ESTADO DO ACRE
Secretaria de Estado da Fazenda
Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais

ACÓRDÃO Nº	375/2025
PROCESSO Nº	2018/90/18587
RECORRENTE:	GORETTI COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.
ADVOGADOS:	RENATA LUCIANA MORAES – OAB/MT 13.096-B, JOSÉ RENATO MIGLIOLI CORDOVEZ – OAB/SP 354.582 E CARLOS ROBERTO DE CUNTO MONTENEGRO – OAB/MT 11.903-A
RECORRIDO:	DIRETOR DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
PROCURADOR DO ESTADO:	LUÍS RAFAEL MARQUES DE LIMA
RELATOR:	LUIZ ANTÔNIO PONTES SILVA
DATA DE PUBLICAÇÃO:	

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS ANTECIPADO. TERMOS DE APREENSÃO E DEPÓSITO (TAD) E NOTIFICAÇÕES ESPECIAIS. CRÉDITO NÃO ESCRITURAL COMPROVADO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. PREVALÊNCIA DO DIREITO MATERIAL SOBRE A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. VEDAÇÃO AO ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA DO ERÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. EXTINÇÃO INTEGRAL DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL POR COMPENSAÇÃO. SALDO CREDOR REMANESCENTE RECONHECIDO EM FAVOR DO CONTRIBUINTE. INAPLICABILIDADE DA MULTA PUNITIVA. AUSÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO PELA INEXISTÊNCIA DE IMPOSTO DEVIDO. CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA RECONHECIDO EM ANÁLISE SUBSIDIÁRIA. LIMITAÇÃO AO VALOR NOMINAL DO TRIBUTO. CANCELAMENTO INTEGRAL DA PENALIDADE PECUNIÁRIA. RECURSO PROVIDO.

A análise do presente recurso voluntário exige uma abordagem minuciosa sobre a natureza jurídica dos pagamentos antecipados de ICMS no Estado do Acre e a delimitação constitucional do poder sancionatório do Fisco em matéria de multas punitivas. Vislumbra-se, de plano, que o pleito do Recorrente encontra amparo na legislação infraconstitucional e nos princípios basilares do Direito Tributário, conforme detalhada explanação.

I. Da Natureza do Crédito e o Princípio da Verdade Material

O ponto de inflexão na presente discussão reside na correta valoração da prova de pagamento em face da alegada falha na escrituração fiscal. O cerne da argumentação da Decisão recorrida é o formalismo: o crédito não foi apropriado na EFD ou no DAM e, portanto, não poderia ser reconhecido. Este entendimento, embora tecnicamente defensável sob a ótica da exigência da obrigação acessória, revela-se insustentável quando confrontado com o direito material tributário e o princípio do não enriquecimento sem causa do Erário.

I.I. Da Distinção entre Crédito Escritural e Pagamento Antecipado

É fundamental, como bem salientado no Parecer da Procuradoria Fiscal, distinguir a natureza do crédito tributário em tela. Diferentemente do crédito escritural ordinário, decorrente da aplicação do princípio da não cumulatividade (arts. 23 e 24 da Lei Complementar nº 87/96), cuja apuração depende intrinsecamente da manutenção regular dos livros fiscais e do lançamento por homologação, o crédito, ora pleiteado, deriva de um pagamento compulsório e antecipado de ICMS, materializado por meio de Termos de Apreensão e Depósito (TAD) e Notificações Especiais (fls. 344/625), sendo, portanto, um crédito não escritural.

O recolhimento do ICMS na entrada da mercadoria (antecipação sem substituição tributária, conforme previsto

no Art. 96 do Decreto Estadual nº 008/98) constitui uma exigência fiscal legítima, mas que não encerra o ciclo de tributação. O valor pago nesses documentos (TAD/Notificações) representa um adiantamento do imposto que seria devido posteriormente, quando da saída da mercadoria. O contribuinte tem o direito subjetivo de abater este valor do ICMS apurado no período subsequente para evitar a incidência bitributária. Este pagamento configura uma relação jurídica de crédito do contribuinte para com o Fisco, passível de compensação ou ressarcimento.

I.II. Da Desnecessidade de Escrituração Prévia no Lançamento de Ofício

Apesar da legislação estadual, visando o mecanismo de lançamento por homologação, exigir a escrituração para o abatimento imediato (art. 96, § 3º, Dec. 008/98), a ausência de tal formalidade não pode prevalecer sobre a prova material de que o dinheiro (o ICMS antecipado) já ingressou nos cofres públicos. A falha na escrituração (obrigação acessória) sujeita o contribuinte à penalidade própria por descumprimento formal, mas não pode, sob pena de enriquecimento sem causa do Estado, implicar a perda do direito de utilizar um pagamento comprovadamente efetuado para extinguir o mesmo tributo exigido posteriormente.

O Auto de Infração nº 08.736/2016 constitui um lançamento de ofício, momento em que o Fisco, em reexame dos fatos geradores, supera a inércia do contribuinte no lançamento por homologação. Nessa fase de constituição definitiva do crédito, a autoridade julgadora deve buscar a verdade material dos fatos, confrontando a exigência com todos os elementos de prova existentes no processo.

Resta comprovado que o valor de R$ 153.487,73 foi pago a título de ICMS que o Fisco busca cobrar no mesmo período de apuração, devendo ser integralmente reconhecido para fins de compensação.

Ademais, a aplicação por analogia do Art. 10 da Lei Complementar nº 87/96 e do Art. 26 da Lei Complementar Estadual nº 55/97, como sugerido pela Procuradoria, reforça o entendimento. Estes dispositivos, criados para assegurar a restituição em casos de substituição tributária em que o fato gerador presumido não se realiza, permitem que, mediante a ausência de deliberação do Fisco em prazo razoável, o contribuinte se credite do valor. Se tal mecanismo é aplicável para a restituição de imposto pago a maior em regime de substituição (consoante art. 150, §7º, da CF/88, e RE 593.849), com muito mais razão ele deve ser aplicado no caso presente, em que se trata do mesmo imposto pago antecipadamente e cuja prova de recolhimento é inequívoca. Dessa forma, o Fisco não pode exigir duas vezes o mesmo imposto materialmente pago. O direito do Recorrente à compensação dos R$ 153.487,73 comprovadamente recolhidos impõe-se de forma absoluta.

II. Da Extinção da Obrigação Principal por Compensação

Realizada a compensação dos valores, como se determina, verifica-se o seguinte cenário financeiro do Auto de Infração nº 08.736/2016 que o valor dos pagamentos antecipados devidamente comprovados (R$ 153.487,73) é notoriamente superior ao valor do imposto principal lançado (R$ 135.577,79). A compensação após as devidas apurações resulta, portanto, na extinção integral do crédito tributário principal lançado neste Auto de Infração, conforme preceitua o art. 156, inciso II, do CTN.

A extinção do crédito tributário principal (o ICMS devido) é a premissa para a análise da multa.

III. Da Inaplicabilidade da Multa Punitiva

A multa imposta ao Recorrente foi a penalidade de 100% sobre o "valor do imposto devido" (Art. 61, III, item 1,

da LC 55/97), aplicada por omissão no registro de operações, o que, logicamente, implicou a omissão no recolhimento.

A penalidade pecuniária por infração à legislação tributária decorrente da falta de pagamento do tributo (inadimplemento) ou da omissão de operações (art. 113, § 3º, do CTN) tem íntima vinculação com a existência da obrigação principal. Se o ICMS devido, em virtude da compensação administrativa com valores previamente recolhidos, for reduzido a zero, não há mais "imposto devido" como base de cálculo para a multa punitiva correlata à omissão de recolhimento. A compensação retroage para o momento da ocorrência dos fatos geradores e, ao ser homologada nesta via administrativa, confirma que a arrecadação correspondente ao valor principal já havia sido realizada pelo Estado.

Portanto, como o imposto principal de R$ 135.577,79 é integralmente extinto pela compensação, a multa que se fundamenta no montante desse imposto e visa punir a omissão de seu recolhimento também deve ser integralmente cancelada.

A obrigação acessória de escrituração (cuja inobservância poderia gerar uma multa formal de valor fixo) não se confunde com esta multa material, que é de 100% sobre o imposto. Não existindo imposto devido, não existe base de cálculo para esta penalidade.

IV. Análise Subsidiária do Caráter Confiscatório da Multa

Embora o cancelamento integral da multa seja a conclusão direta da compensação do principal, faz-se necessária uma análise subsidiária, em respeito ao pleito do Recorrente e à tese desenvolvida pela Procuradoria Fiscal, acerca do limite constitucional da penalidade.

O valor da multa lançada foi de R$ 141.789,78, excedendo o valor nominal do imposto devido, que é de R$ 135.577,79. Tal disparidade somente ocorre se, para o cálculo da multa de 100%, o Fisco utilizou uma base de cálculo que incluía acréscimos legais (juros de mora e, talvez, multa moratória do imposto).

O Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que a multa punitiva que excede 100% do valor do tributo constitui confisco e viola o art. 150, IV, da Constituição Federal, por desvirtuar o caráter sancionatório e pedagógico da penalidade.

O art. 112 do Código Tributário Nacional impõe que a lei tributária que define infrações ou comina penalidades deve ser interpretada de maneira mais favorável ao Contribuinte em caso de dúvida, especialmente quanto à "natureza ou extensão de seus efeitos" (inciso II). Havendo ambiguidade na expressão "valor do imposto devido" contida no art. 61, III, item 1, da LC 55/97, a interpretação mais favorável, e a única compatível com a vedação ao confisco, é aquela que limita a base de cálculo da multa ao valor nominal do tributo, excluindo-se qualquer acréscimo moratório.

A própria multa, uma vez lançada como obrigação principal de natureza pecuniária, está sujeita aos juros de mora e atualização legal subsequentes, conforme consolidado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, como corretamente observado no Parecer PGE. Não é razoável e nem legítimo que os acréscimos moratórios, que visam indenizar o Erário pelo atraso, sejam incorporados a priori à base de cálculo da multa punitiva, o que resulta no incremento artificial do valor da penalidade e na consequente violação do limite constitucional do não confisco.

Portanto, mesmo que a compensação fosse parcial ou rejeitada, este Conselho Administrativo estaria compelido a reduzir a multa ao patamar máximo de R$ 135.577,79. Contudo, em virtude da extinção total da obrigação principal por compensação, afasta-se a necessidade de se discutir o limite da multa, determinando-se o seu cancelamento integral.

IV. Dispositivo

Pelo exposto e adiro integralmente aos fundamentos jurídicos desenvolvidos no Parecer/PGE/PF nº 34/2023, este Conselheiro Relator vota no sentido de dar provimento integral ao Recurso Voluntário interposto por GORETTI COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA. para reformar a Decisão nº 921/2018 da DIAT, determinando:

1. Quanto ao Imposto Principal: Declarar a validade da compensação dos valores comprovadamente pagos a título de ICMS antecipado (TAD/Notificações Especiais), no montante de R$ 153.487,73 (cento e cinquenta e três mil, quatrocentos e oitenta e sete reais e setenta e três centavos), com o valor do imposto principal apurado no Auto de Infração nº 08.736/2016 (R$ 135.577,79). A compensação resulta em um novo valor de ICMS a recolher mensal ou a compensar no mês subsequente, havendo no final das apurações mensais saldo credor, resulta na extinção integral do crédito tributário principal, nos termos do art. 156, II, do Código Tributário Nacional.

2. Quanto ao Excedente: Reconhecer que o Recorrente possui um saldo credor de ICMS no valor de R$ 17.909,94 (dezessete mil, novecentos e nove reais e noventa e quatro centavos), resultante do excedente do pagamento antecipado sobre o valor do imposto devido, devendo a autoridade fiscal proceder ao seu reconhecimento, nos termos da legislação devendo ser apurado o valor mensal conforme referenciado no item 1.

3. Quanto à Multa Punitiva: Deve a multa pecuniária punitiva lançada no Auto de Infração nº 08.736/2016, no valor de R$ 141.789,78, em virtude da revisão da obrigação principal correspondente por compensação do imposto previamente recolhido, havendo saldo credor, não cabe a aplicação da penalidade.

4. Determinação Final: Determinar que a autoridade fiscal competente promova a revisão do Auto de Infração nº 08.736/2016 e a subsequente comunicação ao Contribuinte sobre o reconhecimento do saldo devedor ou credor remanescente para os procedimentos de uso futuro ou restituição.

3. Recurso voluntário provido. Decisão por maioria.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que é recorrente GORETTI COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA., ACORDAM os membros do Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais, por maioria de votos, decidem pelo provimento do recurso voluntário, tudo nos termos do voto do Relator, que é parte integrante deste julgado. Divergente os julgadores João Tadeu de Moura e Marcos Antônio Maciel Rufino. Participaram do julgamento os seguintes membros: Carlos Holberque Uchoa Sena (Presidente, em exercício), Luiz Antônio Pontes Silva (Relator), Marcos Antônio Maciel Rufino, Antônio Raimundo Silva de Almeida, Solange Maria Chalub Bandeira Teixeira, João Tadeu de Moura e Maira Vasconcelos da Silva. Presente, ainda, o Procurador do Estado Luís Rafael Marques de Lima. Sala das Sessões, Rio Branco, Capital do Estado do Acre, 18 de dezembro de 2025.

Carlos Holberque Uchoa Sena
Presidente, em exercício

Luiz Antônio Pontes Silva
Relator

Luís Rafael Marques de Lima
Procurador do Estado

ESTADO DO ACRE
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS

Processo Administrativo Tributário nº 2018/90/18587 - RECURSO VOLUNTÁRIO
RECORRENTE: GORETTI COMÉRCIO DE CONFECÇÃO LTDA
ADVOGADOS: Carlos Roberto de Cunto Montenegro OAB/AC 11.903-A, José Renato Miglioli Cordovez OAB/AC 354.582, Alexsander Daladier P. Santos OAB/MT 12.733
RECORRIDO: DIRETOR DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
PROCURADOR DE ESTADO: Luís Rafael Marques de Lima
RELATOR: Luiz Antonio Pontes Silva

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por GORETTI COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA. (doravante "Recorrente"), pessoa jurídica contribuinte do ICMS, em face da Decisão nº 921/2018 (fl. 283), proferida pela Diretoria de Administração Tributária (DIAT) da Secretaria de Estado da Fazenda (SEFAZ), que manteve a exigência fiscal integralmente lançada por meio do Auto de Infração nº 08.736/2016.

O Auto de Infração nº 08.736/2016 foi lavrado em decorrência de procedimento fiscal que apurou a omissão de registro de operações ou prestações tributadas pelo ICMS, capitulada como infração no Art. 61, inciso III, alínea "a", da Lei Complementar Estadual nº 55/97. O período fiscalizado compreende os fatos geradores ocorridos entre janeiro e dezembro de 2016. Conforme retificação promovida pelos auditores e acolhida pela Procuradoria Fiscal (fl. 960 do processo digital anexo), o crédito tributário foi constituído nos seguintes valores: **Obrigação Principal (ICMS Devido): R$ 135.577,79**; e **Multa Pecuniária Punitiva (100%): R$ 141.789,78**.

Em sua defesa administrativa, reiterada neste Recurso Voluntário, o Recorrente suscitou dois pleitos principais. Primeiro, argumentou que o Fisco desconsiderou a existência de pagamentos de ICMS efetuados de forma antecipada no período fiscalizado. O contribuinte comprovou, mediante a apresentação de diversos Documentos de Arrecadação Estadual (DAEs) relativos a Termos de Apreensão e

Depósito (TAD) e Notificações Especiais (fls. 341-936), o recolhimento de ICMS na entrada das mercadorias, totalizando a monta de R$ 153.487,73 (cento e cinquenta e três mil, quatrocentos e oitenta e sete reais e setenta e três centavos), valor que deveria ser compensado com o imposto principal lançado no Auto de Infração (fl. 942 do processo digital).

O segundo pleito consistiu na alegação de que a multa pecuniária aplicada (R$ 141.789,78) possuía caráter confiscatório, visto que seu montante ultrapassava o valor da obrigação principal tributária corrigida (R$ 135.577,79), violando o princípio do não confisco (Art. 150, IV, da CF/88). O Recorrente indicou que o método de cálculo da penalidade, ao incorporar acréscimos moratórios à base de cálculo do imposto devido, inflacionou indevidamente o valor da multa.

A Decisão de primeira instância indeferiu a pretensão de compensação sob a fundamentação de que o direito ao creditamento do ICMS antecipado estaria vinculado ao cumprimento da obrigação acessória de escrituração regular na Escrituração Fiscal Digital (EFD) e no Demonstrativo de Apuração Mensal (DAM), fato que o Recorrente não teria observado, uma vez que seus registros estavam "zerados" para o período questionado.

Em atenção ao Art. 41 do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes do Estado do Acre (CONCEA), os autos foram remetidos à Procuradoria Fiscal. O Parecer/PGE/PF nº 34/2023 (fls. 941/963) acolheu integralmente a argumentação do Contribuinte, manifestando-se pela possibilidade de compensação administrativa do ICMS antecipado e pela redução da multa punitiva por violação ao princípio do não confisco. O referido parecer foi devidamente aprovado pela Procuradoria Geral do Estado do Acre (fls. 964/967).

Este Relatório resume a controvérsia e os argumentos aduzidos pelas partes e pela Procuradoria Estatal.

Rio Branco, Acre, 19 de novembro de 2025.

Luiz Antonio Pontes Silva
Relator
Tribunal Administrativo Tributário do Estado do Acre

ESTADO DO ACRE
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS

Processo Administrativo Tributário nº 2018/90/18587 - RECURSO VOLUNTÁRIO
RECORRENTE: Goretti Comércio de Confecção Ltda
ADVOGADOS: Carlos Roberto de Cunto Montenegro OAB/AC 11.903-A, José Renato Miglioli Cordovez OAB/AC 354.582, Alexsander Daladier P. Santos OAB/MT 12.733
RECORRIDO: DIRETOR DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
PROCURADOR DE ESTADO: Luís Rafael Marques de Lima
RELATOR: Luiz Antonio Pontes Silva

VOTO

A análise do presente Recurso Voluntário exige uma abordagem minuciosa sobre a natureza jurídica dos pagamentos antecipados de ICMS no Estado do Acre e a delimitação constitucional do poder sancionatório do Fisco em matéria de multas punitivas. Vislumbra-se, de plano, que o pleito do Recorrente encontra amparo na legislação infraconstitucional e nos princípios basilares do Direito Tributário, conforme detalhada explanação.

I. Da Natureza do Crédito e o Princípio da Verdade Material

O ponto de inflexão na presente discussão reside na correta valoração da prova de pagamento em face da alegada falha na escrituração fiscal. O cerne da argumentação da Decisão recorrida é o formalismo: o crédito não foi apropriado na EFD ou no DAM e, portanto, não poderia ser reconhecido. Este entendimento, embora tecnicamente defensável sob a ótica da exigência da obrigação acessória, revela-se insustentável quando confrontado com o direito material tributário e o princípio do não enriquecimento sem causa do Erário.

I.I. Da Distinção entre Crédito Escritural e Pagamento Antecipado

É fundamental, como bem salientado no Parecer da Procuradoria Fiscal, distinguir a natureza do crédito tributário em tela. Diferentemente do crédito escritural ordinário, decorrente da aplicação do princípio da não cumulatividade (Arts. 23 e 24 da Lei Complementar nº 87/96), cuja apuração depende intrinsecamente da manutenção regular dos livros fiscais e do lançamento por homologação, o crédito ora pleiteado deriva de um pagamento compulsório e antecipado de ICMS, materializado por meio de Termos de Apreensão e Depósito (TAD) e Notificações Especiais (fls. 344/625), sendo, portanto, um crédito **não escritural**.

O recolhimento do ICMS na entrada da mercadoria (antecipação sem substituição tributária, conforme previsto no Art. 96 do Decreto Estadual nº 008/98) constitui uma exigência fiscal legítima, mas que não encerra o ciclo de tributação. O valor pago nesses documentos (TAD/Notificações) representa um adiantamento do imposto que seria devido posteriormente, quando da saída da mercadoria. O contribuinte tem o direito subjetivo de abater este valor do ICMS apurado no período subsequente para evitar a incidência bitributária. Este pagamento configura uma relação jurídica de crédito do contribuinte para com o Fisco, passível de compensação ou ressarcimento.

I.II. Da Desnecessidade de Escrituração Prévia no Lançamento de Ofício

Apesar da legislação estadual, visando o mecanismo de lançamento por homologação, exigir a escrituração para o abatimento imediato (Art. 96, § 3º, Dec. 008/98), a ausência de tal formalidade não pode prevalecer sobre a prova material de que o dinheiro (o ICMS antecipado) já ingressou nos cofres públicos. A falha na escrituração (obrigação acessória) sujeita o contribuinte à penalidade própria por descumprimento formal, mas não pode, sob pena de enriquecimento sem causa do Estado, implicar a perda do direito de utilizar um pagamento comprovadamente efetuado para extinguir o mesmo tributo exigido posteriormente.

O Auto de Infração nº 08.736/2016 constitui um lançamento de ofício, momento em que o Fisco, em reexame dos fatos geradores, supera a inércia do Contribuinte no lançamento por homologação. Nessa fase de constituição definitiva do crédito, a autoridade julgadora deve buscar a **verdade material** dos fatos, confrontando a exigência com todos os elementos de prova existentes no processo. Resta comprovado que o valor de R$ 153.487,73 foi pago a título de ICMS que o Fisco busca cobrar no mesmo período de apuração, devendo ser integralmente reconhecido para fins de compensação.

Ademais, a aplicação por analogia do Art. 10 da Lei Complementar nº 87/96 e do Art. 26 da Lei Complementar Estadual nº 55/97, como sugerido pela Procuradoria, reforça o entendimento. Estes dispositivos, criados para assegurar a restituição em casos de substituição tributária em que o fato gerador presumido não se realiza, permitem que, mediante a ausência de deliberação do Fisco em prazo razoável, o contribuinte se credite do valor. Se tal mecanismo é aplicável para a restituição de imposto pago a maior em regime de substituição (consoante Art. 150, §7º, da CF/88, e RE 593.849), com muito mais razão ele deve ser aplicado no caso presente, em que se trata do mesmo imposto pago antecipadamente e cuja prova de recolhimento é inequívoca.

Dessa forma, o Fisco não pode exigir duas vezes o mesmo imposto materialmente pago. O direito do Recorrente à compensação dos R$ 153.487,73 comprovadamente recolhidos impõe-se de forma absoluta.

II. Da Extinção da Obrigação Principal por Compensação

Realizada a compensação dos valores, como se determina, verifica-se o seguinte cenário financeiro do Auto de Infração nº 08.736/2016:

Natureza da Obrigação	Valor Lançado (Principal)	Valor Pago (a compensar)	Saldo Devido (Extinção)
ICMS (Obrigação Principal)	R$ 135.577,79	R$ 153.487,73	R$ 0,00

O valor dos pagamentos antecipados devidamente comprovados (R$ 153.487,73) é notoriamente superior ao valor do imposto principal lançado (R$ 135.577,79). A compensação após as devidas apurações resulta, portanto, na **extinção integral** do crédito tributário principal lançado neste Auto de Infração, conforme preceitua o Art. 156, inciso II, do CTN.

A extinção do crédito tributário principal (o ICMS devido) é a premissa para a análise da multa.

III. Da Inaplicabilidade da Multa Punitiva

A multa imposta ao Recorrente foi a penalidade de 100% sobre o "valor do imposto devido" (Art. 61, III, item 1, da LC 55/97), aplicada por omissão no registro de operações, o que, logicamente, implicou a omissão no recolhimento.

A penalidade pecuniária por infração à legislação tributária decorrente da falta de pagamento do tributo (inadimplemento) ou da omissão de operações (Art. 113, § 3º, do CTN) tem íntima vinculação com a existência da obrigação principal. Se o ICMS devido, em virtude da compensação administrativa com valores previamente recolhidos, for reduzido a zero, não há mais "imposto devido" como base de cálculo para a multa punitiva correlata à omissão de recolhimento. A compensação retroage para o momento da ocorrência dos fatos geradores e, ao ser homologada nesta via administrativa, confirma que a arrecadação correspondente ao valor principal já havia sido realizada pelo Estado.

Portanto, como o imposto principal de R$ 135.577,79 é integralmente extinto pela compensação, a multa que se fundamenta no montante desse imposto e visa punir a omissão de seu recolhimento também deve ser integralmente cancelada.

A obrigação acessória de escrituração (cuja inobservância poderia gerar uma multa formal de valor fixo) não se confunde com esta multa material, que é de 100% sobre o imposto. Não existindo imposto devido, não existe base de cálculo para esta penalidade.

IV. Análise Subsidiária do Caráter Confiscatório da Multa

Embora o cancelamento integral da multa seja a conclusão direta da compensação do principal, faz-se necessária uma análise subsidiária, em respeito ao pleito do Recorrente e à tese desenvolvida pela Procuradoria Fiscal, acerca do limite constitucional da penalidade.

O valor da multa lançada foi de R$ 141.789,78, excedendo o valor nominal do imposto devido, que é de R$ 135.577,79. Tal disparidade somente ocorre se, para o cálculo da multa de 100%, o Fisco utilizou uma base de cálculo que incluía acréscimos legais (juros de mora e, talvez, multa moratória do imposto).

O Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que a multa punitiva que excede 100% do valor do tributo constitui confisco e viola o Art. 150, IV, da Constituição Federal, por desvirtuar o caráter sancionatório e pedagógico da penalidade.

O Art. 112 do Código Tributário Nacional impõe que a lei tributária que define infrações ou comina penalidades deve ser interpretada de maneira mais favorável ao Contribuinte em caso de dúvida, especialmente quanto à "natureza ou extensão de seus efeitos" (inciso II). Havendo ambiguidade na expressão "valor do imposto devido" contida no Art. 61, III, item 1, da LC 55/97, a interpretação mais favorável, e a única compatível com a vedação ao confisco, é aquela que limita a base de cálculo da multa ao valor nominal do tributo, excluindo-se qualquer acréscimo moratório.

A própria multa, uma vez lançada como obrigação principal de natureza pecuniária, está sujeita aos juros de mora e atualização legal subsequentes, conforme consolidado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, como corretamente observado no Parecer PGE. Não é razoável e nem legítimo que os acréscimos moratórios, que visam indenizar o Erário pelo atraso, sejam incorporados *a priori* à base de cálculo da multa punitiva, o que resulta no incremento artificial do valor da penalidade e na consequente violação do limite constitucional do não confisco.

Portanto, mesmo que a compensação fosse parcial ou rejeitada, este Conselho Administrativo estaria compelido a reduzir a multa ao patamar máximo de R$ 135.577,79. Contudo, em virtude da extinção total da obrigação principal por compensação, afasta-se a necessidade de se discutir o limite da multa, determinando-se o seu cancelamento integral.

IV. Dispositivo

Em face de todo o exposto, e acolhendo as conclusões lógicas e jurídicas desenvolvidas no Parecer/PGE/PF nº 34/2023, este Conselheiro Relator vota no sentido de dar **PROVIMENTO INTEGRAL** ao Recurso Voluntário interposto por GORETTI COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA para reformar a Decisão nº 921/2018 da DIAT, determinando:

1. **Quanto ao Imposto Principal:** Declarar a validade da compensação dos valores comprovadamente pagos a título de ICMS antecipado (TAD/Notificações Especiais), no montante de R$ 153.487,73 (cento e cinquenta e três mil, quatrocentos e oitenta e sete reais e setenta e três centavos), com o valor do imposto principal apurado no Auto de Infração nº 08.736/2016 (R$ 135.577,79). A compensação resulta em um novo valor de ICMS a recolher mensal ou a compensar no mês subsequente, havendo no final das apurações mensais saldo credor, resulta na **extinção integral** do crédito tributário principal, nos termos do Art. 156, II, do Código Tributário Nacional.

2. **Quanto ao Excedente:** Reconhecer que o Recorrente possui um saldo credor de ICMS no valor de R$ 17.909,94 (dezessete mil, novecentos e nove reais e noventa e quatro centavos), resultante do excedente do pagamento antecipado sobre o valor do imposto devido, devendo a autoridade fiscal proceder ao seu

reconhecimento, nos termos da legislação devendo ser apurado o valor mensal conforme referenciado no item 1.

3. **Quanto à Multa Punitiva:** Deve a multa pecuniária punitiva lançada no Auto de Infração nº 08.736/2016, no valor de R$ 141.789,78, em virtude da revisão da obrigação principal correspondente por compensação do imposto previamente recolhido, havendo saldo credor, não cabe a aplicação da penalidade.

4. **Determinação Final:** Determinar que a autoridade fiscal competente promova a revisão do Auto de Infração nº 08.736/2016 e a subsequente comunicação ao Contribuinte sobre o reconhecimento do saldo devedor ou credor remanescente para os procedimentos de uso futuro ou restituição.

É o Voto.

Rio Branco, Acre, 19 de novembro de 2025.

Luiz Antonio Pontes Silva

Conselheiro Relator do Tribunal Administrativo Tributário do Estado do Acre

ESTADO DO ACRE
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS

Processo Administrativo Tributário nº 2018/90/18587 - RECURSO VOLUNTÁRIO
RECORRENTE: Goretti Comércio de Confecção Ltda.
ADVOGADOS: Carlos Roberto de Cunto Montenegro OAB/AC 11.903-A, José Renato Miglioli Cordovez OAB/AC 354.582, Alexsander Daladier P. Santos OAB/MT 12.733
RECORRIDO: Diretor de Administração Tributária
PROCURADOR DE ESTADO: Luís Rafael Marques de Lima
RELATOR: Luiz Antonio Pontes Silva

VOTO DE VISTA

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte **GORETTI COMÉRCIO DE CONFECÇÃO LTDA.**, já qualificada nos autos, em face da decisão de nº 921/2018, da lavra da Diretoria de Administração Tributária, que julgou pela manutenção do auto de infração e notificação fiscal de nº 08.736/2016.

Na sessão de julgamento do dia 19 de novembro de 2025, o ilustre Relator Luiz Antonio Pontes Silva votou pelo provimento do recurso voluntário, nos seguintes termos:

> "...
> Pelo exposto e adiro integralmente aos fundamentos jurídicos desenvolvidos no Parecer/PGE/PF nº 34/2023, este Conselheiro Relator vota no sentido de dar **PROVIMENTO INTEGRAL** ao Recurso Voluntário interposto por GORETTI COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA. para reformar a Decisão nº 921/2018 da DIAT, determinando:
> **1. Quanto ao Imposto Principal**: Declarar a validade da compensação dos valores comprovadamente pagos a título de ICMS antecipado (TAD/Notificações Especiais), no montante de R$ 153.487,73 (cento e cinquenta e três mil, quatrocentos e oitenta e sete reais e setenta e três centavos), com o valor do imposto principal apurado no Auto de Infração nº 08.736/2016 (R$ 135.577,79). A compensação resulta em um novo valor de ICMS a recolher mensal ou a compensar no mês subsequente, havendo no final das apurações mensais saldo credor, resulta na extinção integral do crédito tributário principal, nos termos do Art. 156, II, do Código Tributário Nacional.
> **2. Quanto ao Excedente:** Reconhecer que o Recorrente possui um saldo credor de ICMS no valor de R$ 17.909,94 (dezessete mil, novecentos e nove reais e noventa e quatro centavos), resultante do excedente do pagamento antecipado sobre o valor do imposto devido, devendo a autoridade fiscal proceder ao seu reconhecimento, nos termos da legislação devendo ser apurado o valor mensal conforme referenciado no item 1.
> **3. Quanto à Multa Punitiva:** Deve a multa pecuniária punitiva lançada no Auto de Infração nº 08.736/2016, no valor de R$ 141.789,78, em virtude da revisão da obrigação principal correspondente por compensação do imposto previamente recolhido, havendo saldo credor, não cabe a aplicação da penalidade.
> **4. Determinação Final:** Determinar que a autoridade fiscal competente promova a revisão do Auto de Infração nº 08.736/2016 e a subsequente comunicação ao Contribuinte sobre o reconhecimento do saldo devedor ou credor remanescente para os procedimentos de uso futuro ou restituição.
> ..." (com destaques no original)

Para uma melhor análise do caso pedi vista dos autos.

Com o devido respeito, entendo que há a necessidade da apuração do respectivo saldo a recolher ou a compensar no mês subsequente, conforme previsão do Decreto Estadual nº 008/98 em seu art. 96, §§ 2º e 3º, onde reduz o valor do imposto apurado na emissão dos documentos fiscais o valor pago antecipadamente, apurando um valor a recolher, ou a compensar no mês subsequente. Confira-se:

> Art. 96. Nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização não sujeitas ao regime de substituição tributária ou ao diferencial de alíquotas, será exigida a antecipação parcial do ICMS mediante a aplicação dos seguintes percentuais sobre o valor da operação:
>
> ...
>
> § 2º A antecipação prevista neste artigo não encerra as demais fases de tributação.
>
> § 3º O imposto cobrado por antecipação na forma do caput deste artigo será registrado como outros créditos do período de apuração em que ocorrer seu efetivo recolhimento.

Para exemplificar a compensação citada foi elaborada a planilha abaixo, observada a necessidade de validação dos valores apresentados pela autoridade fiscal competente, na forma do art. 142, do Código Tributário Nacional.

Mês/Ano	Saldo Credor Anterior	ICMS AINF	Valor Antecipado	Saldo a Pagar	Saldo Credor
jan/16	-	12.612,43	- 8.359,18	4.253,25	-
fev/16	-	12.910,74	- 4.531,46	8.379,28	-
mar/16	-	18.267,63	- 22.593,71	-	- 4.326,08
abr/16	- 4.326,08	14.531,68	- 23.293,65	-	- 13.088,05
mai/16	- 13.088,05	16.062,16	- 28.326,41	-	- 25.352,30
jun/16	- 25.352,30	20.385,05	- 22.640,13	-	- 27.607,38
jul/16	- 27.607,38	21.872,98	- 25.531,21	-	- 31.265,61
ago/16	- 31.265,61	18.935,29	- 21.010,04	-	- 33.340,36
Total 2016		**135.577,96**	**- 156.285,79**	**12.632,53**	

Notas Explicativas:

a) **Saldo Credor Anterior:** valor transportado do mês anterior, quando os créditos ultrapassaram o valor do imposto apurado;
b) **ICMS AINF:** valor apurado pelo fisco como devido e incluído no AINF como valor principal;
c) **Valor Antecipado:** valor apurado (a ser convalidado) dos pagamentos antecipados do ICMS pelo Recorrente;
d) **Saldo a Pagar:** valor a pagar do mês, após a compensação do valor antecipado e do saldo credor do mês anterior;
e) **Saldo Credor:** valor apurado quando o valor pago antecipadamente supera o valor do ICMS AINF, observado o crédito transportado do mês anterior.

Ademais, é necessária a escrituração em época própria em sua EFD (bloco E), na forma da legislação tributária pertinente, respeitado o prazo decadencial previsto no § 4º art. 150 do CTN.

Assim, acompanho parcialmente o voto original no sentido de dá provimento ao recurso voluntário, contudo, decido no sentido de determinar a autoridade fiscal competente promova o recálculo do crédito tributário remanescente, mantendo a multa no percentual máximo constitucionalmente aceito sobre o saldo do principal encontrado após a compensação efetivada, bem como a aplicação dos ajustes ou que se apure o saldo credor a ser escriturado pelo contribuinte em sua EFD e transportado para a competencia (mensal) subsequente e proceda com a ulterior intimação do contribuinte.

É o voto.

Rio Branco, Acre, 18 de dezembro de 2025.

João Tadeu de Moura

Julgador do Tribunal Administrativo Tributário do Estado do Acre