ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16327.721384/2011-16

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

Processo nº	16327.721384/2011-16
Recurso nº	Embargos
Acórdão nº	**9202-006.728 – 2ª Turma**
Sessão de	18 de abril de 2018
Matéria	IRPF - GANHO DE CAPITAL
Embargante	ITAU CORRETORA DE VALORES S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 30/08/2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIMENTO

Devem ser acolhidos os embargos de declaração para sanar a omissão apontada, quando constatado ter o redator do voto vencedor se omitido sobre matéria a qual deveria ter se pronunciado.

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. LEGALIDADE

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de oficio proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de oficio proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher os Embargos de Declaração para, sanando a omissão apontada no Acórdão nº 9202.005-156, de 25/01/2017, consignar no voto e na ementa a tese vencedora relativamente aos juros sobre a multa, mantendo inalterado o resultado do julgamento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patricia da Silva, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração, fl. 1.371/1.373, opostos pelo Contribuinte, com fulcro no art. 65 e seguintes do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, contra o Acórdão nº **9202-005.156** (fls. 1.144/1.156), este julgado na sessão plenária de 25/01/2017, assim ementado:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*
>
> *Período de apuração: 01/02/2006 a 30/08/2008*
>
> *CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BÔNUS). PAGAMENTO VINCULADO A PERMANÊNCIA DO EMPREGADO NA EMPRESA E EM SUBSTITUIÇÃO DAS VANTAGENS SALARIAIS DEVIDAS DURANTE O PERÍODO DO LABOR. PARCELA DE NATUREZA SALARIAL. INCIDÊNCIA.*
>
> *Tendo em vista que o pagamento do bônus de contratação se deu de forma a retribuir os trabalhos prestados na empresa contratante, com expressa determinação contratual de que o mesmo substitui e engloba todas as vantagens que o empregado poderia auferir no exercício de suas funções junto ao contratante, além de exigir-lhe tempo mínimo de permanência na empresa, é de se reconhecer a natureza salarial da verba, devendo compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas.*

O resultado encontra-se assim espelhado:

> *Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes, Patrícia da Silva e Fábio Piovesan Bozza , que lhe deram provimento e, ainda, a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deu provimento parcial. Designada para redigir o*

voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

No intuito de contextualizar a apreciação dos presentes embargos por esse colegiado, transcrevo, na integra, o relatório do acórdão embargado de relatoria da Dra. Ana Paula Fernandes, e o voto vencedor da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Complemento o relatório com os Embargos do Contribuinte (fls. 1.206/1.209), uma Petição também do Contribuinte (fls. 1.240/1.244) e as Informações em Embargos – exame de admissibilidade dos Embargos de Declaração opostos pelo Contribuinte analisados pela Presidência do CARF (fls. 1.371/1.373).

Relatório da Dra. Ana Paula Fernandes (relatora):

"O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pelo Contribuinte face ao acórdão 2401003.708, proferido pela 1ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de processo que agrupa os Autos de Infração (AI), compreendendo o período de 02/2006 a 08/2008, lavrados: a) para a cobrança de contribuições previdenciárias destinadas a terceiros incidentes sobre pagamentos efetuados a segurados empregados (AI 37.318.1116); b) para a cobrança de contribuições previdenciárias parte da empresa e as destinadas ao financiamento do GILRAT incidentes sobre pagamentos efetuados a segurados empregados (AI 37.318.1108); e c) para a cobrança de multa por ter a recorrente deixado de informar em GFIP os fatos geradores das contribuições previdenciárias indicadas nos autos de infração supra (AI 37.318.1094).

O Contribuinte apresentou sua impugnação em 28/11/2011, conforme fls. 268/299.

A 12ª Turma da DRJ de São Paulo-I, às fls. 306/335, manteve o lançamento do crédito tributário.

Em sede de Recurso Voluntário, às fls. 339/382, alegou, em síntese, que a imunidade dos pagamentos de PLR, prevista no art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal deve ser autoaplicável, pois se trata de norma constitucional de eficácia plena. Afirmou, por conseguinte, que as verbas pagas a título de PLR efetivamente possuem tal natureza, tendo em vista que efetivamente decorrem dos resultados obtidos pela recorrente naquele período, sendo que todas as exigências constantes na Lei 10.101/00 foram atendidas. Pugnou pela exclusão dos juros sobre a multa de ofício e o reconhecimento da decadência para as competências de 02/2006 e 08/2006.

A 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 865/887, DEU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Ordinário, restando assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 30/08/2008

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE N. 08 DO STF.

É de 05 (cinco) anos o prazo decadencial para o lançamento do crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias. Decadência reconhecida por qualquer das regras do Código Tributário Nacional.

PLR PAGA A DIRETORES NÃO EMPREGADOS. IMPETRAÇÃO DE MANDADO DE SEGURANÇA. IDENTIDADE DE OBJETOS. CONCOMITÂNCIA. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Tendo em vista que a recorrente impetrou Mandado de Segurança e Ação Ordinária com o mesmo objeto do presente processo administrativo fiscal, pleiteando o reconhecimento da não incidência das contribuições sobre pagamentos creditados a diretores não empregados, é de se reconhecer a renúncia ao contencioso administrativo fiscal. Aplicação da Súmula CARF n. 01.

PLR PAGA A SEGURADOS EMPREGADOS. NÃO APRESENTAÇÃO DE MEMÓRIAS DE CÁLCULO DOS VALORES PAGOS. DESCONSIDERAÇÃO DO ACORDO EFETUADO. LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A não apresentação das memórias de cálculo dos valores pagos a título de PLR autoriza que o lançamento das contribuições tidas por devidas seja realizado pela sistemática do arbitramento em conformidade com o art. 33 da Lei 8.212/91, o que não foi observado no presente caso, já que, pela não apresentação, houve a simples descaracterização do acordo levado a efeito pelas partes.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BÔNUS). PAGAMENTO VINCULADO A PERMANÊNCIA DO EMPREGADO NA EMPRESA E EM SUBSTITUIÇÃO DAS VANTAGENS SALARIAIS DEVIDAS DURANTE O PERÍODO DO LABOR. PARCELA DE NATUREZA SALARIAL. INCIDÊNCIA.

Tendo em vista que o pagamento do bônus de contratação se deu de forma a retribuir os trabalhos prestados na empresa contratante, com expressa determinação contratual de que o mesmo substitui e engloba todas as vantagens que o empregado poderia auferir no exercício de suas funções junto ao contratante, além de exigir-lhe tempo mínimo de permanência na empresa, é de se reconhecer a natureza salarial da verba, devendo compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Incidem juros sobre a multa de ofício, a serem aplicados após a constituição do crédito.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Após manifestar-se expressamente seu desinteresse em recorrer (fl. 891), às fls. 895/897, a Fazenda Nacional apresentou Embargos de Declaração, sob a alegação de obscuridade do voto, porém, os mesmos restaram negado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 905/907, por serem intempestivos.

Às fls. 917/928, o Contribuinte interpôs Recurso Especial, alegando divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os paradigmas trazidos para analise, em relação a dois temas: bônus de contratação, pois enquanto a decisão recorrida entendeu que, mesmo não ocorrendo a prévia prestação de serviço por parte do segurado, o valor pago deve ser base de incidência da contribuição previdenciária, os paradigmas apontados são taxativos em dizer que é condição indispensável para que os valores sejam base da incidência contributiva previdenciária a efetiva prestação de serviço por parte do segurado, ou que a pessoa já tenha se colocado à disposição do empregador; e sobre juros sobre multa de ofício, verifica-se a divergência de entendimento nos acórdãos recorrido e paradigmas, tendo em vista que, enquanto a decisão recorrida entende que é legal a incidência dos juros sobre a multa de ofício, os paradigmas dizem que inexiste no ordenamento jurídico previsão para tal incidência.

Às fls. 1123/1130, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, DANDO SEGUIMENTO ao recurso, uma vez vislumbrada a similitude das situações fáticas nos acórdãos recorrido e paradigmas, configurando a divergência jurisprudencial apontada.

Às fls. 1132/1142, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, adotando como suas contrarrazões, em síntese: em relação ao bônus de contratação, aduziu que tal parcela, também denominada hiring bonus, signon bonus, ou "luvas", pode ser conceituado como a soma em dinheiro que a empresa oferece à profissional qualificado, normalmente com o perfil altamente especializado, como atrativo à respectiva contratação e consequente desvinculação do emprego anterior. Outrossim, tal montante traz ao futuro contratado o dever de permanência na empresa por determinado período. Tanto se está diante de uma remuneração pelo trabalho que, se deixar a empresa (se deixar de trabalhar), o empregado devolve o dinheiro antecipado na proporção dos meses que faltarem para completar o prazo abrangido pela antecipação. Nesse sentido, alega não ser uma verba indenizatória, pois entende que as verbas indenizatórias, em sua essência, são devidas por quem tenha de alguma maneira lesado o patrimônio ou um bem jurídico de outrem, sendo o seu escopo justamente o de recomposição desse patrimônio. Na hipótese dos bônus de contratação, data venia, não há que se falar em indenização no seu estrito sentido jurídico, pois o novo empregador não cometeu nenhum ato ilícito que ensejasse o dever legal de recomposição do patrimônio do empregado. Com relação aos juros de mora sobre multa de ofício, argumentou que a aplicação do art. 161 do Código Tributário Nacional decorre apenas de interpretação literal, porém, em uma análise sistemática do Código Tributário Nacional, concluir-se-á que o crédito tributário engloba tanto o tributo quanto a multa. O art. 113, § 1º do CTN preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, donde se observa, conforme leciona Luciano Amaro2, que o critério utilizado pelo Código Tributário Nacional para distinguir obrigação acessória de obrigação principal é o conteúdo pecuniário. A obrigação acessória consiste em um fazer ou não fazer, enquanto que a obrigação principal implica em obrigação de dar dinheiro. Neste passo, resta evidente que a multa tem natureza de obrigação principal, visto que incontestável o seu conteúdo pecuniário. O conceito de crédito

tributário está esculpido no art. 139 do CTN: "Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta." Desta forma, por ser a multa, indubitavelmente, obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão se não a de que o crédito tributário engloba o tributo e a multa. Logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa deve incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional.

Após, vieram os autos conclusos para julgamento.

É o relatório."

Voto Vencedor da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira:

"*Peço licença a ilustre conselheira Ana Paula Fernandes para divergir do seu entendimento quanto a exonerar o contribuinte de obrigação principal em relação a concessão de bônus de contratação HIRING BÔNUS.*

Recurso Especial do Contribuinte

Em relação aos fundamentos que norteiam considerar o pagamento do bônus de contratação, como salário de contribuição, entendo que a questão foi devidamente fundamentada pelo acórdão recorrido, inclusive razão pela qual acompanhei o relator nessa parte. Dessa forma, transcrevo as partes pertinentes, adotando-o como razões de decidir. Senão vejamos:

> *Do bônus de contratação.*
>
> *Relativamente a esta rubrica, assim fora justificado o lançamento pela fiscalização tributária:*
>
> *45. não obstante a amplitude do conceito de salário de contribuição, o próprio artigo 28 em seu parágrafo 9º, prevê inúmeras situações especiais onde, mesmo havendo pagamento direto ao empregado, não haverá a incidência da contribuição previdenciária. Tais hipóteses consubstanciam isenções concedidas àqueles que têm o dever de contribuir com a Previdência Social, desonerando-os da exação. Por sua vez, a interpretação da norma isentiva não permite incluir nela situações que não estejam expressamente previstas no texto legal, em face da literalidade em que deve ser interpretada, conforme artigo 111, inciso II da Lei nº 5.172/66 – CTN.*
>
> *46. Esta verba é paga no ato da contratação, negociada entre a empresa e o empregado, faz parte do pacote de remunerações para incentivar o empregado a ingressar nos quadros da empresa, denominada no mercado como "luvas", "hiring bônus" ou bônus de contratação, tem como natureza uma gratificação ajustada, não estando nas hipóteses de isenção previdenciária;*
>
> *47. Da mesma forma é o entendimento da legislação trabalhista, conforme disposto no artigo 457, §1º da CLT;*

48. Nesse sentido, quando a lei define remuneração paga a qualquer título, o pagamento de "luvas", que tem natureza de gratificação ajustada, está contido na definição legal de remuneração, sendo parte integrante do salário de contribuição;

49. No caso, verifica-se através dos contratos firmados entre a empresa e os empregados contratados a natureza de remuneração em troca do trabalho, conforme transcrito a seguir:

"Abono de contratação firmado entre Itaú Corretora de Valores S A e Ricardo Jorge Fernandez Fernandez:

(...)

2. Em reciprocidade pelo recebimento da importância acima, que após as deduções legais resultará no valor líquido de R$ 99.852,80 (Noventa e nove mil, oitocentos e cinqüenta e dois reais e oitenta centavos), o colaborador assume expressamente o compromisso de permanecer trabalhando nesta empresa por um período de 24 (vinte e quatro) meses.".

Aditivo ao contrato individual de trabalho entre Itaú Corretora de Valores S.A, empregador e Luiz Gustavo Cherman:

(...)

1 - O funcionário compromete-se a manter a relação de emprego pelo prazo mínimo de 36 meses e a cumprir todas as metas previstas até 30 de abril de 2011."

Em contrapartida, argumenta a recorrente que se trata, em verdade, de verba desvinculada do salário, uma vez que fora paga aos beneficiários no ato da contratação, momento no qual ainda não se dava a prestação dos serviços, motivo pelo qual deve ser reconhecido sobre ela não incidirem as contribuições previdenciárias.

Pois, bem, sobre o assunto, inicialmente cabe frisar que a CF/88, em seu art. 195, I, "a", definiu que o financiamento da Seguridade Social se faria, em parte pelas contribuições do empregador e do empregado incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos provenientes do trabalho, senão vejamos:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das

seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998). Por sua vez, em face de referido comando constitucional, tais contribuições vieram a ser instituídas por meio da Lei 8.212/91, que em seu artigo 22, assim dispôs:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

E ao definir o conceito de salário de contribuição, no caso a base de cálculo das contribuições previdenciárias, a própria Lei n ° 8.212/91 definiu que, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição:

Art.28. Entende-se por salário de contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97) grifo nosso.

Resta claro portanto que a cobrança das contribuições sociais previdenciárias somente poderá ser levada a efeito sobre valores que vierem ser creditados a segurados empregados ou contribuintes individuais quando estes

venham a auferir remuneração destinada a retribuir um trabalho por eles prestado ao seu empregador ou tomador de serviços, não sendo abarcados na hipótese de incidência eventuais ganhos que não possuam qualquer vinculação com a prestação de trabalho com ou sem vínculo empregatício.

O pagamento de verbas a título de hiring bônus ou bônus de contratação é uma ferramenta utilizada pelas empresas, sobretudo com o intuito de angariar funcionários de alta performance de mercado, com vínculo empregatício ou não, para os quadros de colaboradores de determinada empresa, diante da atual escassez no mercado de trabalho de profissionais especializados em determinada expertise ou mesmo de profissionais de alta capacidade operacional que se destacam no exercício de suas funções no empresariado brasileiro.

Trata-se de uma forma encontrada, ainda, pelas empresas de adoçar a boca de executivos, para que os mesmos venham a auferir vantagens para que deixem os seus antigos postos de trabalho e venham a se filiar a uma nova empresa, pois, sem a concessão de melhores benefícios, certamente tais profissionais continuariam a exercer suas funções no antigo posto de trabalho não havendo para eles qualquer vantagem em transferir sua força de trabalho e conhecimentos a um novo empregador.

Fato é que o pagamento do bônus de contratação não possui qualquer previsão legal acerca de sua obrigação ou não de pagamento, se traduzindo em nova prática de mercado, atualmente adotada por empresas brasileiras à exemplo da prática há muito já realizada no exterior, como forma das mesmas se manterem vivas e competitivas, certamente pela força de trabalho de profissionais mais especializados e mais respeitados em determinada área.

Em se tratando de uma prática mais atual, também não houve qualquer previsão sobre tal pagamento nas hipóteses de isenção das contribuições previdenciárias previstas no §9o do art. 28 da Lei 8.212/91, de modo que o próprio legislador constituinte e o ordinário, ao definirem o salário contribuição, pela impossibilidade de previsão de todas as formas de remuneração que poderiam vir a ser criadas, determinou que todo o pagamento auferido em uma ou mais empresas que tiver como escopo a retribuição do trabalho prestado, deverá ser considerado como base de cálculo para fins de incidência da tributação pelas contribuições previdenciárias.

Assim, em face do silêncio da legislação relativamente ao pagamento de bônus de contratação, cabe ao julgador, diante do caso em concreto, apurar se o pagamento efetuado teve realmente ou não a finalidade de retribuição de trabalho prestado, não havendo que se falar, apenas na tributação da verba sobre o argumento de que ela não consta expressamente dentre as hipóteses de isenção previstas no art. §9o do Art. 28 da Lei 8.212/91.

A meu ver, o primeiro elemento que deve considerado para definição ou não do caráter de retributividade da verba, o qual a meu ver é incontroverso no presente caso, pois não veio a ser questionado pela fiscalização ou mesmo pela própria recorrente, é o momento em que a verba veio a ser paga. Consta do relatório fiscal que a verba foi paga no ato da contratação, ou seja, em momento no qual o seu beneficiário sequer estava formalmente ligado ao quadro de colaboradores da recorrente ou mesmo tenha até iniciado a prestação dos serviços para o qual fora contratado.

Logo, em não havendo a prévia prestação do serviço, a meu ver, considerando-se tal elemento, por si só no caso em concreto, não há que se falar que o pagamento da verba ou remuneração destinou-se a retribuir qualquer trabalho prestado, diante da clara impossibilidade de tal fato pudesse mesmo ocorrer.

[...]

Dessa forma não concordo com a conclusão da fiscalização no presente caso de que o bônus de contratação se trata, em todos os casos, de uma gratificação ajustada, de modo a atrair a incidência das contribuições com fundamento no art. 457 da CLT. A meu ver uma gratificação, qualquer que seja sua forma, caracteriza-se como um pagamento feito por liberalidade do empregador, como uma forma de agradecimento ou reconhecimento de algo, no caso, uma vez que creditada ao seu empregado, certamente busca gratifica-lo pelos serviços já prestados ou mesmo como recompensa pelo respectivo tempo de serviço na empresa ou performance na execução de determinado serviço.

[...]

Pois bem. Não obstante as ponderações acima, no presente caso, o fiscal trouxe aos autos interessante dado, no caso, a informação de que o bônus de contratação, fora pago no ato da contratação e fora condicionado ao um período de permanência dos seus beneficiários nos quadros funcionais da recorrente, por vezes por um período de 24 (vinte e quatro) meses, por vezes por um período de 36 (trinta e seis) meses.

Transcrevo o que consta no contrato dos beneficiários da verba:

"O funcionário compromete-se a manter a relação de emprego pelo prazo mínimo de 36 (trinta e seis meses) e a cumprir todas as metas até 30 de abril de 2011" E não é só. O instrumento que regulou o pagamento do hiring bônus no presente caso, além de determinar um prazo mínimo no qual o empregado deve

Manter-se no seu emprego, prevê de forma expressa que:

(i) o valor pago a título do bônus de contratação se caracteriza num adiantamento pelo compromisso firmado de permanecer no cargo pelo prazo de 36 meses;

(ii) o recebimento de tal quantia quitará quaisquer vantagens que venha o empregado a adquirir até 30 de abril de 2011, excetuados os salários fixos e comissões de seu cargo;

(iii) na hipótese de ocorrer abandono de emprego ou pedido de demissão antes de 36 meses, o empregado tem a obrigação de restituir o adiantamento na proporção de 1/36 por mês faltante para o cumprimento de referido prazo;

E em face da presença de tais condições, indago se o fato da verba ter sido paga no ato da contratação, mesmo sem ter havido a efetiva prestação dos serviços, pode ensejar a conclusão de que o pagamento visou/teve como finalidade atrair tais empregados para uma nova empresa e está desvinculado, neste caso, do trabalho prestado. Creio que não.

Ora, somente o fato de constar no acordo do pagamento do hiring bônus que tais valores são um adiantamento pelo período futuro em que o empregado deverá ficar vinculado à empresa, já demonstra forte indício de que existe uma vinculação do seu pagamento em razão da contraprestação do serviço no presente caso na forma de uma remuneração antecipada. Aliando-se a tal condição, a obrigação de devolução dos valores em caso da quebra prematura do contrato de trabalho e a de que os valores constituem o pagamento de qualquer vantagem que o empregado venha ou possa adquirir em função do seu trabalho, realmente, não vejo como concluir pela desvinculação do pagamento em razão do trabalho a ser prestado como forma de atrativo ao empregado para compor os quadros de funcionários da recorrente.

> *A meu ver, a forma pactuada pelas partes para o pagamento do bônus de contratação, se mostra muito mais e claramente como uma forma de manter o empregado vinculado à recorrente, e não como forma de atraí-lo a vir a fazer parte de seu quadro de colaboradores.*
>
> *Assim, afasto as alegações da recorrente.*

Pela análise da legislação previdenciária, qualquer rendimento pago em retribuição ao trabalho, qualquer que seja a forma de pagamento, enquadra-se como base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Todavia, tendo-se em conta a abrangência do conceito de salário de contribuição, o legislador achou por bem excluir determinadas parcelas da incidência previdenciária, enumerando em lista exaustiva as verbas que estariam fora deste campo de tributação. Essa relação encontra-se presente no § 9.º do artigo acima citado.

De pronto, afasto qualquer argumentação de que esses ganhos seriam eventuais e por isso estariam livres da tributação em razão da norma inserta no item 7 da alínea "e" do § 9.º do art. 28 da Lei n. 8.212/1991. Senão vejamos:

> *§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...)*
>
> *e) as importâncias: (...)*
>
> *7.recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (...)*

A interpretação do dispositivo acima não pode ser dissociada daquele inserto no "caput" do mesmo artigo, acima transcrito, mas que não custa apresentar mais uma vez:

Entendo que somente os pagamentos que não guardam relação com o contrato de trabalho podem ser tidos por ganhos eventuais desvinculados, devendo decorrer de condições específicas de um trabalhador, como por exemplo destinação de valores em eventos de doença e outros sinistros fortuitos, sem relação direta ou indireta pela prestação de serviços.

Não há dúvida de que o pagamento de bônus de contratação Hiring bônus, ou mesmo, gratificação em razão da admissão do empregado (utilizados por algumas empresas) tem relação direta com o vínculo contratual estabelecido entre as partes, e o seu principal objetivo é atrair profissionais para o quadro funcional da empresa, representando, a bem da verdade, um pagamento antecipado pela futura prestação de serviço do trabalhador.

Assim sendo, observa-se que o referido bônus, nada mais é que um artifício para atrair trabalhadores valorizados em seu segmento profissional, funcionando como um diferencial em relação aos concorrentes. Por esse motivo, mesmo que a recorrente tente rotulá-la como mera liberalidade, a rubrica em questão ostenta, no seu âmago, uma ponta de contraprestação, posto que tem por desiderato oferecer um atrativo econômico ao obreiro para com este firmar o vínculo laboral.

Conclusão

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Sujeito Passivo.

É como voto."

Cientificado do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial expedido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, das Contrarrazões da Fazenda Nacional, do Acórdão 9202-005.156 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da Informação Fiscal, da Planilha de Cálculo e dos relatórios DADRs expedidos pela DICAT-DEINF/SPO em 30/10/2017, o contribuinte apresentou, em 06/11/2017, tempestivamente (uma vez que dia 02/11/2017 foi feriado nacional), os Embargos de Declaração.

Relata o embargante que, conforme despacho de admissibilidade (efls. 1.123 a 1.130) e o relatório e fundamentação do voto vencido do acórdão ora embargado, o Recurso Especial discutia duas matérias distintas, quais sejam, bônus de contratação e juros sobre a multa de ofício.

Informa que, na sessão realizada no dia 25/01/2017, a Relatora do referido Acórdão, expressamente deu provimento ao recurso especial para afastar a tributação do bônus de contratação e, também, para reconhecer a ilegalidade dos juros sobre a multa de ofício.

Salienta que a Conselheira designada Redatora do Voto Vencedor divergiu da Conselheira Relatora quanto à matéria "bônus de contratação" e, ao final, seu voto prevaleceu por qualidade nesse ponto, porém, não há fundamentação no voto vencedor sobre a outra matéria discutida no Recurso Especial, qual seja, a ilegalidade da incidência dos juros sobre a multa de ofício.

Conclui que, o acórdão é omisso quanto à fundamentação da matéria juros sobre a multa de ofício e, obscuro quanto ao resultado final, na medida em que não restou consignado, de forma expressa, qual a discordância da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Tais embargos foram acolhidos de acordo com o Despacho de Admissibilidade de Embargos, de 02/02/2018 (fls. 1.371/1.373).

O contribuinte apresentou também, em 08/11/2017, uma Petição onde faz uma contextualização de todo o andamento do presente processo e ao final requer:

"Nesse sentido, comprovado que a exigibilidade do crédito tributário pertinente à participação nos lucros para administradores, multa e juros (PLA) ainda controlados no presente processo administrativo encontram-se integralmente suspensos, é a presente para requerer, nos termos do art. 151, IV do CTN, a alteração da situação do presente para "suspensa", bem como, em observância à ordem judicial, a suspensão de qualquer procedimento tendente à cobrança do valor em questão.

Ademais, além da incontroversa suspensão da exigibilidade do crédito tributário a ser, com o devido respeito e acatamento, reconhecida de plano em observância à ordem judicial vigente, é certo que nada justifica a manutenção e, ao final, a cobrança de multa ao lançamento de PLA, uma vez que o §2º do artigo 63 da Lei nº 9.430/96 determina que:

"Interposição de ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição".

No caso dos autos, a liminar que impediu a incidência de PLA em face da ora Peticionária foi deferida em 07/12/2004 (doc. 3.1) e conforme já fartamente demonstrado permanece vigente até hoje.

Por outro lado, os autos de infração (DEBCADs 37.318.109-4, 37.318.110-8 e 37.318.111-6) controlados no presente processo administrativo foram lavrados em 27/10/2011.

Portanto, tendo em vista que no momento da lavratura dos autos de infração (27/10/2011) havia (e ainda há) decisão judicial determinando sua não incidência, conclui-se que, por mera aplicação do disposto no §2º do artigo 63 da Lei nº 9.430/96, que a multa só será devida na hipótese de a ora Peticionária não quitar ou depositar judicialmente tal valor nos 30 (trinta) dias subsequente à eventual decisão que vier a considerar tal tributo devido, o que, até o presente momento, não ocorreu.

Assim, a multa do lançamento de PLA remanescente, em observância à lei e às decisões proferidas pelo Poder Judiciário, é indevida.

Entretanto, caso assim não entenda, requer-se o recebimento dessa petição como Recurso Hierárquico, nos termos dos artigos 56 e 59, ambos da Lei nº 9+784/99 para que a autoridade fiscal se manifeste acerca do quanto legado".

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

Pressupostos De Admissibilidade

Os Embargos de Declaração opostos por esta Conselheira, inicialmente, atendem aos pressupostos de admissibilidade, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Embargos de Declaração a fls. 1371/1373. Assim, passar a apreciar a questão.

Da Análise da admissibilidade dos Embargos

Conforme consta no relatório deste voto, os embargos foram assim apresentados:

> *Relata o embargante que, conforme despacho de admissibilidade (efls. 1.123 a 1.130) e o relatório e fundamentação do voto vencido do acórdão ora embargado, o Recurso Especial discutia duas matérias distintas, quais sejam, bônus de contratação e juros sobre a multa de ofício.*
>
> *Informa que, na sessão realizada no dia 25/01/2017, a Relatora do referido Acórdão, expressamente deu provimento ao recurso especial para afastar a tributação do bônus de contratação e, também, para reconhecer a ilegalidade dos juros sobre a multa de ofício.*
>
> *Salienta que a Conselheira designada Redatora do Voto Vencedor divergiu da Conselheira Relatora quanto à matéria "bônus de contratação" e, ao final, seu voto prevaleceu por qualidade nesse ponto, porém, não há fundamentação no voto vencedor sobre a outra matéria discutida no Recurso Especial, qual seja, a ilegalidade da incidência dos juros sobre a multa de ofício.*
>
> *Conclui que, o acórdão é omisso quanto à fundamentação da matéria juros sobre a multa de ofício e, obscuro quanto ao resultado final, na medida em que não restou consignado, de forma expressa, qual a discordância da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.*

Tais embargos foram acolhidos de acordo com o Despacho de Admissibilidade de Embargos, de 02/02/2018 (fls. 1.371/1.373) que assim descreve:

> *No presente caso, recebo os Embargos de Declaração com base no art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF.*
>
> *Verifica-se que assiste razão ao embargante em suas alegações.*

> *Constata-se que a Conselheira designada redatora do voto vencedor não se manifestou com relação a matéria "*juros sobre multa de ofício*".*
>
> *Percebe-se ainda, que a ementa também restou omissa quanto ao assunto*
>
> ***Conclusão***
>
> *Diante do exposto, com fundamento no art. 65, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015,* ***ACOLHO*** *os Embargos de Declaração opostos pelo Sujeito Passivo.*

Dessa forma, considerando a omissão apontada nos embargos, em confronto com o voto proferido, entendo que pertinente o acolhimento dos presentes embargos, para que se complemente o acórdão embargado no ponto em que restou omisso.

Do mérito

Juros sobre multa de ofício

Ao contrário do que encaminhou a ilustre relatora, a aplicação de juros sobre multa de ofício é devida, na medida em que a penalidade compõe o crédito apurado. De acordo com o art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN é autorizada a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício. Fazendo parte do crédito juntamente com o tributo, devem ser aplicados à multa, os mesmos procedimentos e critérios de cobrança.

Conforme mencionado acima o art. 161 do CTN, respalda a exigência de juros sobre multa na medida que a multa compõe o credito tributário, conforme transcrito abaixo:

> *"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*
>
> *§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*
>
> *§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito."*

Dessa forma, após o lançamento fiscal, incide juros não apenas sobre o principal (tributo devido), como também sobre a multa aplicada, que em conjunto compõem o crédito tributário. Não há como imaginar que após o lançamento, não mais haveria qualquer espécie de ajuste nesse valor, o que acabaria por beneficiar os contribuintes em débito.

Contudo, da leitura do §1º do referido dispositivo, outra dúvida passa a assolar os julgamentos. No caso, qual a o percentual da multa a ser aplicado: 1% ao mês, conforme entendeu o acórdão recorrido, ou a taxa SELIC?

Entendo que a interpretação mais acertada, parte da leitura do próprio dispositivo, senão vejamos: *"§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês."*

Ou seja, em existindo legislação especifica que disponha de forma diversa, não há de se aplicar o percentual de 1%. No caso, o dispositivo que respalda a aplicação da taxa SELIC é o art. 43 da Lei 9430/96, que assim dispõe:

> *"Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*
>
> *Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."* ***(grifei)***

Sendo que o referido §3º do art. 5º, assim dispõe: **"***§ 3º As quotas do imposto* ***serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC,*** *para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subseqüente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento."*

Aliás, nesse sentido, já se manifestou esta CSRF, em diversas outras oportunidades, como no processo 10.768.010559/2001-19, Acordão 9202-01.806 de 24 de outubro de 2011, cuja ementa transcrevo a seguir:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF*
>
> *Ano calendário:1997*
>
> *JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO APLICABILIDADE.*
>
> *O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o "crédito" a que se refere o caput do artigo Recurso especial negado.*
>
> *É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.*
>
> *Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região.*
>
> *Recurso Especial Negado.*
>
> *A matéria sob exame pode ser dividida em duas questões, que se completam.*
>
> *A primeira, diz respeito à própria possibilidade genérica da incidência de juros sobre a multa, e centra-se na interpretação do artigo 161 do CTN; a segunda questão envolve a discussão sobre a existência ou não de previsão legal para a exigência de juros sobre a multa, cobrados com base na taxa Selic.*
>
> *Sobre a incidência de juros de mora o citado art. 161 do CTN prevê o seguinte:*

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito."

Inicialmente entendo que o art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o "crédito" a que se refere o caput do artigo.

Ou seja, tanto a multa como o tributo compõem o crédito tributário, devendo-lhes ser aplicado os mesmos procedimentos e os mesmos critérios de cobrança, devendo, portanto, sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento.

Ademais, não haveria porque o valor da multa permanecer congelado no tempo.

Por seu turno o § 1.º do art. 161 do CTN, ao prever os juros moratórios incidentes sobre os créditos não satisfeitos no vencimento, estipula taxa de 1% ao mês, não dispondo a lei de modo diverso. Abriu, dessa forma, possibilidade ao legislador ordinário tratar da matéria, o que introduz a segunda questão: a da existência ou não de lei prevendo a incidência de juros sobre a multa de oficio com base na taxa Selic.

O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa. Confirase in verbis:

"Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." ***(grifei)***

Esse entendimento se coaduna com a Súmula nº 45 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que já previa a correção monetária da multa:

"As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."

Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justificase a sua aplicação sobre a multa.

Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região:

> *"TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. POSSIBILIDADE. ART. 113, § 3º, CTN. LEI Nº 9.430/96. PREVISÃO LEGAL.*
>
> ***1.** Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo. **2.** O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente. **3.***
>
> *Segundo o Enunciado nº 45 da Súmula do extinto TFR "As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária." **4.** Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justificase a sua aplicação sobre a multa."*
>
> *(APELAÇÃO CÍVEL Nº 2005.72.01.0000311/ SC, Relator: Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares)*
>
> *"TRIBUTÁRIO. ART. 43 DA LEI 9.430/96. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS.*
>
> *LEGITIMIDADE.*
>
> *1. É legítima a exigência fiscal consistente na incidência de juros moratórios sobre multa de ofício aplicada ao contribuinte.*
>
> *Inteligência do artigo 43 da Lei 9.430/96 c/c art. 113, § 3, do CTN.*
>
> *2. Improvida a apelação."*
>
> *(APELAÇÃO CÍVEL Nº 2004.70.00.0263869/ PR, Relator: Juiz Federal Décio José da Silva).*
>
> *Destarte, entendo que é legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.*

Conforme descrito acima, os juros de mora sobre a multa são devidos em função do § 3º do art. 113 do CTN, pois tanto a multa quanto o tributo compõe o crédito tributário. Esse entendimento encontra precedentes da 2ª Turma da CSRF: Acórdão nº 920201.806 e Acórdão nº 920201.991.

Destaca-se ainda que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu a legalidade dos juros de mora sobre a multa de oficio (AgRg no REsp 1.1335.688/PR; REsp 1.129.990PR; REsp 834.681MG).

Entendo aplicável a incidência de juros sobre a multa de ofício, adotando os precedentes citados como fundamento para decidir, razão pela qual dou provimento ao Resp da Fazenda Nacional.

<u>Omissão quanto ao decisum.</u>

Em que pese a competência desta relatora estar adstrita a parte do voto vencedor em que se omitiu, é fato, que o patrono do sujeito passivo apresentou outra omissão que deve ser apreciada por esse colegiado. Senão vejamos:

> *Conclui que, o acórdão é omisso quanto à fundamentação da matéria juros sobre a multa de ofício e,* ***obscuro quanto ao resultado final, na medida em que não restou consignado, de forma expressa, qual a discordância da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.***

Quanto a esta questão convém esclarecer que se em se tratando de voto vencido, não se exige a indicação no *decisum*, de quais seriam as conclusões da conselheiras, que deverá ser feita caso entenda necessário por meio de declaração de voto.

Conclusão

Face o exposto, voto por acolher os Embargos de Declaração para, sanando a omissão apontada no Acórdão nº 9202.005-156, de 25/01/2017, consignar no voto e na ementa a tese vencedora relativamente aos juros sobre a multa, mantendo inalterado o resultado do julgamento.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

Declaração de Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

A presente declaração de voto tem o objetivo de aclarar minha manifestação pela procedência parcial do recurso interposto.

Como manifestado na ocasião do julgamento, no que tange ao mérito onde se discute a incidência da Contribuição Previdenciária sobre verbas pagas a título de bônus de contratação (Hiring Bônus), adoto corrente diversa daquela defendida pela maioria do Colegiado, ou seja, por se tratarem de verbas não remuneratórias e considerando seu caráter eventual tais valores não compõem a base de cálculo do tributo previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Ocorre que, uma vez vencida quanto ao mérito do lançamento da verba principal, no que tange a discussão acerca da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício com razão a Recorrente isso porque o art. 113 do CTN nos traz a descrição de quais parcelas compõem o crédito relacionado à obrigação principal:

> *Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*
>
> *§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*
>
> *§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*
>
> *§3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

Percebe-se que para o legislador o crédito tributário pode ser composto por três parcelas: I) o crédito decorrente da obrigação principal, II) o crédito gerado em razão de penalidade pecuniária decorrentes dessa obrigação principal e III) o crédito eventualmente decorrente do descumprimento de obrigação acessória. Citado por Leandro Paulsen, o Professor Eurico Marcos Diniz de Santi, assim esclarece:

> *A obrigação principal, criação de expediente técnico-jurídico, congrega em um só objeto, em uma só relação jurídica, mediante a operação de soma ou união de relações, os objetos das relações patrimoniais: relação jurídica tributária, relação jurídica da multa pelo não-pagamento, relação jurídica de mora e relação jurídica sancionadora instrumental, prática esta que, se, de um lado, facilita a integração e cobrança do débito fiscal, de outro, dificulta o discernimento das várias categorias e regimes jurídicos díspares que compõem a denominada obrigação tributária principal.*

A redação do art. 161 do CTN prevê que *o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta,* ou seja a redação do dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre o crédito e ao se referir a crédito, evidentemente o dispositivo está tratando de crédito tributário, que conforme definido pelo citado art. 113, decorre da obrigação principal, na qual estão incluídos tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente.

No âmbito da regulamentação dada à matéria pelas legislação ordinária, devemos citar os dispositivos das leis nº 9.430/1996 e 10.522/2002, que disciplinaram o assunto:

> *Lei nº 9.430/96:*
>
> *"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*
>
> *(...)*
>
> *§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."*
>
> *Lei nº 10.522/2002*
>
> *Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.*
>
> *(...).*
>
> *Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.*

Diante do exposto, considerando a abrangência do conceito de crédito tributário, forçoso concluir que há previsão legal para a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício aplicada em razão do não pagamento do tributo devido.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.