



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720630/2014-41
ACÓRDÃO	2002-009.409 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANDRÉ LUIZ CHUERI DA SILVA BARBOSA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2009, 2010

PRECLUSÃO. MATÉRIAS NÃO ALEGADAS NA IMPUGNAÇÃO. ART. 17, DECRETO 70.235/72.

Não deve ser conhecida matérias em sede recurso que não foram submetidas à apreciação da primeira instância, dado que não arguidas na impugnação.

CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005.

O disposto no art. 129 da Lei nº 11.196/2005, refere-se exclusivamente à prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, razão pela qual a cessão de direitos de imagem de atletas desportivos não está subsumido às hipóteses ali previstas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, conhecer do Recurso Voluntário em parte, deixando de conhecer da matéria preclusa. No mérito, pelo voto de qualidade, dar parcial provimento, para reduzir a multa qualificada a 100%, em razão da aplicação do princípio da retroatividade benigna. Ficaram vencidos os conselheiros Carlos Eduardo Ávila Cabral, André Barros de Moura e Marcelo Freitas de Souza Costa, os quais deram provimento parcial em maior extensão, para excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo a penalidade ao percentual de 75%. Foi designado o Conselheiro Marcelo de Sousa Sáteles para redigir o voto vencedor, na parte em que foi vencido o Relator.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Ávila Cabral – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sáteles – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores André Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral, Carlos Marne Dias Alves (substituto[a] integral), Marcelo Freitas de Souza Costa, Mario Hermes Soares Campos (substituto[a] integral), Marcelo de Sousa Sáteles (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo trechos do relatório da decisão ora recorrida:

Em vista das irregularidades apuradas, a Fiscalização elaborou o Termo de Encerramento da Ação Fiscal de fls. 173/206 e lavrou o auto de infração de fls. 127/136, com a descrição das seguintes infrações: omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica nos anos de 2009 e 2010 e omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica no ano de 2009. Pelo fato de entender que a primeira infração descrita configurou, em tese, crime contra a ordem tributária, a autoridade autuante qualificou a multa de ofício relativa a esta infração em 150% e efetuou Representação Fiscal para Fins Penais, processo nº 15586.720761/2014-29, conforme consta das fls. 205/206.

A DRJ, ao apreciar a impugnação ofertada pelo sujeito passivo, decidiu por julgar improcedente e manter integralmente o crédito tributário. Eis a decisão (fls.294 a 306):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010, 2011

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EXPLORAÇÃO DE DIREITO PERSONALÍSSIMO. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Os rendimentos obtidos pelo contribuinte em virtude de exploração de direito personalíssimo vinculados ao exercício da atividade esportiva devem ser tributados na declaração da pessoa física, que é de fato aquela que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.

IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. ATIVIDADE DE LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA.

Compete à autoridade fiscal proceder à correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PRESENÇA DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS.

Presentes os pressupostos legais de qualificação da multa de ofício, correta sua imposição.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão em 22/03/2016 (fl. 307), não satisfeito, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 20/04/2016 (fls. 310 a 330) sustentando e requerendo o seguinte:

- i) Seja julgada procedente o presente Recurso, para que sejam desconsiderados os rendimentos auferidos como de pessoa física, mantendo a tributação como rendimentos de pessoa jurídica, de acordo com o preconizado pela Lei nº 11.196/2005, artigo 129, referentes aos anos calendário de 2009 e de 2010;
- ii) Na eventualidade de ser mantido o auto de infração, que seja revista a qualificação da multa, uma vez que o Impugnante apenas interpretou a legislação, não tendo cometido fraude, simulação e/ou conluio;
- iii) E, também em atenção ao princípio da eventualidade, caso não sejam acolhidos os pedidos anteriores ou restem estes acolhidos parcialmente, requer o recorrente que sejam deduzidos os impostos e contribuições pagos pela pessoa jurídica Number 6 Representação Comercial Ltda, antes da aplicação de multa e juros, conforme larga jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Apresenta juntamente com o recurso comprovante de arrecadação em nome da empresa NUMBER 6 REPRESENTACAO COMERCIAL LTDA ME.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL**, Relator

ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Matérias e infrações abordadas no recurso: (a) omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício - cessão de direitos de uso da imagem, nome, marca e som de voz, recebidos das pessoas jurídicas; (b) qualificação da multa aplicada; e (c) compensação de tributos pagos pela pessoa jurídica.

Não há qualquer manifestação do recorrente contra a infração de omissão de rendimentos decorrente de aluguéis informados pela fonte pagadora Azure do Brasil.

Analisando a impugnação apresentada, verifico que não houve naquele momento nenhuma abordagem sobre compensação de tributos pagos pela pessoa jurídica. Não houve qualquer pleito neste sentido.

Tal matéria somente veio a ser aventada no recurso voluntário, o que acarreta seu não conhecimento face a preclusão, tendo em vista o que disciplina o art. 17 do Decreto 70.235/72.

Desata feita, conheço em parte do recurso, não conhecendo do pedido de compensação de tributos pago pela pessoa jurídica.

MÉRITO

APLICABILIDADE DO ART. 129, DA LEI Nº 11.196/2005

A controvérsia central posta nestes autos gira em torno da possibilidade de utilização de pessoa jurídica controlada pelo detentor da imagem para explorar economicamente os direitos de uso desta imagem através de seu licenciamento a terceiros.

Entendeu o recorrente que seria viável em face do que prescreve o art. 129, da Lei nº 11.196/2005. E que seria aplicável ao caso, dado ser de 2005 e o lançamento corresponder aos anos-calendários 2009 e 2010.

De acordo com a fiscalização a natureza dos rendimentos auferidos pelo sujeito passivo, por intermédio da empresa NUMBER 6 REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA, em que figura como sócio majoritário, decorreu do desempenho de suas atividades como atleta de basquete

junto ao Clube de Regatas Brasil e como assistente técnico da Associação Limeirense de Basquete – ALB. Eis o que afirma a fiscalização:

A Ação Fiscal teve por escopo verificar a natureza dos rendimentos auferidos pelo fiscalizado, que, no período, foi atleta de basquetebol do CLUBE DE REGATAS DO FLAMENGO e assistente técnico da ASSOCIAÇÃO LIMEIRENSE DE BASQUETE - ALB. No decorrer do procedimento fiscal, apuramos que, em relação ao período fiscalizado, ANDRÉ LUIZ CHUERI DA SILVA BARBOSA não declarou como rendimentos tributáveis os rendimentos auferidos em função do contrato firmado com o Flamengo, a título de licenciamento de direito de uso de imagem, e também os recebidos da ALB. Tais valores foram recebidos das entidades desportivas acima mencionadas por intermédio da pessoa jurídica NUMBER 6 REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA.

Importante registrar que a exploração econômica de uso de imagem no caso, como confirma os contratos firmados e colacionados aos autos, está diretamente relacionada à atividade esportiva. Não há informações quanto à prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural.

Faz-se tal registro com o objetivo de analisar a aplicabilidade, invocada pelo recorrente, quanto ao art. 129, da Lei nº 11.196/2005 e a extensão de sua interpretação.

Quanto a tal tema, há precedente recentíssimo da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais rechaçando que o mencionado dispositivo legal seria aplicável as atividades esportivas. Eis o seguinte julgado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005.

O disposto no art. 129 da Lei nº 11.196/2005, refere-se exclusivamente à prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, razão pela qual a cessão de direitos de imagem de atletas desportivos não está subsumido às hipóteses ali previstas.

(ACÓRDÃO 9202-011.586 – CSRF/2ª TURMA – Julgado em 28/11/2024)

Adotando como fundamento o voto vencedor exarado pela Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, no precedente acima referido, eis trechos que ressaltam a não aplicabilidade:

A despeito de ter sido a constitucionalidade do art. 129 da Lei do Bem chancelada do bojo da ADC nº 66, certo ali inexistir qualquer menção acerca da subsunção da exploração do direito de imagem de atletas ao dispositivo que prevê forma de tributação mais favorecida. Ademais, há precedente em que o col. Superior Tribunal de Justiça – o REsp nº 1.227.240 –, de forma incidental, rechaçou a

inclusão da atividade desenvolvida por atletas entre aquelas mencionadas pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Definido assim que o dispositivo legal em que se funda o recurso não é aplicável ao caso.

Em caso semelhante, só que em relação à atleta profissional de futebol, que possui legislação mais avançada, a mesma 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em 18 de dezembro de 2024, definiu a natureza das verbas pagas por empresa intermediária como sendo salariais. Colha-se:

ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. ART. 87-A DA LEI PELÉ. CONTRATO DESPORTIVO. NATUREZA SALARIAL.

Os valores mensalmente pagos pelo clube ao jogador de futebol, por meio de empresa intermediária, não podem ser considerados como retribuição pelo direito do uso de imagem de forma a não integrar os rendimentos tributáveis na pessoa física.

(ACÓRDÃO 9202-011.617 – CSRF/2ª TURMA)

Desta feita, quanto a tal ponto, a decisão recorrida deve ser mantida.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA

O recorrente pleiteia a retirada da multa qualificada como pedido subsidiário, sob o argumento de que não houve o preenchimento dos requisitos legais autorizadores e que a fiscalização não teria indicado qual dos dispositivos da Lei nº 4.502/76 (art. 71, 72 ou 73), teria incorrido.

Analisando os fatos narrados pela fiscalização, em confronto com as discussões jurídicas em torno da legalidade ou não de uma pessoa física, atleta esportivo, poder ceder seu direito de imagem a uma pessoa jurídica para explorá-la, verifica-se que ainda não há um consenso, uma tese pacificada, definidora.

Neste Conselho há precedentes e votos vencidos muito bem fundamentados, mesmo que pontuais, autorizadores da conduta adotada pelo sujeito passivo. Basta ver que os dois precedentes acima citados foram firmados por maioria. Tal situação reforça que não há um posicionamento concreto pela ilegalidade de sua conduta, o que faste, sem sombra de dúvidas, qualquer o dolo que a fiscalização vislumbrou.

Em processos administrativos fiscais, a sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

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 imposto 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".

Veja que todos os dispositivos acima transcritos, e utilizados pela fiscalização para qualificar a multa, pressupõem a caracterização de uma conduta dolosa, ou seja, aquela em que o agente age de forma consciente e intencional no sentido de praticar a sonegação ou fraude.

Importante frisar que a questão principal reside natureza personalíssima do objeto dos contratos firmados, de que é titular individual a pessoa física do sujeito passivo.

Assim, considerando que a adoção de uma sistemática de contratação que é defendida por parcela da doutrina e de precedentes jurisprudenciais, bem como, no caso da Lei Pelé, há autorização, não caracteriza a meu ver o preenchimento do elemento subjetivo dolo para aplicação de multa qualificada como requer a lei.

CONCLUSÃO.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário em parte, deixando de conhecer de matéria preclusa e, no mérito, dou parcial provimento no sentido de excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo a penalidade ao patamar básico de 75%.

Assinado Digitalmente

CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Marcelo de Sousa Sáteles, redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto, peço vênia ao i.Relator para apresentar divergência, em ponto específico do Voto, posto que vislumbro evidências que me inclinam a entendimento favorável à manutenção da qualificação da multa de ofício, conforme passo a demonstrar.

Relativamente à qualificação da multa, decidiu-se no acórdão recorrido, que diferentemente do que defendido pelo então impugnante, os fatos narrados pela autoridade fiscal lançadora demonstraram a efetiva materialidade da prática de atos fraudulentos, mediante

simulação e com sonegação fiscal, ensejadores da aplicação da multa qualificada. Nesse sentido, foi apontado que:

A tentativa de caracterizar-se como beneficiário de lucros e dividendos da pessoa jurídica, quando na realidade os rendimentos àquela atribuídos pertenciam à pessoa física, que deveria tê-los oferecido à tributação no ajuste anual, visou a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador pela autoridade fiscal, o que se amolda à figura da sonegação do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964. O ato de firmar contratos em nome da pessoa jurídica de forma a aparentar inexistente o fato gerador do imposto de renda da pessoa física, objetivando modificar suas características essenciais, a fim de evitar o pagamento de imposto devido, caracteriza-se como fraude, na acepção do art. 72 do dispositivo legal; e a participação das pessoas jurídicas nesses procedimentos evidencia a presença do conluio, como prevê o art. 73 da lei. Assim, presentes os seus pressupostos legais, deve ser mantida a multa qualificada aplicada.

Tenho que a leitura do trecho do “Termo de Encerramento e Relatório Fiscal” que trata da qualificação da multa não deixa dúvidas de que a fiscalização reportou e detalhou a ocorrência de sonegação, dolo e fraude nas práticas adotadas pelo então fiscalizado, que redundaram na presente autuação. Por bem apontar o enquadramento de tal prática na hipótese de qualificação da multa ora sob análise, passo a reproduzir parte do Relatório que trata da matéria:

A qualificação da multa de ofício se deu a partir da caracterização da intenção do contribuinte de mascarar a natureza de seus rendimentos, por meio da utilização de interposta pessoa jurídica, com o único objetivo de intermediar o recebimento da remuneração pelo uso de sua imagem no exercício da função de jogador e de auxiliar técnico de basquetebol, sendo que tal prática de evasão fiscal beneficiou ambos os contratantes, com a redução do ônus tributário.

A obrigação de prestar serviço de natureza personalíssima, como é o caso da licença de uso de imagem, a cargo da pessoa física, impede a designação de pessoa jurídica para a sua execução.

Mas, verificando as declarações de ajuste anual da pessoa física, constata-se que não são declarados os rendimentos provenientes dos contratos de uso de imagem celebrados no período. Tais rendimentos foram classificados como rendimentos da empresa NUMBER 6 REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA, CNPJ 04.641.110/0001-93, da qual o contribuinte é sócio majoritário e administrador. Chama a atenção, nesses contratos, a tentativa de disfarçar o verdadeiro contratado, que é o atleta, incluindo-o como interveniente anuente, ou como atleta, e tornando-o o único responsável pelo cumprimento do contrato.

O artifício da criação ou utilização de uma pessoa jurídica já constituída, que contrata a execução de obrigação personalíssima inexecutável por ela, mas sim por um de seus sócios, provoca lesão aos cofres públicos, haja vista a menor carga tributária a que estão sujeitas as pessoas jurídicas, pelo menos no que diz respeito ao Imposto sobre a Renda.

Tendo em vista a natureza personalíssima da prestação de serviço a cargo da pessoa física do contribuinte, temos que a descrição dos fatos aponta a ocorrência de uma tentativa de ludibriar o fisco, em cujo cerne está o dolo de diminuir o pagamento do imposto de renda.

Ressalte-se que a principal questão repousa na NATUREZA PERSONALÍSSIMA do objeto dos contratos firmados, de que é titular individual a pessoa física do autuado. Criou-se um artifício para fazer parecer que o sujeito da relação jurídica não é o atleta, mas a pessoa jurídica intermediária.

De todo o exposto, pode-se concluir que a única finalidade da pessoa jurídica foi a de servir de intermediária para o repasse, por parte das fontes pagadoras

(entidades desportivas), da remuneração devida ao atleta, ou seja, a interposta pessoa jurídica foi usada para mascarar a verdadeira relação jurídica, com o objetivo de evasão fiscal, motivo por que foi aplicada multa de ofício qualificada.

(...)

Conforme demonstrado, apesar da alegada ausência de justificativas para a qualificação da multa, entendo que a prática adotada pelo recorrente, descrita nos autos, desabona tal alegação. A multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, é aplicável aos casos em que restar caracterizada uma das situações previstas nos artigos 71 a 73 da já citada Lei nº 4.502, de 1964, que definem sonegação, fraude e conluio. O artigo 72 define fraude como: *“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 imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento”*.

Nos autos, foi devidamente demonstrado que o autuado, de forma fraudulenta, simulou a existência de serviços prestados por pessoa jurídica com o intuito de acobertar o auferimento de rendimentos tributáveis, passando a declará-los como recebimento de lucros isentos, oriundos de sua empresa, sendo que o serviços prestados eram de atleta (jogador de basquete), não se tratando de cessão de direito de imagem como consignado nos acordos firmados com os contratantes.

Constatada assim, a prática de ação 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, com vistas à indevida redução do montante de tributo devido. Há elementos robustos nos autos para qualificação da multa, estando bem demonstrada a simulação, mediante criação de PJ para um contrato de prestação de serviços de atleta do basquete. Destaco o fato de que as alterações contratuais foram realizadas sob a supervisão de uma empresa de Assessoria Empresarial, o que afasta suposto desconhecimento, além de caracterizado conluio entre o atleta, a assessoria e o times de basquete, com vistas a indevida redução do imposto devido mediante simulação.

Reputo assim, como devidamente configurada, de forma individualizada, e comprovada, a conduta dolosa do contribuinte; inaplicável portanto, à espécie, o comando do § 1º-C, inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. **Não se trata, no presente caso, de uma simples**

apuração de omissão de receita ou de rendimentos, uma vez que houve todo um conjunto de ações concatenadas, praticadas pelo contribuinte e os tomadores de serviços, com assessoria especializada, voltadas à prática do ilícito tributário, mediante fraude, conluio e simulação. Vê-se que a fiscalização indicou que o contribuinte teria, de forma deliberada e por meio de interposta pessoa jurídica, mascarado a natureza dos rendimentos de forma artificial para obter vantagens tributárias.

Nesse sentido, destaco a abertura de pessoa jurídica para efeito de dissimular a relação de emprego, alterações no objeto social, assinatura de contratos de cessão de direito de imagem e emissão de notas fiscais, tudo com vistas a ocultar a real natureza e circunstâncias dos valores recebidos em decorrência de vínculo empregatício e reduzir a carga tributária dos envolvidos, Não se tratando de mera falta de declaração de tributos, ou de práticas menos engenhosas de sonegação, tais como, falta de assinatura de carteira, pagamento de valores “por fora”, entre outros.

Clara assim, a simulação voltada para descaracterização da real natureza dos rendimentos recebidos, qual seja, serviços prestados pelo próprio atleta (o recorrente) vinculados às suas atividades na suposta contratante. Repiso o fato de que, para as práticas fraudulentas o autuado ainda se valeu de serviços de empresa de consultoria empresarial, de forma que, partilhando do entendimento adotado pela fiscalização e ratificado no julgamento de piso, tenho como presentes as circunstâncias qualificadoras da multa, previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, à vista das ações adotadas pelo contribuinte, em conluio com terceiros, voltadas à prática do ilícito tributário mediante fraude, conluio e simulação.

Finalmente, ainda no que concerne à multa qualificada, há que se aplicar a redução da penalidade de 150% para 100%, tendo em vista a inclusão do inc. VI ao § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 14.689, de 2023.

O referido dispositivo legal promoveu a alteração do percentual da multa qualificada (redução de 150% para 100%), trata-se assim, de aplicação do princípio da retroatividade benéfica, insculpido no art. 106, inc. II, do CTN.

Conclusão

Nesses termos, voto por dar provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa qualificada a 100%, em razão da aplicação do princípio da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sáteles