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

ACÓRDÃO Nº	376/2025
PROCESSO Nº	2018/90/18585
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 À BITRIBUTAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO. COMPENSAÇÃO PARCIAL DEFERIDA. ABATIMENTO DO IMPOSTO PRINCIPAL DEVIDO. SUBSISTÊNCIA DO SALDO REMANESCENTE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL SUJEITO AOS ACRÉSCIMOS LEGAIS. CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA PUNITIVA APLICADA. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 150, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXCESSO DO PATAMAR DE 100% PELA INCLUSÃO DE JUROS E MULTA MORATÓRIA NA BASE DE CÁLCULO DA PENALIDADE. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO SUJEITO PASSIVO NOS TERMOS DO ARTIGO 112 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. LIMITAÇÃO DA PENALIDADE AO VALOR NOMINAL DO TRIBUTO. DETERMINAÇÃO DE RECÁLCULO DA MULTA CONSTITUCIONAL SOBRE O SALDO DO PRINCIPAL APÓS A COMPENSAÇÃO. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

O presente Recurso Voluntário devolve a esta Corte Administrativa a análise aprofundada da correta aplicação da legislação material e formal tributária na constituição do crédito fiscal, confrontando a falha material com a prova de adimplemento, e balizando a penalidade pecuniária dentro dos limites constitucionais.

A tese central do Contribuinte, apoiada no parecer da Procuradoria, merece acolhimento, como se passa a demonstrar por fundamentos que capturam as nuanças do direito material tributário.

1. Da Análise Pormenorizada da Compensação do ICMS Antecipado

A primeira e mais crítica questão posta em exame é a recusa da autoridade fiscal de primeira instância em admitir a compensação dos valores de ICMS comprovadamente recolhidos pelo Contribuinte nos períodos fiscalizados (totalizando R$ 95.507,53), sob a alegação de que tais valores não foram regularmente escriturados na EFD/DAM, conforme impõe o Regulamento do ICMS (Decreto 008/98).

É imperativo, antes de tudo, diferenciar a natureza do crédito em questão. O ICMS, no contexto das operações de entrada de mercadorias no Estado do Acre sob o regime de antecipação (sem ser, em princípio, substituição tributária com encerramento de fase), representa um pagamento prévio em relação ao momento faturador final. O crédito correspondente não se enquadra na categoria de *crédito escritural padrão* decorrente da aplicação do princípio da não cumulatividade (art. 155, § 2º, I, da CF; e arts. 23 e 24 da LC 87/96), cuja apropriação depende estritamente da manutenção regular da escrita fiscal para fins de apuração do imposto em regime de homologação. Neste caso, os valores foram pagos não por iniciativa primária do contribuinte no exercício regular de sua apropriação (em que ele deveria preencher o DAM com os valores de débito e crédito), mas sim em decorrência de atos de fiscalização compulsórios de controle de fronteira ou postos fiscais, materializados nos Termos de Apreensão e Depósito (TAD) e nas Notificações Especiais.

Estes documentos representam, em essência, um lançamento de ofício *antecipado* do imposto que, conquanto

legalmente exigível na entrada da mercadoria no território estadual (Art. 96, Dec. 008/98), constitui um recolhimento que deve necessariamente ser abatido do montante total do imposto devido pelo Contribuinte quando da saída da mercadoria, garantindo assim que o tributo não incida em duplicidade e mantendo a coerência com o regime de apuração.

O cerne da contestação da Decisão de primeira instância reside na prevalência da forma sobre o fundo, da obrigação acessória sobre o direito material. A Decisão DIAT 920/2018 exige a *escrituração prévia* (obrigação acessória) como condição *indispensável* para o aproveitamento do crédito, citando inclusive que os DAMs do Contribuinte estavam "zerados". Contudo, o que se apura na fase recursal é o fato jurídico fundamental: a prova documental robusta de que o Contribuinte, GORETTI COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA, efetivamente desembolsou R$ 95.507,53 (noventa e cinco mil, quinhentos e sete reais e cinquenta e três centavos) para o Estado do Acre a título de ICMS que se busca cobrar novamente no Auto de Infração impugnado.

A falha na escrituração (ausência de lançamento na EFD) constitui, sem dúvida, um descumprimento de obrigação acessória, passível de penalidade própria. Entretanto, tal falha não tem o condão de anular o direito material do contribuinte de compensar o valor já pago para evitar a bitributação ou o recolhimento indevido. O princípio da verdade material em sede administrativa fiscal exige que o julgador busque a realidade dos fatos econômicos e financeiros, e a realidade factual é que o valor foi pago.

O Parecer da Procuradoria Fiscal nº 37/2023 desenvolve com acerto a analogia com os mecanismos de ressarcimento e compensação previstos para o imposto pago por substituição tributária que se revela excessivo ou indevido, invocando o art. 10 da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) e o Art. 26 da Lei Complementar Estadual nº 55/97.

Embora estes dispositivos tratem da substituição tributária *stricto sensu*, a lógica subjacente é a mesma: permitir que o contribuinte recupere ou compense valores que, por alguma razão superveniente ou formal, acabaram se tornando crédito em seu favor e estão em posse do Erário.

Portanto, não se pode admitir que o Fisco, após apurar o imposto devido e constituir o crédito de ofício (Auto de Infração), ignore os comprovantes de pagamento que ele próprio gerou (TAD/Notificações Especiais) apenas porque o contribuinte não lançou o crédito na EFD.

Em uma relação de direito material contra o Fisco, a compensação se impõe. O crédito em exame não se confunde com o crédito escritural sujeito à homologação tácita (art. 150, CTN); trata-se de um crédito decorrente de pagamento antecipado em favor do Estado, cuja existência é provada de forma inequívoca pelos recibos e DAEs juntados aos autos (fls. 311-591). Reconhecer a possibilidade de compensação, nesse cenário, é uma medida de justiça fiscal e de aderência absoluta ao regime constitucional e legal do ICMS.

Dessa forma, os comprovantes de pagamento que totalizam R$ 95.507,53 (noventa e cinco mil, quinhentos e sete reais e cinquenta e três centavos) devem ser utilizados para a imediata compensação com o valor principal do ICMS lançado no Auto de Infração nº 08.735/2016, que monta R$ 154.179,72 (cento e cinquenta e quatro mil, cento e setenta e nove reais e setenta e dois centavos), extinguindo-se o crédito tributário nesse montante, restando apenas o saldo remanescente do imposto principal a ser discutido e exigido.

2. Da Configuração do Confisco na Multa Punitiva Aplicada

O segundo ponto de insurgência do Recorrente refere-se à multa punitiva aplicada, no importe de R$ 171.189,20 (cento e setenta e um mil, cento e oitenta e nove reais e vinte centavos), em face de um imposto devido (obrigação principal) de R$ 154.179,72 (cento e cinquenta e quatro mil, cento e setenta e nove reais e setenta e dois centavos). O Contribuinte alega que o valor da multa excede o do principal, caracterizando o confisco, proibido pelo Art. 150, IV, da Constituição Federal.

O Auto de Infração baseou a penalidade no Art. 61, inciso III, alínea "a", da Lei Complementar Estadual nº 55/97, que impõe multa de "100% (cem por cento) do valor do imposto devido" pela omissão no registro. A interpretação da expressão "valor do imposto devido" é o que precipita a diferença entre o valor do principal (R$ 154.179,72) e o valor da multa (R$ 171.189,20).

Conforme explicitado no Parecer da Procuradoria Fiscal, a disparidade indica que o Fisco, ao calcular a multa, incluiu na base de cálculo da penalidade os acréscimos legais do imposto (juros e/ou multa moratória inerentes

ao principal), o que levou o montante da multa a exceder inclusive o patamar de 100% do valor nominal do tributo.

A jurisprudência sobre o tema é cristalina e robusta em balizar a multa punitiva para que não se transforme em confisco, estabelecendo o limite de 100% do valor do tributo principal como parâmetro de razoabilidade e proporcionalidade. Multas que ultrapassam tal limite assumem natureza patrimonial excessivamente onerosa e desvirtuam a função educativa e repressiva da penalidade, convertendo-se em instrumento confiscatório inadmissível.

No caso concreto, a penalidade imposta (R$ 171.189,20) é manifestamente superior ao imposto principal corrigido (R$ 154.179,72), mesmo antes da compensação.

Ademais, quando a lei tributária omite ou gera dúvida interpretativa sobre a base de cálculo de uma penalidade pecuniária, impera a aplicação do Art. 112, II, do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual, a lei que define penalidades deve ser interpretada de maneira mais favorável ao sujeito passivo.

Havendo dúvida se o "valor do imposto devido" para fins de cálculo da multa punitiva se refere ao montante nominal do imposto ou ao montante atualizado com acréscimos moratórios, a exegese mais favorável e que se harmoniza com o princípio do não confisco é aquela que restringe a base de cálculo da multa punitiva ao *valor nominal* do tributo principal, excluindo-se prévios acréscimos legais (juros de mora e multa moratória do tributo).

A multa punitiva visa reprimir a conduta ilícita (omissão de registro), sendo calculada como um percentual fixo sobre o tributo cuja exigência foi omitida. Por ser uma obrigação principal de natureza pecuniária, a multa, uma vez lançada, será submetida à sua própria atualização e incidência de juros de mora, a contar de sua constituição definitiva, conforme entendimento pacífico. Entretanto, não se pode aceitar que os juros de mora que incidem sobre o imposto principal, os quais têm caráter indenizatório pelo atraso no pagamento, sejam incorporados à base de cálculo da multa punitiva, inflacionando artificialmente o valor da penalidade e violando o limite constitucional protetor.

A apuração contábil demonstra claramente que a multa de R$ 171.189,20 (cento e setenta e um mil, cento e oitenta e nove reais e vinte centavos) representa mais do que 100% do principal de R$ 154.179,72 (cento e cinquenta e quatro mil, cento e setenta e nove reais e setenta e dois centavos). Portanto, mesmo que o legislador tenha previsto uma multa de 100%, a metodologia de cálculo empregada pelo Fisco, ao incluir acréscimos legais na base, tornou-a confiscatória ao ultrapassar o limite aceito de 100% do valor do imposto.

Dessa maneira, em estrita observância ao princípio do não confisco (Art. 150, IV, CF) e ao comando do Art. 112 do CTN, impõe-se a declaração de violação do limite constitucional, devendo a multa ser reduzida ao máximo permitido, qual seja, 100% do valor nominal do imposto, ou seja, R$ 154.179,72 (cento e cinquenta e quatro mil, cento e setenta e nove reais e setenta e dois centavos).

III. Do Dispositivo

Em face de todo o exposto, e acolhendo as conclusões lógicas e jurídicas do Parecer PGE/PF nº 37/2023, este Conselheiro Relator vota no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto por GORETTI COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA. para reformar a Decisão nº 920/2018 da DIAT, com as seguintes determinações:

1.**Quanto à compensação:** Declarar a validade da compensação dos valores comprovadamente pagos a título de ICMS antecipado (TAD/Notificações Especiais), no montante de R$ 95.507,53 (noventa e cinco mil, quinhentos e sete reais e cinquenta e três centavos), com o valor do imposto principal apurado no Auto de Infração nº 08.735/2016 (R$ 154.179,72). A autoridade fiscal deverá proceder com o abatimento do principal, restando devido o saldo remanescente do imposto de R$ 58.672,19 (cinquenta e oito mil, seiscentos e setenta e dois reais e dezenove centavos), sujeito aos acréscimos legais.

2. **Quanto à multa:** Declarar a violação ao princípio do não confisco (Art. 150, IV, CF) na aplicação da multa pecuniária, devendo a mesma ser reduzida ao limite de 100% (cem por cento) do valor nominal do imposto devido. Determina-se que a autoridade fiscal competente promova o recálculo do crédito tributário remanescente, aplicando a multa no percentual máximo constitucionalmente aceito sobre o saldo do principal encontrado após

a compensação efetivada, e proceda com a ulterior intimação do contribuinte.

Recurso voluntário parcialmente 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 parcial 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 2018/90/18585 - 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, pessoa jurídica devidamente qualificada nos autos, contra a Decisão nº 920/2018 (fls. 254/265) proferida pela Diretoria de Administração Tributária (DIAT) da Secretaria de Estado da Fazenda (SEFAZ), que julgou improcedente a Impugnação Administrativa apresentada pelo contribuinte, mantendo integralmente a exigência fiscal constante do Auto de Infração nº 08.735/2016.

A controvérsia reside fundamentalmente em duas premissas centrais suscitadas pelo Recorrente: a desconsideração de pagamentos de ICMS realizados de forma antecipada para fins de compensação com o crédito tributário lançado de ofício; e a alegada índole confiscatória da multa pecuniária imposta, requerendo a anulação ou redução da multa de 100% aplicada.

O Auto de Infração nº 08.735/2016 foi lavrado contra a Recorrente, GORETTI COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA., qualificando como infração a omissão do pagamento de imposto em decorrência da emissão e apuração incorreta, conforme Termo de Circunstanciado e planilhas em anexo, referente ao período de outubro de 2015 a dezembro de 2015, capitulada no Art. 61, inciso III, alínea "a" da Lei Complementar Estadual nº 55/97.

O Fisco apurou um montante de tributo principal devido de R$ 154.179,72 (cento e cinquenta e quatro mil, cento e setenta e nove reais e setenta e dois centavos) correspondente a soma do imposto devido (soma do ICMS, multa de mora e dos juros moratórios). Sobre este valor, foi aplicada a penalidade pecuniária de 100%

(cem por cento) sobre o imposto devido, que resultou em uma multa de R$ 171.189,20 (cento e setenta e um mil, cento e oitenta e nove reais e vinte centavos), totalizando a exigência fiscal em soma substancialmente elevada, ultrapassando o valor da obrigação principal.

A fiscalização, em seu procedimento (fls. 168/187, mencionadas na Decisão de primeira instância), constatou a ausência de registro dos créditos correspondentes à antecipação do ICMS na Escrituração Fiscal Digital (EFD) do contribuinte durante os períodos fiscalizados, que abrangem, conforme os documentos anexados (fls. 311-901) e a referência constante no relatório da Procuradoria, um conjunto de pagamentos realizados entre outubro de 2015 e agosto de 2016.

Em sua Impugnação Administrativa, e reiterada no presente Recurso Voluntário, o Contribuinte, embora reconhecendo a existência dos pagamentos efetuados – que totalizam R$ 95.507,53 (noventa e cinco mil, quinhentos e sete reais e cinquenta e três centavos), conforme detalhado nos comprovantes de pagamento e DAEs (fls. 311 a 901, conforme indicação resumida nas folhas seguinte) – argumenta que a fiscalização deveria ter reconhecido e imputado tais valores como crédito para abater o valor do imposto principal lançado de ofício. A não consideração desses pagamentos, que foram compulsórios e realizados à título de ICMS por força de Termo de Apreensão e/ou Notificação Especial em decorrência da entrada das mercadorias no Estado, configuraria uma violação ao princípio da verdade material e resultaria em enriquecimento ilícito por parte do Erário. Sustenta, em resumo, que o núcleo do direito material do contribuinte, consistente no pagamento efetivo do tributo, deve prevalecer sobre eventual falha meramente formal na escrituração.

A Decisão nº 920/2018 da DIAT, ao rejeitar a impugnação, fundamentou-se essencialmente na inobservância das obrigações acessórias pelo Contribuinte.

O órgão de primeira instância asseverou que, embora o direito ao creditamento seja fundamental, sua efetivação estaria condicionada à *regular escrituração* dos valores na EFD, conforme exigido pelo Regulamento do ICMS (Decreto 008/98), procedimento que não foi observado pelo Recorrente, cujos Demonstrativos de Apuração Mensal (DAM) para os períodos questionados estavam "zerados" (fls. 262). Assim, o Diat concluiu pela ilegitimidade do suposto crédito tributário por falta de conformidade documental e de registro.

Analisando o teor do Recurso Voluntário, Procuradoria Fiscal manifestou-se, nos termos do Art. 41 do Regimento Interno do Conselho (CONCEA). A Procuradoria Fiscal emitiu o Parecer/PGE/PF nº 37/2023 (fls. 913/933), ratificado pelo Procurador Chefe e aprovado pelo Assessor Especial do Gabinete (fls. 934/937).

O referido Parecer adotou uma linha argumentativa favorável ao contribuinte, opinando pelo *provimento integral* do recurso em ambos os pontos suscitados. No que tange à compensação, a Procuradoria distinguiu a natureza do crédito (não escritural) e aplicou a analogia com o Art. 10 da LC 87/96 e Art. 26 da LC Estadual 55/97, reconhecendo a possibilidade de compensação administrativa dos montantes pagos.

Relativamente à multa, a Procuradoria reconheceu o caráter confiscatório do valor de R$ 171.189,20 (cento e setenta e um mil, cento e oitenta e nove reais e vinte centavos) quando comparado ao principal de R$ 154.179,72 (cento e cinquenta e quatro mil, cento e setenta e nove reais e setenta e dois centavos), sugerindo a redução da penalidade ao limite de 100% do imposto principal.

É o breve Relatório no que tange aos aspectos mais relevantes da discussão administrativa.

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 2018/90/18585 - 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

O presente Recurso Voluntário devolve a esta Corte Administrativa a análise aprofundada da correta aplicação da legislação material e formal tributária na constituição do crédito fiscal, confrontando a falha material com a prova de adimplemento, e balizando a penalidade pecuniária dentro dos limites constitucionais.

A tese central do Contribuinte, apoiada no parecer da Procuradoria, merece acolhimento, como se passa a demonstrar por fundamentos que capturam as nuanças do direito material tributário.

1. Da Análise Pormenorizada da Compensação do ICMS Antecipado

A primeira e mais crítica questão posta em exame é a recusa da autoridade fiscal de primeira instância em admitir a compensação dos valores de ICMS comprovadamente recolhidos pelo Contribuinte nos períodos fiscalizados (totalizando R$ 95.507,53), sob a alegação de que tais valores não foram regularmente escriturados na EFD/DAM, conforme impõe o Regulamento do ICMS (Decreto 008/98).

É imperativo, antes de tudo, diferenciar a natureza do crédito em questão. O ICMS, no contexto das operações de entrada de mercadorias no Estado do Acre sob o regime de antecipação (sem ser, em princípio, substituição tributária com encerramento de fase), representa um pagamento prévio em relação ao momento faturador final. O crédito correspondente não se enquadra na categoria de *crédito escritural padrão* decorrente da aplicação do princípio da não cumulatividade (Art. 155, § 2º, I, da CF; e Arts. 23 e 24 da LC 87/96), cuja apropriação depende estritamente

da manutenção regular da escrita fiscal para fins de apuração do imposto em regime de homologação.

Neste caso, os valores foram pagos não por iniciativa primária do contribuinte no exercício regular de sua apropriação (em que ele deveria preencher o DAM com os valores de débito e crédito), mas sim em decorrência de atos de fiscalização compulsórios de controle de fronteira ou postos fiscais, materializados nos Termos de Apreensão e Depósito (TAD) e nas Notificações Especiais.

Estes documentos representam, em essência, um lançamento de ofício *antecipado* do imposto que, conquanto legalmente exigível na entrada da mercadoria no território estadual (Art. 96, Dec. 008/98), constitui um recolhimento que deve necessariamente ser abatido do montante total do imposto devido pelo Contribuinte quando da saída da mercadoria, garantindo assim que o tributo não incida em duplicidade e mantendo a coerência com o regime de apuração.

O cerne da contestação da Decisão de primeira instância reside na prevalência da forma sobre o fundo, da obrigação acessória sobre o direito material. A Decisão DIAT 920/2018 exige a *escrituração prévia* (obrigação acessória) como condição *indispensável* para o aproveitamento do crédito, citando inclusive que os DAMs do Contribuinte estavam "zerados". Contudo, o que se apura na fase recursal é o fato jurídico fundamental: a prova documental robusta de que o Contribuinte, GORETTI COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA, efetivamente desembolsou R$ 95.507,53 (noventa e cinco mil, quinhentos e sete reais e cinquenta e três centavos) para o Estado do Acre a título de ICMS que se busca cobrar novamente no Auto de Infração impugnado.

A falha na escrituração (ausência de lançamento na EFD) constitui, sem dúvida, um descumprimento de obrigação acessória, passível de penalidade própria. Entretanto, tal falha não tem o condão de anular o direito material do Contribuinte de compensar o valor já pago para evitar a bitributação ou o recolhimento indevido. O princípio da verdade material em sede administrativa fiscal exige que o julgador busque a realidade dos fatos econômicos e financeiros, e a realidade factual é que o valor foi pago.

O Parecer da Procuradoria Fiscal nº 37/2023 desenvolve com acerto a analogia com os mecanismos de ressarcimento e compensação previstos para o imposto pago por substituição tributária que se revela excessivo ou indevido, invocando o Art. 10 da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) e o Art. 26 da Lei Complementar Estadual nº 55/97.

Embora estes dispositivos tratem da substituição tributária *stricto sensu*, a lógica subjacente é a mesma: permitir que o contribuinte recupere ou compense

valores que, por alguma razão superveniente ou formal, acabaram se tornando crédito em seu favor e estão em posse do Erário.

Portanto, não se pode admitir que o Fisco, após apurar o imposto devido e constituir o crédito de ofício (Auto de Infração), ignore os comprovantes de pagamento que ele próprio gerou (TAD/Notificações Especiais) apenas porque o Contribuinte não lançou o crédito na EFD.

Em uma relação de direito material contra o Fisco, a compensação se impõe. O crédito em exame não se confunde com o crédito escritural sujeito à homologação tácita (Art. 150, CTN); trata-se de um crédito decorrente de pagamento antecipado em favor do Estado, cuja existência é provada de forma inequívoca pelos recibos e DAEs juntados aos autos (fls. 311-591). Reconhecer a possibilidade de compensação, nesse cenário, é uma medida de justiça fiscal e de aderência absoluta ao regime constitucional e legal do ICMS.

Dessa forma, os comprovantes de pagamento que totalizam R$ 95.507,53 (noventa e cinco mil, quinhentos e sete reais e cinquenta e três centavos) devem ser utilizados para a imediata compensação com o valor principal do ICMS lançado no Auto de Infração nº 08.735/2016, que monta R$ 154.179,72 (cento e cinquenta e quatro mil, cento e setenta e nove reais e setenta e dois centavos), extinguindo-se o crédito tributário nesse montante, restando apenas o saldo remanescente do imposto principal a ser discutido e exigido.

2. Da Configuração do Confisco na Multa Punitiva Aplicada

O segundo ponto de insurgência do Recorrente refere-se à multa punitiva aplicada, no importe de R$ 171.189,20 (cento e senta e um mil, cento e oitenta e nove reais e vinte centavos), em face de um imposto devido (obrigação principal) de R$ 154.179,72 (cento e cinquenta e quatro mil, cento e setenta e nove reais e setenta e dois centavos). O Contribuinte alega que o valor da multa excede o do principal, caracterizando o confisco, proibido pelo Art. 150, IV, da Constituição Federal.

O Auto de Infração baseou a penalidade no Art. 61, inciso III, alínea "a", da Lei Complementar Estadual nº 55/97, que impõe multa de "100% (cem por cento) do valor do imposto devido" pela omissão no registro. A interpretação da expressão "valor do imposto devido" é o que precipita a diferença entre o valor do principal (R$ 154.179,72) e o valor da multa (R$ 171.189,20).

Conforme explicitado no Parecer da Procuradoria Fiscal, a disparidade indica que o Fisco, ao calcular a multa, incluiu na base de cálculo da penalidade os acréscimos legais do imposto (juros e/ou multa moratória inerentes ao principal), o que levou o montante da multa a exceder inclusive o patamar de 100% do valor nominal do tributo.

A jurisprudência sobre o tema é cristalina e robusta em balizar a multa punitiva para que não se transforme em confisco, estabelecendo o limite de 100% do valor do tributo principal como parâmetro de razoabilidade e proporcionalidade. Multas que ultrapassam tal limite assumem natureza patrimonial excessivamente onerosa e desvirtuam a função educativa e repressiva da penalidade, convertendo-se em instrumento confiscatório inadmissível.

No caso concreto, a penalidade imposta (R$ 171.189,20) é manifestamente superior ao imposto principal corrigido (R$ 154.179,72), mesmo antes da compensação.

Ademais, quando a lei tributária omite ou gera dúvida interpretativa sobre a base de cálculo de uma penalidade pecuniária, impera a aplicação do Art. 112, II, do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual, a lei que define penalidades deve ser interpretada de maneira mais favorável ao sujeito passivo.

Havendo dúvida se o "valor do imposto devido" para fins de cálculo da multa punitiva se refere ao montante nominal do imposto ou ao montante atualizado com acréscimos moratórios, a exegese mais favorável e que se harmoniza com o princípio do não confisco é aquela que restringe a base de cálculo da multa punitiva ao *valor nominal* do tributo principal, excluindo-se prévios acréscimos legais (juros de mora e multa moratória do tributo).

A multa punitiva visa reprimir a conduta ilícita (omissão de registro), sendo calculada como um percentual fixo sobre o tributo cuja exigência foi omitida. Por ser uma obrigação principal de natureza pecuniária, a multa, uma vez lançada, será submetida à sua própria atualização e incidência de juros de mora, a contar de sua constituição definitiva, conforme entendimento pacífico. Entretanto, não se pode aceitar que os juros de mora que incidem sobre o imposto principal, os quais têm caráter indenizatório pelo atraso no pagamento, sejam incorporados à base de cálculo da multa punitiva, inflacionando artificialmente o valor da penalidade e violando o limite constitucional protetor.

A apuração contábil demonstra claramente que a multa de R$ 171.189,20 (cento e senta e um mil, cento e oitenta e nove reais e vinte centavos) representa mais do que 100% do principal de R$ 154.179,72 (cento e cinquenta e quatro mil, cento e setenta e nove reais e setenta e dois centavos). Portanto, mesmo que o legislador tenha previsto uma multa de 100%, a metodologia de cálculo empregada pelo Fisco, ao incluir acréscimos legais na base, tornou-a confiscatória ao ultrapassar o limite aceito de 100% do valor do imposto.

Dessa maneira, em estrita observância ao princípio do não confisco (Art. 150, IV, CF) e ao comando do Art. 112 do CTN, impõe-se a declaração de violação do limite constitucional, devendo a multa ser reduzida ao máximo permitido, qual seja,

100% do valor nominal do imposto, ou seja, R$ 154.179,72 (cento e cinquenta e quatro mil, cento e setenta e nove reais e setenta e dois centavos).

III. Do Dispositivo

Em face de todo o exposto, e acolhendo as conclusões lógicas e jurídicas do Parecer PGE/PF nº 37/2023, este Conselheiro Relator vota no sentido de dar **PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário interposto por GORETTI COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA. para reformar a Decisão nº 920/2018 da DIAT, com as seguintes determinações:

1. **Quanto à compensação:** Declarar a validade da compensação dos valores comprovadamente pagos a título de ICMS antecipado (TAD/Notificações Especiais), no montante de R$ 95.507,53 (noventa e cinco mil, quinhentos e sete reais e cinquenta e três centavos), com o valor do imposto principal apurado no Auto de Infração nº 08.735/2016 (R$ 154.179,72). A autoridade fiscal deverá proceder com o abatimento do principal, restando devido o saldo remanescente do imposto de R$ 58.672,19 (cinquenta e oito mil, seiscentos e setenta e dois reais e dezenove centavos), sujeito aos acréscimos legais.

2. **Quanto à multa:** Declarar a violação ao princípio do não confisco (Art. 150, IV, CF) na aplicação da multa pecuniária, devendo a mesma ser reduzida ao limite de 100% (cem por cento) do valor nominal do imposto devido.

Determina-se que a autoridade fiscal competente promova o recálculo do crédito tributário remanescente, aplicando a multa no percentual máximo constitucionalmente aceito sobre o saldo do principal encontrado após a compensação efetivada, e proceda com a ulterior intimação do Contribuinte.

É o Voto.

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 2018/90/18585 - 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 920/2018, da lavra da Diretoria de Administração Tributária, que julgou pela manutenção do auto de infração e notificação fiscal de nº 08.735/2016.

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:

> "...
> Em face de todo o exposto, e acolhendo as conclusões lógicas e jurídicas do Parecer
> PGE/PF nº 37/2023, 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 920/2018 da
> DIAT, com as seguintes determinações:
> 1. Quanto à compensação: Declarar a validade da compensação dos valores comprovadamente pagos a título de ICMS antecipado (TAD/Notificações Especiais), no montante de R$ 95.507,53 (noventa e cinco mil, quinhentos e sete reais e cinquenta e três centavos), com o valor do imposto principal apurado no Auto de Infração nº 08.735/2016 (R$ 154.179,72). A autoridade fiscal deverá proceder com o abatimento do principal, restando devido o saldo remanescente do imposto de R$ 58.672,19 (cinquenta e oito mil, seiscentos e setenta e dois reais e dezenove centavos), sujeito aos acréscimos legais.
> 2. Quanto à multa: Declarar a violação ao princípio do não confisco (Art. 150, IV, CF) na aplicação da multa pecuniária, devendo a mesma ser reduzida ao limite de 100% (cem por cento) do valor nominal do imposto devido.
> ..."

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
out/15	-	61.559,36	- 27.905,38	33.653,98	-
nov/15	-	31.396,94	- 31.005,01	391,93	-
dez/15	-	61.223,42	- 38.830,00	22.393,42	-
Total 2015		**154.179,72**	**- 97.740,39**	**56.439,33**	

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 incluido 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