



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 18471.002941/2002-77  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 9101-002.177 – 1ª Turma  
**Sessão de** 18 de janeiro de 2016  
**Matéria** IRPJ/CSL  
**Embargante** CRISCO EMPREENDIMENTOS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 1998, 1999

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ADMISSIBILIDADE. REGIMENTO INTERNO. NÃO PREENCHIMENTO DE REQUISITOS. NÃO CONHECIMENTO.

Recurso de cognição estrita, os embargos de declaração são cabíveis quando o acórdão conviver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma. Contradição prevista na legislação processual refere-se aos fundamentos adotados pelo voto, ou seja, o cotejo encontra limites no corpo da decisão, numa acepção endógena. Elementos exógenos, como as razões apresentadas por uma das partes, por outras decisões anteriores, ou pela peça acusatória, encontram-se fora do alcance da admissibilidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer os embargos, vencidos os Conselheiros Luís Flávio Neto (Relator) e Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro André Mendes de Moura.

*(Assinatura Digital)*

Conselheiro CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

(Assinatura Digital)

Conselheiro LUÍS FLÁVIO NETO - Relator.

(Assinatura Digital)

Conselheiro ANDRÉ MENDES DE MOURA - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, CRISTIANE SILVA COSTA, ADRIANA GOMES REGO, LUÍS FLÁVIO NETO, ANDRÉ MENDES DE MOURA, LÍVIA DE CARLI GERMANO (Suplente Convocada), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ (Vice-Presidente) e CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente).

## Relatório

Tratam-se de **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO** opostos pelo contribuinte em face do acórdão n 9101-000.869, proferido na sessão de 23.02.11, pela Primeira Turma desta CSRF, no julgamento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na linha com o que aduz o Embargante, o AIIM que deu origem ao contencioso administrativo foi lavrado em 06.12.2002. O AIIM possui diversos itens. Contudo, no que é pertinente à matéria subjacente aos embargos de declaração ora em análise, assim afirmou a autoridade fiscal responsável pela sua lavratura:

### "1.2. DAS CONCLUSÕES DA FISCALIZAÇÃO

A análise conjugada dos fatos acima descritos revelam operações financeiras circulares, somente possíveis entre empresas de um mesmo Grupo Econômico, com o objetivo específico de, através de atos jurídicos, registros e classificações contábeis, evitar a incidência do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Em suma, trata-se de capital de risco próprio travestido de capital de empréstimo (debentures) visando reduzir a base de cálculo do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Tal conclusão ficará melhor clarificada nos comentários a seguir apresentados.

(...)

### 1.4) EFEITOS FISCAIS E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

Diante das constatações feitas pela fiscalização, foram identificados os seguintes efeitos fiscais:

- Glosa da apropriação das despesas financeiras, a título de variação monetária em decorrência da correção das debêntures pelo IPG-M;
- Glosa da dedução da participação das debêntures em 1998 ( 9 8 % do lucro líquido apurado );

### Fundamentação Legal

• **Artigo 242 do RIR/94, artigo 299 do RIR/99, artigos 4, 5 e 36 da Lei**

**nº 9.249/95, artigos 116 e 118 da Lei nº 5.172/66 (CTN) artigos 1º, parágrafo 1º, 145 e inciso I I, 150, da CF."**

No que é pertinente à matéria subjacente aos embargos de declaração ora em análise, DRJ decidiu o quanto ementado a seguir:

**"EMISSÃO DE DEBÊNTURES**

Pela leitura do item 1 do Termo de Esclarecimento e Constatação Fiscal (fls. 184/193), constata-se que a fiscalização considerou que o aporte de capital realizado na empresa, no valor de R\$ 34.000.000,00, teve por origem recursos próprios e não recursos de terceiros originados por empréstimo decorrentes de emissão de debêntures, invocando os artigos 116 e 118 do CTN como fundamento de sua conclusão.

O contribuinte contesta a descaracterização do procedimento de emissão de debêntures, afirmando que se trata de planejamento tributário legitimamente articulado e que todos os mecanismos jurídicos utilizados para a captação de recursos por meio da emissão de debêntures obedeceram às formalidades legais, não houve qualquer violação à legislação tributária, não existindo qualquer desvio de finalidade ou método abusivo.

**Destarte, o cerne do presente litígio reside em apreciar se os mecanismos jurídicos empregados pelo contribuinte para fazer o aporte de capital, no valor de R\$ 34.000.000,00, são válidos e eficazes ou se tratam de atos simulados.**

Inicialmente, cabe tecer algumas considerações sobre simulação, que no direito brasileiro o seu conceito encontra-se positivado no artigo 102 do Código Civil de 1916, vigente

à época (reproduzido no § I o do art. 167 da Lei nº 10.406, de 11 de janeiro de 2002), que

dispõe:

*"Art. 102. Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:*

*I - quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das*

*a quem realmente se conferem, ou transmitem;*

*II - quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;*

*III-quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados."*

(...)

O procedimento adotado pelo contribuinte teve por escopo deixar de pagar tributos, como ele mesmo se vangloria em sua defesa, pois ao emitir debêntures com participação no lucro de 98%, o seu lucro fica sujeito à tributação apenas na parcela de 2% e, ainda, computa atualizações monetárias passivas incidentes sobre o valor das debêntures emitidas, deduzindo este valor na apuração do lucro líquido, fato que causa prejuízo ao fisco, devendo ser afastado esse procedimento e considerado, para efeitos de tributação a situação do fato real, qual seja, o aporte de capital no valor de R\$ 34.000.000,00, representado pela integralização de capital pelos sócios da empresa.

**Diante do todo exposto, concluo pela procedência do lançamento que considerou indedutíveis, para efeito de apuração do lucro líquido, tanto as variações monetárias passivas calculados sobre o valor das debêntures, como as despesas relativas a remuneração das debêntures pagas aos debenturistas."**

(grifos acrescidos ao original)

Diante da decisão da DRJ, foi interposto recurso voluntário pelo contribuinte. Novamente no que é pertinente à matéria subjacente aos embargos de declaração ora em análise, a Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu o quanto ementado:

"IRPJ/CSLL - PARTICIPAÇÕES DE DEBÊNTURES - DEDUTIBILIDADE - ANOS-CALENDÁRIO DE 1998 E 1999 - **Não estando provado nos autos que o negócio jurídico foi simulado ou engendrado com fraude à lei** e, principalmente, não restando claro que os recursos ingressados na sociedade pertenciam aos sócios, as participações de debêntures, regularmente registradas e emitidas, reduzem o lucro líquido do exercício, por expressa previsão legal. Sendo capital financeiro, a remuneração das debêntures participativas não gozam do status de lucro distribuídos a que se refere o art. 10 da Lei nº 9.249/95."

(grifos acrescidos ao original)

A proclamação de resultado de julgamento do recurso voluntário, que será relevante para a análise dos presentes embargos de declaração, foi assim redigido:

"Vistos, relatados e discutidos o.s presentes autos de recurso interposto por VASCO DA GAMA LICENCIAMENTOS S/A., atual CRISCO EMPREENDIMENTOS S/A. ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de intempestividade e de inadmissibilidade do recurso e **por unanimidade de votos, considerar prejudicada a preliminar de mudança de critério jurídico em face da decisão de mérito**. E, **por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, quanto à glosa de despesas decorrentes da amortização das debêntures**, glosas de variações monetárias passivas e de participações não dedutíveis e da omissão de variação monetária passiva, vencidos os Conselheiros Marcos Vinícius Neder de Lima e Albertina Silva Santos de Lima, que mantinham a exigência e, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, quanto às glosas de despesas e omissão de receitas de rendas a apropriar e, também, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, em relação a remessa de juros. O Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima fará declaração de voto."

(grifos acrescidos ao original)

Note-se que, em seu recurso voluntário, o contribuinte argüiu preliminar de nulidade da decisão proferida pela DRJ, em razão da **mudança de critério jurídico atinente à alegação de simulação, que não foi adotado como fundamento para a lavratura do AIIM originário**. No entanto, diante do julgamento de mérito favorável ao contribuinte, tal questão, como se observa, foi considerada prejudicada pela Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Nesse seguir, com a constatação da inexistência de qualquer ato simulatório presente no caso, a aludida Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes expôs:

"A acusação central de que os recursos captados não são de terceiros, mas sim de capital próprio não tem sustentação fática. A fiscalização não conseguiu

mostrar que a emissão das debêntures não foi efetiva, tampouco logrou demonstrar que o recurso aportado não teve essa origem. Pelo contrário, a Recorrente provou que os recursos captados são originários dos subscritores das debêntures.

(...)

Quanto à tentativa dos julgadores de primeiro grau de imprimir novo embasamento jurídico ao lançamento me parece equivocado.

Desnecessário teorizar acerca dos conceitos de simulação ou dissimulação, já esgotados pelos julgadores de primeiro grau e explicitados à exaustão pela recorrente. São lições por demais conhecidas deste Colegiado.

**De simulação não se trata, os atos foram registrados e declarados tal como praticados e queridos.**

Poder-se-ia cogitar de fraude à lei, argumento da Procuradoria da Fazenda Nacional defendido na sustentação oral que fez o seu ilustre representante.

Consoante a boa doutrina, a fraude à lei em matéria tributária ocorre quando o contribuinte se afasta de regime tributário mais gravoso por descumprimento indireto de regra imperativa de direito privado, na composição do ato ou negócio jurídico.

Como dito antes, não há norma cogente que proíba, na atividade então desenvolvida pela recorrente, a composição do capital majoritariamente com recursos de terceiros. E mais, a norma permissiva utilizada pela recorrente para se capitalizar com emissão de debêntures está em pleno vigor.

Não vejo, portanto, como sustentar a glosa efetuada pelo fisco do valor das participações em debêntures, nem a glosa da correção monetária do passivo nos valores de R\$ 128.351,40, no ano-calendário de 1998 e R\$ 6.858.103,65, no ano-calendário de 1999."

(grifos acrescidos ao original)

A Fazenda Nacional, então, interpôs recurso especial com fulcro no Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, vigente à época, com fundamento em decisão não unânime proferida pela Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Nesse seguir, no que é pertinente à matéria dos embargos de declaração ora em análise, esta Primeira Turma da CSRF decidiu o quanto ementado a seguir:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999

Ementa: REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES - **SIMULAÇÃO** - NÃO DEDUÇÃO DO LUCRO REAL - Se a emissão das debêntures não foi efetiva, restando **manifesto o motivo simulatório** de, por meio da emissão das debêntures e apropriação dos respectivos juros, originar despesas dedutíveis, essas devem ser consideradas como indedutíveis do lucro real. **Revelada a simulação**, não pode prevalecer a aplicação do art. 430 do RIR/94, atual art. 462 do RIR/99, que autoriza a dedução, na apuração do lucro líquido do período-base, das participações nos lucros da pessoa jurídica asseguradas a debêntures de sua emissão. Este dispositivo se aplica à verdade declarada, mas não à verdade real apurada, que prevalece sobre aquela."

(grifos acrescidos ao original)

Intimado do referido acórdão, o contribuinte opôs os embargos de declaração ora em análise. Os seguintes trechos dos embargos de declaração deixam claro o seu objeto:

"3. A ementa do Acórdão embargado não deixa, pois, margem para dúvidas que o Relator considerou haver simulação na operação de emissão de debêntures e, por esse motivo, negou aplicação à disposição legal que assegurava a dedutibilidade plena da remuneração devida pela EMBARGANTE aos debenturistas.

4. Ocorre que o voto do Relator é intrinsecamente contraditório, eis que, como se verá, **ao longo do Relatório fica evidenciado que a acusação de simulação não foi formulada como fundamento do auto de infração, não foi sequer ventilada pelo voto vencido do Acórdão n.º 107-08.029, nem invocada no recurso especial da Fazenda Nacional.**

5. A contradição mais se alastra, resvalando na zona cinzenta da obscuridade, quando o Relator, ao desenvolver os fundamentos para restabelecer a glosa de indedutibilidade da remuneração das debêntures, formula em seu Voto uma ambígua acusação de motivação fiscal / simulação da operação autuada.

6. Está precisamente na ambiguidade dos fundamentos invocados no Voto do Relator a raiz da contradição do Acórdão ora embargado.

**7. Ora, não se pode concluir, sem cair em contradição, pelo provimento do recurso especial com fundamento em simulação quando tal acusação não foi sequer formulada pelo órgão de lançamento e, por isso mesmo, o particular não teve ao longo do processo oportunidade de se defender contra a mesma; não se pode concluir, sem cair em contradição, pelo provimento do recurso especial com fundamento em simulação quando o voto do Relator não questiona a validade jurídica da operação autuada, alegando que a pretensa motivação fiscal revelaria um "artificialismo".**

(grifos acrescidos ao original)

O embargante dá destaque à declaração de voto vencido, da lavra da i. Conselheira Suzy Gomes Hoffman, atinente exatamente à questão ora em análise:

"E, ainda, quanto ao voto vencedor prolatado por esta Colenda 1ª Turma da CSRF, gostaria de consignar que o Douto Relator, Conselheiro Alexandre da Fonte, motiva o seu voto na existência de simulação. Ocorre que não poderia ter sido tratado desta forma, uma vez que a simulação não constou do lançamento tributário como bem indicado pelo Voto Vencedor do Acórdão recorrido, o que foi objeto, inclusive, de pedido de nulidade do Acórdão da DRJ, pela parte ora Recorrida e esta questão da nulidade foi ultrapassada pelo Acórdão ora recorrido, porque, ao final o processo foi decidido favoravelmente ao contribuinte.

**Entendo que ao fundamentar o seu voto em simulação, sem que houvesse tal fundamento no lançamento, inovou-o, e, desta maneira, violou o devido processo legal e alterou o critério jurídico do lançamento.**

(grifos acrescidos ao original)

Nesse seguir, o contribuinte formula o seguinte pedido em seus embargos de declaração:

"Requer, assim, a EMBARGANTE sejam conhecidos os presentes embargos de declaração e providos para reconhecer a contradição do Acórdão n.º 9101-000.869, restaurando-se o Acórdão n.º 107-08.029 na parte em que cancelou a glosa de indedutibilidade das participações nos lucros e correção monetária das debêntures."

Em despacho de 23.02.2015, os embargos de declaração foram admitidos pela então relatora, i. Conselheira Karem Jureidini Dias e, na sequência, pela presidência desta Turma de Julgamento. Em seu despacho de admissibilidade, a i. Conselheira expôs:

"Alega a Embargante que houve contradição entre o voto do Conselheiro Relator e o Auto de Infração, visto que neste último o Contribuinte não foi acusado de ter praticado ato de simulação. Assevera, ainda, que não lhe foi concedido o direito de defesa, uma vez que o Recurso Especial do procurador não apresentava tal argumento. Nesse sentido, o acórdão embargado teria, portanto, inovado ao manter o lançamento com base na simulação, que não foi motivo nem para o Auto de Infração, tampouco foi objeto de Recurso Especial. De fato, verifico que no Auto de Infração (fls. 204 a 227) não houve menção de que o contribuinte teria praticado simulação, o que é comprovado, inclusive, pelas multas exigidas (todas de 75%). Verifico também que a premissa de simulação só foi suscitada pela decisão da DRJ (Acórdão nº 3.466/2003, fls. 669 a 716), equívoco este que já havia sido corrigido pelo Acórdão nº 107-08.029 do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes."

Com isso, conclui-se o relatório.

## Voto Vencido

### Conselheiro Luís Flávio Neto, relator.

Os embargos de declaração opostos pelo contribuinte cumprem com o requisito da tempestividade e os demais requisitos de admissibilidade, por isso devem ser conhecidos.

No caso, compreendo que também devem ser **providos** os referidos embargos de declaração.

O trecho a seguir foi colhido do voto do i. Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, relator do acórdão do recurso especial ora embargado:

Apesar de a emissão e subscrição das debêntures terem atendido, no caso, a todos os requisitos formais exigidos pela legislação comercial aplicável, entendo estarmos diante de hipótese em que se revela a artificialidade da transação, realizada com objetivos meramente de redução da carga tributária.

(...)

No caso concreto, o motivo simulatório é manifesto: por meio da emissão das debêntures e apropriação dos respectivos juros (simulados) pela contribuinte (que, destaque, nunca foram de fato pagos), originar despesas dedutíveis do lucro real.

Revelada esta simulação, não pode prevalecer a aplicação ao caso do art. 430 do RIR/94, atual art. 462 do RIR/99, que autoriza a dedução, na apuração do lucro líquido do período-base, das participações nos lucros da pessoa jurídica

asseguradas a debêntures de sua emissão. Este dispositivo se aplica à verdade declarada, mas não à verdade real apurada, que prevalece sobre aquela.

Compreendo que há, no caso, *indevida alteração do critério jurídico* que vinha sendo adotado durante todo o processo administrativo. Ocorre que, **como restou formalizado no acórdão recorrido, por meio declaração de voto vencido, da lavra da i. Conselheira Suzy Gomes Hoffman**, ao fundamentar a lavratura do AIIM, o agente fiscal não constatou a prática de simulação.

Como se observou no relatório acima, sequer há referência no AIIM ao instituto da simulação ou a dispositivos legais que lhe tutelam no Direito brasileiro. Como fundamento para a autuação atinente à glosa de despesas com o pagamento de debêntures, o AIIM indica os seguintes fundamentos:

"Artigo 242 do RIR/94, artigo 299 do RIR/99, artigos 4, 5 e 36 da Lei nº 9.249/95, artigos 116 e 118 da Lei nº 5.172/66 (CTN) artigos 1º, parágrafo 1º, 145 e inciso I I, 150, da CF."

A DRJ, por sua vez, inovou e alterou o critério jurídico adotado no lançamento, imputando ao contribuinte a prática de simulação. O contribuinte, então, se voltou contra essa alteração de critério jurídico conduzida pela DRJ em seu recurso voluntário.

No âmbito do antigo Conselho de Contribuintes, então, foram analisados os fundamentos diretamente adotados pelo agente fiscal na lavratura do AIIM, concluindo-se pela validade da operação realizada e pela inexistência de atos simulatórios. Pela análise do mérito favorável ao contribuinte, a nulidade da decisão proferida pela DRJ, pela alteração de critério jurídico do lançamento, por consequência, foi julgada prejudicada.

Verifica-se que há indevida instabilidade no critério jurídico adotado para a cobrança do tributo no decorrer deste processo administrativo. Além disso, ao adotar a simulação como fundamento para o julgamento do recurso especial, acabou o acórdão embargado por consumir contradição ou mesmo obscuridade.

Há uma contradição e obscuridade em relação a elementos externos acórdão embargado: questões de fato assentadas pela Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, para as quais não caberia re-análise pela CSRF apontam justamente para o sentido oposto da decisão, qual seja, a inexistência de simulação. Ocorre que não compete à CSRF o reexame dos fatos e a requalificação, mas sim estabilizar a aplicação do direito às situações fáticas estabelecidas pelos acórdãos recorridos.

Embora seja discutível a oposição de embargos de declaração em face do aludido vício externo, **a contradição e obscuridade passou também a ser um vício que contamina internamente o acórdão ora embargado**. Ocorre que a declaração de voto da i. Conselheira Suzy Gomes Hoffman - que indubitavelmente compõe o acórdão do recurso especial - integrou ao aludido acórdão os fatores contraditórios à decisão então adotada pela maioria, que a obscureceram.

Nesse contexto, voto no sentido de dar **provimento** aos embargos de **declaração opostos pelo contribuinte, com efeitos infringentes, de modo a sanar a contradição,**

ou mesmo obscuridade no acórdão embargado e, assim, manter a decisão da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes assim ementada:

IRPJ/CSLL - PARTICIPAÇÕES DE DEBÊNTURES - DEDUTIBILIDADE - ANOS-CALENDÁRIO DE 1998 E 1999 - Não estando provado nos autos que o negócio jurídico foi simulado ou engendrado com fraude à lei e, principalmente, não restando claro que os recursos ingressados na sociedade pertenciam aos sócios, as participações de debêntures, regularmente registradas e emitidas, reduzem o lucro líquido do exercício, por expressa previsão legal. Sendo capital financeiro, a remuneração das debêntures participativas não gozam do status de lucro distribuídos a que se refere o art. 10 da Lei nº 9.249/95.

É como voto.

Conselheiro Luís Flávio Neto - Relator

### Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator Designado.

Não obstante as considerações do I. Relator, tão bem expostas ao Colegiado, peço vênias para **divergir** quanto à **admissibilidade** dos embargos de declaração.

Entendeu o relator que o recurso deveria ser conhecido, posição da qual discordo.

O embargante protesta sobre ocorrência de contradição entre o voto do relator do acórdão embargado e o auto de infração. Isso porque a decisão da CSRF utilizou como fundamento a prática de simulação, argumento que não foi mencionado pela acusação fiscal. Assim, teria ocorrido, primeiro, inovação no critério jurídico, e segundo, cerceamento de defesa, vez que o assunto não foi trazido pelo recurso especial interposto pela PGFN.

A admissibilidade de qualquer recurso constitui-se em questão de ordem processual.

Recurso de cognição estrita, os embargos de declaração são cabíveis, nos termos do art. 65 do Anexo II do RICARF, quando o acórdão conviver obscuridade, omissão ou contradição **entre a decisão e os seus fundamentos**, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

No caso em análise, não há nenhuma contradição entre a decisão proferida pelo colegiado e os seus fundamentos. Pelo contrário, mostra-se o acórdão coerente e lógico. A hipótese aventada pelo embargante procura **origem nos fundamentos do auto de infração** para apontar contradição com as razões apresentadas pela **decisão da turma colegiada**.

Ora, a contradição prevista na legislação refere-se aos fundamentos adotados no voto vencedor, ou seja, o cotejo encontra limites no corpo da decisão, numa acepção **endógena**. Elementos **exógenos**, como as razões apresentadas por uma das partes, por outras

decisões anteriores, ou pela peça acusatória, estão fora do alcance da verificação da contradição suscitada.

Tal entendimento encontra ressonância na doutrina de Luís Eduardo Simardi Fernandes<sup>1</sup>, que, inclusive, faz referência a Pontes de Miranda e ao Ministro Sepúlveda Pertence:

*De outra parte, importante salientar que a contradição há que estar contida na própria decisão. Ou seja, as proposições entre si inconciliáveis devem estar presentes no corpo da decisão a embargar. Contradição entre a decisão e peças dos autos ou entre o pronunciamento e manifestações ou decisões anteriores do magistrado não dá ensejo aos embargos de declaração.*

*A propósito, ao comentar o art. 535 do estatuto processual, afirmava Pontes de Miranda que "a contradição tem de ser no tocante ao acórdão e o que se julgara e não entre o acórdão e o que tinha de ser base do julgamento diante de alguma peça dos autos".*

*A necessidade de que a contradição esteja contida dentro da decisão é também reconhecida pelo Ministro Sepúlveda Pertence, que, na condição de relator dos EDcl em RE 174.144-9/RS, afirmou que "a contradição que dá margem aos embargos declaratórios é a que se estabelece entre os termos da própria decisão judicial - fundamentação e dispositivo -, e não a que porventura exista entre ela e o ordenamento jurídico".*

Abrir nova discussão, para constatar se houve ou não inovação por parte da decisão da CSRF em adotar como fundamento a simulação, é revisitar o mérito do julgado. Sequer há que se falar que teria a recorrente se surpreendido com o argumento, vez que a simulação já havia sido utilizada na fundamentação da decisão proferida pela primeira instância (DRJ).

Nota-se claramente que vem o recorrente utilizar-se dos embargos de declaração para buscar uma revisão no mérito do que já foi devidamente analisado pelo colegiado. Ocorre que tal pretensão não se mostra possível na via admitida pelos embargos de declaração, cujo cabimento é adstrito a *erros in procedendo*.

Diante de todo o exposto, voto do sentido de **não conhecer** os embargos de declaração interpostos pela contribuinte.

*Assinado Digitalmente*

André Mendes de Moura

<sup>1</sup> FERNANDES, Luís Eduardo Simardi. Embargos de Declaração: efeitos infringentes, prequestionamento e outros aspectos polêmicos - 2ª ed. rev atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. p. 96 e segs.

Processo nº 18471.002941/2002-77  
Acórdão n.º **9101-002.177**

**CSRF-T1**  
Fl. 1.442

---

CÓPIA