



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10580.729192/2011-71
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-002.893 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de abril de 2019
Matéria AMORITZAÇÃO DE ÁGIO
Recorrente COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA COELBA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A observância das formalidades legais na realização das operações relativas à absorção de patrimônio de uma sociedade com registro de ágio, sem prova irrefutável de fraude ou de tentativa de mascarar ou encobrir os fatos, desautoriza a qualificação da multa de ofício.

DECADÊNCIA.

Na hipótese de fato que produza efeito em períodos diversos daquele em que ocorreu, a decadência não tem por referência a data do evento registrado na contabilidade, mas sim, a data de ocorrência dos fatos geradores em que esse evento produziu o efeito de reduzir o tributo devido.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INOCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO, ABUSO DE DIREITO OU ABUSO DE FORMA.

No contexto do programa de privatização, a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. MANUTENÇÃO PARCIAL DA INFRAÇÃO.

Havendo saldo insuficiente para a compensação de prejuízo fiscal, mantém-se a autuação até o limite apurado.

MULTA ISOLADA.

Do ano-calendário 2007 em diante, se não efetuado o pagamento da estimativa mensal, cabe a imputação de multa isolada, sobre a totalidade ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário, mesmo que lançada a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual, não se aplicando a referida multa em anos-calendário anteriores nos termos da Súmula CARF nº 105.

JUROS. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso, para afastar a qualificação da multa de ofício, por unanimidade. Declarou-se impedida a conselheira Bárbara Santos Guedes (Suplente Convocada).

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigenio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Santos Guedes (Suplente convocada) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentando contra decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo ora Recorrente.

Em 15 de fevereiro de 2017, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF decidiu, por meio do Acórdão n. 1201-001.559 (fls. 8708 e ss), por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer a dedutibilidade do ágio nos períodos autuados, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA.

Na hipótese de fato que produza efeito em períodos diversos daquele em que ocorreu, a decadência não tem por referência a data do evento registrado na contabilidade, mas sim, a data de ocorrência dos fatos geradores em que esse evento produziu o efeito de reduzir o tributo devido.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INOCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO, ABUSO DE DIREITO OU ABUSO DE FORMA.

No contexto do programa de privatização, a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. MANUTENÇÃO PARCIAL DA INFRAÇÃO.

Havendo saldo insuficiente para a compensação de prejuízo fiscal, mantém-se a autuação até o limite apurado.

MULTA ISOLADA.

Do ano-calendário 2007 em diante, se não efetuado o pagamento da estimativa mensal, cabe a imputação de multa isolada, sobre a totalidade ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário, mesmo que lançada a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual, não se aplicando a referida multa em anos-calendário anteriores nos termos da Súmula CARF nº 105.

JUROS. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Tanto a Fazenda Nacional quanto a Recorrente recorreram à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio dos Recursos Especiais (fls. 8789 e 8991, respectivamente).

No âmbito da Câmara Superior, os membros do colegiado, por meio do Acórdão n. 9101-003.467, acordaram, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso

Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento. Por unanimidade de votos, acordam em considerar prejudicada a análise da qualificação da multa de ofício, por preclusão, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação dessa questão constante do recurso voluntário. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento.

Diante de tal cenário, cabe à 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF apreciar a qualificação da multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto - Relator.

Nos termos do Acórdão n. 9101-003.467 (fls. 9162 e ss), a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF considerou prejudicada a análise da qualificação da multa de ofício, por preclusão, determinando o retorno dos autos para a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF para apreciação da qualificação da multa.

Nesse sentido, a única matéria que será analisada no presente voto diz respeito à qualificação ou não da multa de ofício.

A multa foi imposta tendo por fundamento o artigo 44, II, da Lei n. 9.430/96 e se baseou nas seguintes afirmações da fiscalização (fls. 91 e ss):

“A COELBA apura seu resultado fundamentado no Lucro Real Anual com pagamento de estimativas mensais calculadas com base em Balanços de redução/suspensão.

Este resultado é composto por contas de resultado representado por receitas, despesas e custos, cujo confronto ajustado concebe o fato gerador do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

As condutas supracitadas do contribuinte tiveram a finalidade, de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar o diferir o seu pagamento, conforme descrição abaixo.

A empresa Guaraniana S/A adquiriu participação societária da COELBA com expressivo ágio, cujo fundamento econômico é o fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. Ressalta-se que este ágio é indedutível de acordo com o regramento legal.

Os artigos 7º e 8º da Lei 9.532 de 10 de dezembro de 1997, inovaram o mundo jurídico com a possibilidade de dedução do ágio cujo fundamento fosse o valor rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros.

Diante desta novação, as empresas Guaraniana S/A e COELBA estabeleceram que deveriam criar uma situação jurídica para se inserir neste universo legal. Ressalta-se que caso as empresas optassem pela incorporação direta o ágio remanescente não seria dedutível, mormente, seu fundamento econômico ser o fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Diante deste efeito indesejável, foi necessária a utilização da Nordeste Participações S/A, empresa veículo, com o objetivo de intermediar a passagem do ágio para a COELBA. (...)

Em 31 de março de 2000, a Guaraniana S/A transfere ações, que detinha da COELBA para Nordeste Participações S/A, que por sua vez, contabiliza a operação no ativo Permanente subdividindo como investimento mais ágio.

Observa-se que em 23 de dezembro de 1999 a empresa Arthur Andersen produziu laudo de avaliação econômica da COELBA com objetivo de assessorar a Guaraniana S/A no processo de fundamentação do ajustado na alienação da participação societária detida por esta.

Como já mencionado anteriormente registrar-se que, conforme vasta jurisprudência de ministra ativa, não é possível reconhecer uma mais valia de um investimento quando originado de transação intragrupo, mormente inexistir substância econômica.

No mesmo sentido, a CVM, através do Ofício Circular CVM/SNC/SEP n. 01, de 14 de fevereiro de 2007, delibera pela impossibilidade de contabilização do ágio quando as operações ocorrem entre empresas ligadas.

Observa-se que o grupo econômico tentou alterar as características do ágio através de laudo de avaliação econômica, mediante operação intragrupo de transferência do mesmo.

Restou comprovado que este achou transferido pela Guaraniana S/A para Nordeste Participações S/A é remanescente das aquisições realizadas nos leilões supracitados, cujo fundamento econômico é o fundo de comércio, intangíveis e outras razões.

Para consecução da vontade explicitada pelos partícipes dessa transação, qual seja, a transferência do ágio para empresa rentável do grupo foi necessária mais de uma etapa de operações intragrupo a qual detalharemos abaixo.

Em 7 de junho de 2000, após anuência da ANEEL, a COELBA realiza incorporação da sua controlada Nordeste Participações S/A, empresa veículo, contabilizando ágio remanescente dos leilões de suas próprias ações. Ressalte-se que o grupo econômico após esta série de operações formais entende que o ágio que outrora tinha fundamento econômico em fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, passou a ser dedutível.

Após a leitura deste Termo de Verificação Fiscal não resta qualquer dívida que esta incorporação às avessas não ocorreu de fato, porquanto, se prestou apenas para validar a transferência do ágio entre empresas do mesmo grupo econômico.

Esta conduta intencional de criar operações sem qualquer substância econômica ou propósito negocial, a não ser o elidir tributos, aumentou as despesas operacionais da COELBA, reduzindo sensivelmente o valor do tributo a recolher, mediante alteração das características fundamentais do fato gerador, qual seja o lucro tributável.

O artigo 72, da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, dispõe o seguinte, in verbis:

Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Entende esta Auditoria consoante arrazoado elaborado neste item e, em todo o trabalho fiscal realizado, que a conduta intencional adotada pela COELBA para reduzir seu lucro tributável encaixa-se com perfeição no conceito de Fraude.

Assim, conclui-se que de acordo com artigo 44, inciso II da Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996, com nova redação dada pela lei 11.488, de 15 de junho de 2007, a multa de ofício será duplicada, mormente ter havido Fraude praticada pelas empresas COELBA, Guaraniana S/A e Nordeste Participações S/A”.

A qualificação da multa foi mantida no Acórdão de Impugnação, conforme os seguintes trechos do voto:

84. Note-se que apesar das operações de aumento de capital, conferência com ações, incorporação às avessas, o valor pago, originariamente, pela Guaraniana S/A pela aquisição das ações da Impugnante, contabilizado nas contas de investimento e de ágio pela aquisição, não sofreu qualquer alteração além da equivalência patrimonial e a amortização do ágio, sendo mantida, sempre, o mesmo controle societário e com idêntica participação societária, o que por si só afasta a alegada hipótese de reorganização societária e demonstra a falta de propósito negocial, apontando para a existência de simulação, pois, se abstrairmos as referidas operações formais, a visão que se tem é de que o investimento originariamente feito pela Guaraniana S/A para a aquisição do controle da Impugnante, não sofreu qualquer solução de continuidade, porquanto ele manteve, desde a origem (as primeiras aquisições das ações), o mesmo controle societário, inclusive fazendo os registros de amortização de ágio e de equivalência patrimonial em sua contabilidade como se não houvesse qualquer alienação.

90. Assim é que, conforme demonstrado pela Fiscalização, com a utilização de operações simuladas, ficou caracterizada a intenção dolosa, e por consequência, a situação de Fraude que foi consubstanciada na conduta intencional da Impugnante e de suas controladoras de criarem operações sem qualquer substância econômica ou propósito comercial, a não ser o de elidir tributos, mediante a alteração das características essenciais do fato gerador, com a criação indevida de despesas operacionais, modificando, indevidamente, o lucro tributável, conduta esta prevista no já transcrito artigo 72, da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964, (...)

91. Diante do exposto, mantenho a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), eis que restou evidenciada a intenção livre e consciente da Impugnante, em criar despesa inexistente de amortização de ágio com o intuito de reduzir, indevidamente, a carga tributária devida, deixando recolher o correspondente Imposto sobre a Renda devido, caracterizando-se, tal conduta, em fraude.

Considerando que o CARF originalmente tinha confirmado a dedutibilidade do ágio nos períodos autuados, por meio do Acórdão n. 1201-001.559 (fls. 8708 e ss), não houve análise da qualificação da multa no âmbito da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção, de modo que nos resta analisar a qualificação ou não da multa de ofício frente a decisão posterior da Câmara Superior de Recursos Fiscais constante no Acórdão n. 9101-003.467 (fls. 9162 e ss).

A multa de ofício somente será aplicável nos casos em que houver comprovação de fraude. Nesse sentido, cito o entendimento manifestado pelo Conselheiro Gerson Macedo Guerra no Acórdão 9101-003.584 de 08/05/2018, que assim dispôs:

Não concordo com tal orientação. Alio-me ao quanto decidido pela Turma a quo, de modo a me valer dos dizeres do voto vencedor para fundamentar minha decisão, verbis:

Portanto, a qualificação (duplicação) da multa não decorre de nova infração. Ela surge quando a falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração ou a declaração inexata estiver associada a uma das condutas típicas definidas como sonegação, fraude ou conluio. Tais condutas supõem a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo, no seu mais puro sentido penal. Nas palavras de Marco Aurélio Greco:

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável, não se trata de caso regulado pelo § 1º do artigo 44, mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente

distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o § 1º remete.

A fraude penal não se confunde com a fraude à lei (ou fraude civil) acima invocada. Nesta última, o contribuinte enquadra sua conduta numa norma, mas vem o Fisco e o faz em outra. É um problema de qualificação jurídica. Por sua vez, a fraude penal, assim como a sonegação, são condutas típicas do direito penal também caracterizadas como crimes contra a ordem tributária (artigos 1º e 2º, I, da Lei nº 8.137/90). Tanto é que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 ressalva a aplicação de outras penalidades criminais.

Quanto à sonegação, não há dúvidas. Só se concretiza depois de ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Isso porque sua hipótese prevê uma conduta voltada para impedir ou retardar o “conhecimento”, pelo Fisco, “da ocorrência do fato gerador” ou “das condições pessoais de contribuinte”.

A fraude, por outro lado, suscita mais dúvidas. A redação do artigo 72 da Lei nº 4.502/64 pode ser dividida em duas partes.

Na primeira parte, tem-se as condutas de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. “Impedir ou retardar” é diferente de “não realizar”. Nos casos de planejamentos tributários, o contribuinte julga que sua conduta é alcançada por outro enquadramento legal e não pela hipótese do fato gerador.

Como ensina Marco Aurélio Greco, essa parte do dispositivo legal tem sua aplicação restrita às situações em que “tiverem sido realizados atos que, substancialmente, representem o núcleo da definição do fato gerador, de modo que a sua ‘ocorrência’ seja mera etapa subsequente, e quase que inexorável, a introdução pelo contribuinte (ou outrem) de atos ou omissões que não permitam o aperfeiçoamento daquele fato gerador que iria ocorrer”. Afinal, só se impede ou se retarda algo que está em curso.

Na segunda parte, quando há alusão a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, novamente, tem-se condutas que só se concretizam depois que este tenha ocorrido.

É que só se pode excluir ou modificar algo que já exista.

Há poucas linhas, firmou-se que o conceito de simulação pode ser orientado pelo vício de vontade ou pelo vício de causa. São duas situações claramente distintas.

Na simulação por vício de vontade, há o requisito do falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos

negócios jurídicos. As partes declaram algum aspecto que seja falso, portanto, uma vontade aparente ou simulada (simulação absoluta), ou algum aspecto que tem por objeto encobrir outro de natureza diversa, portanto, uma vontade aparente ou simulada que encobre uma vontade real ou dissimulada (simulação relativa ou dissimulação). Trata-se, com efeito, das hipóteses em que se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais. Estamos fora do campo dos planejamentos tributários propriamente ditos.

Por outro lado, na simulação por vício de causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pelo falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas.

No presente caso, o ilustre Relator sustenta a qualificação da multa com base na constatação de que a recorrente, de forma reiterada, engendrou reestruturações societárias fraudulentas, eivadas de simulação. Mas, não aponta qualquer falseamento ou manipulação de aspectos relevantes nessa situação.

Nada obstante, como já exposto, se isso não aconteceu, não posso concordar com a qualificação dessa conduta nas figuras da sonegação ou da fraude penais. A meu ver a simulação está maculada pelo vício de causa. Como o próprio Relator apontou em seu voto, as empresas JOMARKO e HIGH SECURITY não foram criadas para o exercício de uma atividade econômica organizada. Essa é a causa imanente às sociedades empresárias.

Seu propósito foi outro. Mas daí não decorre que houve falsidade material na sua constituição.

Muito menos que houve conduta concretizada após a ocorrência do fato gerador (sonegação ou segunda parte da fraude) ou conduta concretizada no iter formativo do fato gerador (primeira parte da fraude).

Consequentemente, é de se afastar a qualificação da multa aplicada.

Dessa forma, entendo que o relatório de fiscalização não logrou êxito em comprovar a ocorrência de fraude por parte da ora Recorrente, assim como todas as operações realizadas por ela foram devidamente formalizadas perante os órgãos competentes, o que demonstra que não houve intenção de omitir nenhuma informação das autoridades fiscais.

Como decorrência, a multa de ofício somente seria qualificada nos casos de evidente intuito de fraude nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, sendo que tais artigos sempre exigem uma conduta dolosa, conforme trecho abaixo:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Como não houve demonstração da prática dolosa, não há que se falar em qualificação da multa de ofício.

Também é importante citar o artigo 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, pelo qual a revisão quanto à validade de ato levará em conta as orientações gerais da época, nos seguintes termos:

Decreto-Lei n. 4.657/42 - Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro.

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Considerando que o Acórdão recorrido se refere à ágio decorrente de operação de privatização ocorrida em 1999, vale destacar que ainda não havia jurisprudência consolidada sobre o ágio à época, o que implica em que, ainda que o auto de infração aqui discutido tenha sido mantido no que tange ao mérito, não se pode aplicar a multa mais gravosa (nesse caso, a multa qualificada) diante de um cenário em que grande parte dos autos de infração eram cancelados.

Por fim, cumpre citar também o artigo 112 do Código Tributário Nacional, pelo qual deve se interpretar a legislação de penalidades de forma mais favorável ao

contribuinte, quando houver dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação, *in verbis*:

Código Tributário Nacional

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe parcial provimento para afastar a qualificação da multa de ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Alexandre Evaristo Pinto