



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000452474

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1013909-30.2023.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante ESTADO DE SÃO PAULO, é apelado C.H.M DO BRASIL METAIS LTDA,.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 11ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Negaram provimento à apelação da Fazenda Estadual e deram provimento em parte ao recurso oficial. v.u.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores OSCILD DE LIMA JÚNIOR (Presidente), AFONSO FARO JR. E JARBAS GOMES.

São Paulo, 9 de maio de 2025.

OSCILD DE LIMA JÚNIOR

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

VOTO Nº 33.457

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1013909-30.2023.8.26.0053

COMARCA: SÃO PAULO

APELANTE: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

APELADA: C. H. M. DO BRASIL METAIS LTDA.

Juiz(a) de 1ª instância: Gilsa Elena Rios

AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL – Débito de ICMS apurado em AIIM – Alegação de manifesto erro material na metodologia empregada pela fiscalização, que resultou em grande divergência na quantificação do débito tributário - Constatado, em perícia contábil, equívoco nos dados apurados no levantamento fiscal, relativos às quantidades de mercadorias – Sentença que anulou integralmente o AIIM – Recurso da Fazenda Estadual pugnando pela continuidade do auto infracional pelo valor do débito de ICMS apontado na perícia – Impossibilidade - Erro de ordem material no lançamento tributário – Vício insanável – Nulidade - Necessidade de novo lançamento – Procedência mantida – Impossibilidade de fixação dos honorários advocatícios de sucumbência por apreciação equitativa, ante as teses firmadas no julgamento do Tema 1076 do STJ e as regras previstas nos §§ 8º e §6º-A do art. 85 do CPC - Recurso oficial, considerado interposto, provido em parte, tão somente para determinar, no cálculo dos honorários advocatícios, a observância da regra prevista no § 5º do art. 85 do CPC.

Recurso da Fazenda Estadual desprovido e reexame necessário provido em parte.

Trata-se de Ação Anulatória de Débito Fiscal, com pedido de tutela de urgência, movida por C. H. M. DO BRASIL METAIS LTDA. contra a FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, relatando em síntese que teve contra si lavrado o AIIM nº 4.148.214-1, por ter, alegadamente, recebido, no período de 2020, mercadorias sem documentação fiscal, no valor total de R\$ 48.064.827,89 (item I); e deixado de emitir, no período de 2019, notas fiscais no valor total de R\$ 26.329.817,46, decorrente de operações de saída de mercadorias tributadas (item II), tudo conforme apurado em levantamento fiscal específico, nos termos do art. 509 do RICMS.

Sustenta a ocorrência de manifesto erro material na metodologia empregada pela fiscalização, que resultou em grande divergência na quantificação do débito tributário. Aponta que os dados apurados no levantamento fiscal, relativos às quantidades de mercadorias e respectivas somatórias finais, estão equivocados, o que pode ser facilmente verificado do cotejo entre as notas fiscais emitidas pela autora e os demonstrativos dos levantamentos específicos – anos 2019 e 2020.

Dessa forma, ao argumento de que a apuração do crédito tributário teve como base informações incorretas (quantificação das mercadorias de saídas), alega que o crédito tributário cobrado pelo Fisco Estadual é indevido e, por consequência, que o auto de infração é integralmente nulo, ante a ausência de liquidez e certeza, em violação ao disposto no art. 142 do CTN e no art. 99, incisos III e V, e §1º do Decreto nº 54.486/97.

Pede seja anulado o AIIM nº 4.148.214-1, ou, subsidiariamente, *"(i) seja excluída a incidência da multa sobre o valor atualizado do imposto cobrado na presente autuação fiscal, desde a ocorrência do fato gerador até a data da lavratura do Auto de Infração; (ii) seja limitada a aplicação dos juros moratórios limitados à taxa referencial SELIC; (iii) seja cancelada ou, ao menos, reduzida a patamares razoáveis as multas aplicadas no presente caso, haja vista o seu caráter confiscatório."* (fl. 31).

O pedido de tutela de urgência foi indeferido a fls. 482/483. Contra essa decisão, foi interposto o Agravo de Instrumento nº 2063493-14.2023.8.26.0000, improvido por esta Col. Câmara (fls. 575/579).

Laudo pericial a fls. 774/813.

Esclarecimentos do Sr. Perito a fls. 925/929 e 980/986.

A r. sentença de fls. 1006/1010, declarada a fls. 1032/1033, julgou procedente a ação, *"para o fim de anular o Auto de Infração nº 4.148.214-1, considerando a comprovação do erro de fato que o motiva"*.

Em razão da sucumbência, determinou que *"arcará a requerida com as custas e despesas processuais, bem como honorários advocatícios aos atuais patronos da parte adversária Dr. JOARBES VIANA DE AMORIM, inscrito na OAB/GO sob nº 44.896 e Dr. REGINALDO LÚCIO VIEIRA, inscrito na OAB/GO sob nº 44.537, os quais fixo no mínimo legal e respectivos escalonamentos sobre o valor da causa, nos termos do art. 85, §§ 2º, 3º e incisos e § 5º do CPC"* (fl. 1033).

Inconformada, a Fazenda do Estado de São Paulo interpôs recurso de Apelação a fls. 1050/1072, asseverando que *"o próprio laudo pericial apurou diferença de entrada no exercício de 2020, e ICMS a pagar. De fato, às fls. 802, em resposta ao quesito 22, da série da Autora, o I. Perito Judicial com base nos elementos documentais mencionados no seu Laudo Pericial Contábil apurou uma diferença de entradas da ordem de '0,827 kg'..."* (fl. 1051). Aponta que *"a autora declarou no Livro Registro de Inventário que em 2020 havia no estoque final 13,207 kg de ouro, porém, a diferença entre as entradas e saídas de mercadoria é de 12,380 kg de mercadorias, o que resultou em uma quantidade de 0,827 Kg de mercadoria saída do estabelecimento sem origem, ou seja, mercadoria adquirida sem documentação fiscal, daí a cobrança de ICMS sobre essas mercadorias"* (fl. 1052). Afirma que as mercadorias recebidas pela autora sem documentação fiscal não foram objeto de tributação e, como a autora responde solidariamente pelo imposto não recolhido na etapa anterior, o AIIM deve prosseguir pelo valor apurado pelo laudo pericial, de R\$ 35.962,19.

No que tange à multa, sustenta que seu valor não pode ser comparado com o valor do imposto, uma vez que a multa foi fixada sobre 30% do valor da mercadoria recebida sem nota. Aponta que tal multa tem previsão normativa objetiva, cumprindo ao agente fiscal aplicá-la, sob pena de violação à legalidade. Ainda, alega que as multas punitivas não podem ser tratadas como se moratórias fossem, e que *"reduzir a multa é abrir espaço para que a conduta ilegal seja, no futuro, retomada"* (fls. 1062/1063). Defende também a incidência da multa sobre o valor atualizado do débito, com fundamento no § 9º do art. 85 da Lei 6374/89, observado o art. 96 da mesma lei; bem como a incidência de juros sobre a multa *"desde que o saldo do imposto fique devedor, como previsto em lei"* (fl. 1068).

Por fim, alega que os honorários de sucumbência devem ser fixados por equidade, em respeito à proporcionalidade, lembrando a pendência do Tema 1255/STF sobre a possibilidade de fixação de honorários advocatícios por apreciação equitativa quando os valores da condenação, da causa ou o proveito econômico forem exorbitantes.

Pede o provimento do recurso, *"para que o item I do AIIM prossiga pelo valor apurado pelo perito, de R\$ 35.962,19 (trinta e cinco mil, novecentos e sessenta e dois reais e dezenove centavos), bem como os honorários sejam fixados por equidade"* (fl. 1072).

A autora apresentou contrarrazões a fls. 1077/1091, alegando, em apertada síntese, que *"em percentuais, os erros na constituição dos lançamentos do auto de infração ultrapassam os 99% (noventa e nove por cento), gerando incerteza e insegurança na autuação tributária, não se mostrando apto a seguir"* (fl. 1081).

É o relatório.

De início, considera-se interposto o recurso oficial, nos termos do art. 496, I, do CPC. E a ele, bem como ao apelo fazendário, nega-se provimento.

Extraí-se do laudo judicial, oriundo de perícia técnica-contábil (fls. 774/813), relativamente às operações de saídas de mercadorias realizadas em 2019:

"Na análise pericial, com base na documentação fiscal - Notas Fiscais de saídas, é possível constatar divergência na quantidade de mercadorias / produtos lançados pelo agente fiscalizador em relação a quantidade de mercadorias / produtos das Notas Fiscais de saídas de 2019. A diferença de quantidade de mercadorias / produtos lançados equivocadamente altera o resultado pretendido, altera significativamente o estoque final de 2019, por consequência levou ao erro material, no lançamento equivocado de quantidade de mercadorias/ produtos realizados pelo agente fiscal." (fl. 789 – resposta ao quesito 3). E, mais adiante, o Sr. Perito apontou que "a divergência de mercadorias/produtos por consequência altera o estoque final de 2019 e inicial de 2020, nesse sentido, a divergência de lançamento fiscal alterou a quantidade no exercício de 2020 do relatório laborado pelo Agente Fiscal." (fl. 791 – resposta ao quesito 7).

Da mesma forma concluiu o Sr. Perito, quanto às operações de saídas de mercadorias realizadas em 2020: *"Na análise pericial, com base na documentação fiscal, Notas Fiscais de saída, é possível constatar divergência na quantidade de mercadorias / produtos lançados pelo agente fiscalizador em relação a quantidade de mercadorias / produtos das notas fiscais de saída de 2020. A diferença de quantidade de mercadorias / produtos lançados equivocadamente alterou o resultado pretendido, alterou significativamente o estoque de janeiro a dezembro 2020, por consequência levou ao erro material, no lançamento equivocado de quantidade de mercadorias/ produtos realizados pelo agente fiscal." (fl. 799 – resposta ao quesito 17). E que "a divergência de mercadorias/produtos alterou o estoque inicial e Final de 2020, nesse sentido, a divergência de lançamento fiscal alterou a quantidade no exercício de 2020 do relatório do agente fiscal." (fl. 802 – resposta ao quesito*

21).

Em suas considerações finais, assim arrematou o
Expert:

"No trabalho pericial, restou apurado que a Fiscalização incorreu em erro de fato, pois no levantamento fiscal todas as informações dos dados referentes as quantidades de mercadorias das notas fiscais de saída constam com erros na quantidade, seja para mais ou para menos.

Para tanto basta fazer a comparação entre os dados das Notas Fiscais do levantamento fiscal com as Notas Fiscais emitidas pelo Requerente, fez com que a diferença encontrada nos livros: Registro de Inventários (entradas e saídas), Escrituração Fiscal Digital – EFD, fosse distorcida e levasse à exigência de imposto e multa inexistentes." (fl. 813).

Manifestando-se sobre o laudo pericial, a Fazenda Estadual informou que realizou nova análise dos demonstrativos que embasaram a autuação fiscal, verificando que *"o sistema que gerou os demonstrativos, em algumas situações, realizou a transposição dos valores relativos às quantidades constantes nas notas fiscais de saída de maneira incorreta, informando no campo 'Quantidade' o valor do registro imediatamente posterior, o que resultou na consideração de valores incorretos para o cálculo das diferenças identificadas no levantamento realizado."* (fl. 863 – g.n.). Refez, então, o levantamento fiscal, identificando saídas de mercadoria sem as correspondentes entradas, a caracterizar o recebimento de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, no valor de R\$ 11.944.742,71 – donde decorre débito fiscal de ICMS no valor histórico de R\$ 2.150.053,69, sem multa e juros (fl. 964).

Ante o apurado, formulou quesito suplementar a ser respondido pelo Sr. Perito: *"Considerado o novo levantamento fiscal há diferença entre entrada e saída de mercadorias? Houve o recebimento de mercadorias desacompanhado de documentos fiscais?"* (fl. 865).

O Sr. Perito, então, prestou esclarecimentos às fls. 925/929, nos seguintes termos (g.n.):

Analizando o novo levantamento fiscal da Procuradoria, de folhas 866/875, observa-se que no novo relatório fiscal, consta inclusão de notas fiscais indevidas, bem como ausência de notas fiscais devidas, conforme será demonstrado caso a caso.

1. Para efeito de estoque, no novo levantamento fiscal, considerou em seu relatório a NFe de entrada nº 49 (...). A NFe de entrada nº 49 com chave de acesso (...), foi objeto de desconhecimento da operação, operação essa registrada pelo requerente, a NFe não poderia constar no relatório de entrada do estoque de apuração pelo fisco, por possuir registro de desconhecimento da operação.

2. A Procuradoria NÃO considerou no novo levantamento fiscal a NFe 55, de ENTRADA, (...) emissão em 02/04/2019, com a quantidade de 22,1712 kg, devidamente registrada no EFD.

3. No novo levantamento fiscal, considerou no seu totalizador a quantidade de mercadorias da NFe de nº 24 SAÍDA (...). Analisando a operação envolvendo a NFe de nº 24 SAÍDA (...), a mesma tem como natureza de operação outra saída de mercadoria, com CFOP 7949, trata-se de uma simples remessa, o qual foi vinculada a NFe de nº 27 SAÍDA (...), ou seja, considerou as duas notas como saída, sendo que, era para considerar apenas a NFe 27.

4. A procuradoria equivocadamente considerou as notas fiscais de nº 98 (...) e Nº 201 (...) como saída, as notas fiscais trata-se de nota fiscal emitida para antecipação de recebimento para entrega futura, com CFOP 7949 outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado, com o NCM é 71110000 e o código do produto é outro 001.

Com base na perícia dos livros fiscais, considerando as operações de entrada e saída de 2019 e 2020, bem como análise do novo relatório fiscal, esse Perito encontrou as seguintes diferenças referente a diferença de entrada.

Estoque final 2020 13,2070

Estoque final procuradoria 12,5112

Diferença de entradas 0,6958

(...)

As diferenças encontradas, ocorreram pelo arredondamento de casas decimais, considerando que o contribuinte utilizou quatros casas decimais nas notas fiscais de entrada e saída, já no novo relatório fiscal, considerou duas casas decimais.

A comparação entre os dados das Notas Fiscais do levantamento fiscal com as Notas Fiscais emitidas pelo Requerente, fez com que a diferença encontrada nos livros: Registro de Inventários (entradas e saídas), Escrituração Fiscal Digital – EFD, fosse distorcida e levasse à exigência de imposto e multa inexistentes.

Em nova manifestação, a FESP afirmou que a diferença de 0,6958 apontada pelo Sr. Perito "não são de entradas, mas sim no valor do Estoque final na data de 31/12/2020. Tal diferença de estoque final, irá sim, resultar em nova diferença de entradas de 198,261 conforme novo demonstrativo ora juntado. Isto posto, o novo valor apurado que resultou em uma nova posição de estoque final em 31/12/2020 de 12,5112 kg de ouro deve ser acatado, resultando em nova diferença de levantamento apontada no demonstrativo anexo" (fl. 967 – g.n.). Requereu, então, manifestação do Sr. Perito sobre o novo demonstrativo juntado a fl. 969.

Uma vez mais, o Sr. Perito prestou esclarecimentos (fls. 980/986), assim concluindo:

Conforme explanado nas respostas dos quesitos do Laudo Pericial de folhas das 774/813, trata-se de erro, pois no levantamento fiscal todas as informações dos dados referentes as quantidades de mercadorias das notas fiscais de saída constam com erros na quantidade, seja para mais ou para menos.

A Procuradoria apresentou um estoque final de 12,5112 kg.

O contribuinte declarou um estoque final 13,207 Kg.

(Formula) Entradas 1098,1300kg – Saídas

1085,7500kg = 12,3800kg (esta quantidade mercadorias, deveria ser declarada pelo contribuinte, considerando as entradas e saídas do ano de 2020).

*ESTOQUE FINAL declarado pelo contribuinte 13,207 Kg
– ESTOQUE FINAL apresentado pela Procuradoria 12,5112 kg = Diferença Entradas: kg = 0,6958.*

Considerando o estoque final da procuradoria e estoque final declarado, considerando ainda o valor unitário e alíquota aplicada, o valor do ICMS devido do contribuinte é de R\$ 30.256,95.

VALOR UNITÁRIO	DIF ENTRADA	BASE	ICMS	VALOR ICMS
R\$ 241.584,00	0,6958	R\$ 168.094,1	18%	R\$ 30.256,95

Considerando as operações ano de 2020 é:

Estoque inicial: kg = 0

Entradas: kg = 1098,1300

Saídas: kg = 1085,7500

Estoque Final: kg = 13,207

Diferença Entradas: kg = 0,6958

Diferença de saídas: kg = 0" (fls. 985/986 – g.n.)

Houve mesmo, portanto, erros no levantamento fiscal que, por consequência, acarretaram lançamento indevido de ICMS. E, muito embora a perícia, após correção dos dados apurados pelo Fisco, tenha indicado a existência de débito de ICMS no valor de R\$ 30.256,95 (trinta mil, duzentos e cinquenta e seis reais e noventa e cinco centavos), era mesmo de rigor a declaração de nulidade do auto de infração e imposição de multa.

Isso porque os erros constatados constituem vício material no lançamento tributário, o qual macula irremediavelmente a constituição do crédito tributário. O lançamento, na hipótese, foi efetuado com base em critérios equivocados, gerando uma apuração incorreta do crédito em montante extremamente significativo. Logo, não há como

simplesmente reduzir o valor do crédito, sendo necessário – se o Fisco assim entender – a realização de um novo lançamento, e desde que respeitado o prazo decadencial.

No que tange ao pedido subsidiário, melhor sorte não assiste à Fazenda Estadual.

É inviável, no caso concreto, o arbitramento da verba honorária por equidade diante das teses firmadas pela Corte Especial do Col. Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Tema nº 1.076 dos Recursos Repetitivos, em 16/03/2022:

"1) A fixação dos honorários por apreciação equitativa não é permitida quando os valores da condenação ou da causa, ou o proveito econômico da demanda, forem elevados. É obrigatória, nesses casos, a observância dos percentuais previstos nos parágrafos 2º ou 3º do artigo 85 do Código de Processo Civil (CPC) a depender da presença da Fazenda Pública na lide -, os quais serão subsequentemente calculados sobre o valor: (a) da condenação; ou (b) do proveito econômico obtido; ou (c) do valor atualizado da causa;

2) Apenas se admite o arbitramento de honorários por equidade quando, havendo ou não condenação: (a) o proveito econômico obtido pelo vencedor for inestimável ou irrisório; ou (b) o valor da causa for muito baixo".

Ademais, posteriormente ao julgamento do Tema 1076/STJ, alteração legislativa promovida pela Lei nº 14.365, de 2 de junho de 2022, introduziu o § 6º-A ao art. 85 do CPC, proibindo expressamente a fixação de verba honorária advocatícia, por apreciação equitativa, em quaisquer hipóteses não previstas pelo § 8º do art. 85 do CPC:

"§ 6º-A - Quando o valor da condenação ou do proveito econômico obtido ou o valor atualizado da causa for líquido ou liquidável, para fins de fixação dos honorários advocatícios, nos termos dos §§ 2º e 3º, é

proibida a apreciação equitativa, salvo nas hipóteses expressamente previstas no § 8º deste artigo.”

Desta feita, considerando o quanto decidido pelo C. Superior Tribunal de Justiça e as normas previstas no art. 85, § 6º-A c.c. § 8º do CPC, não é possível, *in casu*, a fixação da verba honorária por apreciação equitativa.”

Contudo, cumpre acolher em parte o reexame necessário, para determinar que o cálculo dos honorários advocatícios deverá observar o quanto disposto no § 5º do art. 85 do CPC, “verbis”:

“§ 5º - Quando, conforme o caso, a condenação contra a Fazenda Pública ou o benefício econômico obtido pelo vencedor ou o valor da causa for superior ao valor previsto no inciso I do § 3º, a fixação do percentual de honorários deve observar a faixa inicial e, naquilo que a exceder, a faixa subsequente, e assim sucessivamente.”

No mais, fica mantida a r. sentença tal como lançada.

Ante o exposto, pelo meu voto, nego provimento à apelação da Fazenda Estadual e dou provimento em parte ao recurso oficial, considerado interposto, apenas para determinar a observância da regra prevista no § 5º do art. 85 do CPC.

OSCILD DE LIMA JÚNIOR
Relator