados.

Esclareça-se, ainda, que não se vislumbra o equívoco supostamente cometido pela unidade preparadora ao liquidar a decisão. Diferentemente do alegado pela embargante, na decisão restou evidente quais as rubricas contábeis que comporiam as provisões técnicas, a saber:

*"Quanto a definição do que sejam as provisões técnicas, o Conselho Nacional de Previdência Complementar editou a Resolução CNPC nº 12/2013 destinada a alterar o item VII do Anexo B da Resolução nº 8/2011, passando o demonstrativo a denominar "DEMONSTRAÇÃO DAS PROVISÕES TÉCNICAS DO PLANO DE BENEFÍCIOS". Tal demonstrativo dispõe que as provisões técnicas equivalem ao somatório das rubricas: Provisões Matemáticas, Equilíbrio Técnico, Fundos, Exigível Operacional e Exigível Contingencial, conforme abaixo delineado:*

*1. Provisões Matemáticas*

*1.1. Benefícios Concedidos*

*1.2. Contribuição Definida**Benefício Definido**1.2. Benefício a Conceder**Contribuição Definida**DF CARF MF Fl. 774**Saldo de Contas – parcela patrocinador(es)/instituidor(es)**Saldo de Contas – parcela participantes Benefício Definido**1.3. ()Provisões Matemáticas a Constituir**(-)Serviço Passado**(-)Patrocinador(es)**(-)Participantes**(-)Déficit Equacionado**(-)Patrocinador(es)**(-)Participantes**(-)Assistidos**(+)Por Ajustes das Contribuições Extraordinárias**(+)/Patrocinador(es)**(+)/Participantes**(+)/Assistidos**2. Equilíbrio Técnico**2.1. Resultados Realizados**Superávit Técnico Acumulado**Reserva de Contingência**Reserva para Revisão de Plano**(-)Déficit Técnico Acumulado**2.2. Resultados a Realizar**3. Fundos**3.1. Fundos Previdenciais**3.2. Fundos dos Investimento – Gestão Previdencial**4. Exigível Operacional**4.1. Gestão Previdencial*

*4.2. Investimentos Gestão**Previdencial**5. Exigível Contingencial**5.1 Gestão Previdencial**5.2 Investimentos – Gestão Previdencial*

Na informação fiscal, está exposto que o cálculo levou em conta o decidido, com utilização dos dados dos balancetes da recorrente, como depreende-se do excerto abaixo:

*“A Resolução do Conselho Nacional de Previdência Complementar nº 12/2013 dispõe que as provisões técnicas são formadas pelas provisões matemáticas (exigível atuarial), pelo equilíbrio técnico dos resultados realizados e a realizar, pelos fundos previdenciais e dos investimentos, pelo exigível operacional e pelo exigível contingencial, ambos quanto à gestão previdencial. Seguindo esse conceito, apurou-se abaixo o valor de tais provisões, que é cotejado com o montante dos ativos garantidores acima mencionados.*

*[...]*

*As informações contábeis do contribuinte foram extraídas dos balancetes juntados às fls. 791-1023.”*

Por seu turno, a embargante informa que o cálculo está incorreto e que a relação entre Provisão Técnica e Ativos Garantidores seria de 100%, não havendo, portanto, glosa de dedução de receitas financeiras. Porém, a alegação é desprovida de qualquer demonstração de erro no cálculo das provisões técnicas efetuada pela fiscalização. Deveria a embargante explicitar quais os valores corretos das provisões técnicas, indicando as rubricas contábeis utilizadas, pois, até que demonstre o contrário, a unidade preparadora utilizou as rubricas explicitadas na decisão.

Diante do exposto, voto para acolher parcialmente os embargos de declaração para sanar o lapso manifesto relativo ao período de apuração e para sanar a omissão quanto à Resolução CMN nº 3.792/2009, cuja apreciação passa a integrar o acórdão embargado com as razões acima expostas, imprimindo-lhe efeitos infringentes, devendo a unidade preparadora refazer os cálculos nos períodos de vigência da Resolução CMN nº 3.792/2009.

*(assinado digitalmente)*

**Paulo Guilherme Déroulède**

Processo nº 10166.730295/2013-36  
Acórdão n.º **3302-004.782**

**S3-C3T2**  
Fl. 1.070

---