



**PODER JUDICIÁRIO DO ESTADO DA PARAÍBA**  
**TRIBUNAL DE JUSTIÇA**  
**GAB. DES. ROMERO MARCELO DA FONSECA OLIVEIRA**

**ACÓRDÃO**

**APELAÇÃO CÍVEL E REMESSA NECESSÁRIA Nº 0032653-29.2010.815.2001**

ORIGEM: 5ª Vara da Fazenda Pública da Comarca da Capital.

RELATOR: Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira.

APELANTE: Estado da Paraíba.

PROCURADOR: Alessandra Ferreira Aragão.

APELADO: Ello-Puma Distribuidora de Combustíveis S.A.

ADVOGADO: Arnaldo Rodrigues Neto e Patrícia Heráclio.

**EMENTA: APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO POR DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL ETÍLICO ANIDRO COMBUSTÍVEL (AEAC) E BIODIESEL (B-100). ESTORNO DE CRÉDITOS DE ICMS SUPOSTAMENTE GERADOS COM TAIS AQUISIÇÕES. PARÁGRAFOS 10 E 11 DA CLÁUSULA VIGÉSIMA PRIMEIRA DO CONVÊNIO CONFAZ N.º 110/07. ILEGALIDADE. CONCESSÃO DA SEGURANÇA. INVALIDAÇÃO DE COBRANÇAS ANTERIORES E IMPOSIÇÃO DE ABSTENÇÃO DE FUTURAS COBRANÇAS. DIREITO À COMPENSAÇÃO DOS VALORES RECOLHIDOS A TÍTULO DE ESTORNO DESDE A VIGÊNCIA DOS CITADOS PARÁGRAFOS. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STJ. **PRELIMINARES. LEGITIMIDADE ATIVA. TEORIA DA ASSERÇÃO. ALEGAÇÃO DE COBRANÇA INDEVIDA DE ESTORNOS DE CRÉDITO DE ICMS. INTERESSE DE AGIR. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. ADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. SÚMULA Nº 213, DO STJ. REJEIÇÃO DAS PRELIMINARES. MÉRITO. ALEGAÇÃO DE QUE A DISTRIBUIDORA FIGURA COMO SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA DE UMA OPERAÇÃO SUJEITA A “DIFERIMENTO”. SITUAÇÃO NÃO VERIFICADA. ANTECIPAÇÃO DO ICMS DE TODA A CADEIA PRODUTIVA PELA REFINARIA, INCLUSIVE DAS OPERAÇÕES INTERMEDIÁRIAS DE AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL ANIDRO E DE BIODIESEL. PRETENSÃO ESTATAL DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DUAS VEZES EM MOMENTOS DISTINTOS. IMPOSSIBILIDADE. DESPROVIMENTO DO APELO E DA REMESSA NECESSÁRIA.****

1. A legitimidade para impetrar mandado de segurança é atribuída àquele que alega ser titular de direito líquido e certo violado ou ameaçado de violação, razão pela qual tem legitimidade ativa o impetrante que sustenta que lhe está sendo cobrado estorno de crédito de ICMS que não lhe foi concedido, sendo questão de mérito o confronto entre esta afirmação e a realidade. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça e deste Tribunal.

2. Conforme entendimento sumulado do STJ, “o mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária” (enunciado nº 213).

3. A refinaria antecipa o recolhimento de todo o ICMS da cadeia produtiva da gasolina tipo “C” (75% de gasolina “A” e 25% de álcool etílico anidro combustível) e do diesel “B-3” (3% de biodiesel “B-100” e 97% de óleo diesel mineral), inclusive aquela fração devida pelas operações intermediárias.

4. Embora o Convênio CONFAZ n.º 110/97 utilize a expressão “diferimento”, as distribuidoras não recolhem ao Fisco qualquer valor de ICMS pela aquisição de AEAC e de biodiesel, porquanto este tributo, no início da cadeia produtiva, é totalmente antecipado pela refinaria.

5. Não havendo recolhimento de imposto pela distribuidora, esta não adquire crédito algum, de modo que não se pode estornar aquilo que nunca existiu.

6. Em que pese a cobrança ilegal a título de estorno configurar bitributação, somente por via reflexa ofende a Constituição, sendo desnecessária a manifestação do Plenário a respeito do citado Convênio, conforme precedentes do STF.

7. “A possibilidade de a sentença mandamental declarar o direito à compensação (ou creditamento), nos termos da Súmula 213/STJ, de créditos ainda não atingidos pela prescrição não implica concessão de efeitos patrimoniais pretéritos à impetração. O referido provimento mandamental, de natureza declaratória, tem efeitos exclusivamente prospectivos, autorizando a realização do encontro de contas apenas a partir de sua prolação” (STJ, AgRg no REsp 1365189/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 08/04/2014, publicado no DJe 15/04/2014).

**VISTO**, relatado e discutido o presente procedimento referente à Remessa Necessária e à Apelação Cível n.º 0032653-29.2010.815.2001, em que figuram como partes Ello – Puma Distribuidora de Combustíveis S/A. e o Estado da Paraíba.

**ACORDAM** os eminentes Desembargadores integrantes da Colenda Quarta Câmara Especializada Cível do Tribunal de Justiça da Paraíba, à unanimidade, acompanhando o voto do Relator, **em conhecer da Remessa Necessária e da Apelação, rejeitadas as preliminares, no mérito, negar-lhes provimento.**

## **VOTO**

O **Estado da Paraíba**, no Mandado de Segurança Preventivo impetrado por **Ello-Puma Distribuidora de Combustíveis S.A.**, interpôs **Apelação** contra a Sentença prolatada pelo Juízo da 5ª Vara da Fazenda Pública da Comarca desta Capital, f. 552/557, que, após afastar as preliminares de ilegitimidade ativa e de impossibilidade jurídica do pedido de restituição, concedeu a ordem e invalidou o lançamento de qualquer operação que não considere o crédito do ICMS na compra de combustíveis pelo Impetrante à refinaria, impedindo o Secretário Executivo da Receita Estadual de cobrar estornos de ICMS por ocasião de operações interestaduais de venda de gasolina C e diesel B3, ao fundamento de que a refinaria, no primeiro estágio de cada uma das cadeias produtivas, antecipa o tributo devido por todas as operações subsequentes, inclusive aquele relativo à aquisição de álcool anidro e biodiesel, assegurando à Impetrante, nos Embargos de Declaração opostos contra a Sentença anterior, f. 575/577, o direito à compensação tributária dos valores recolhidos indevidamente desde o advento do Convênio n.º 110/07 do CONFAZ, corrigidos com base na taxa SELIC, após o que submeteu a Sentença ao duplo grau de jurisdição obrigatório.

Em suas razões, f. 597/609, arguiu, em preliminar, a ilegitimidade ativa da

Apelada, considerando não haver esta se desincumbido do ônus de demonstrar que assumiu o encargo financeiro do tributo em questão, e a impossibilidade do pedido de compensação, porquanto se busca o recebimento de créditos retroativos de ICMS, o que, segundo argumentou, não seria viável em sede de mandado de segurança.

No mérito, alegou que o ICMS devido pela saída do álcool anidro das usinas e pela saída do biodiesel da refinaria é submetido a um sistema de diferimento em virtude do qual a distribuidora é responsabilizada pelo respectivo pagamento por ocasião da saída da gasolina tipo C (composta por 75% de gasolina A e 25% de etanol) e do diesel B3 (3% de biodiesel B-100 e 97% de óleo diesel mineral).

Sustentou que as operações interestaduais com combustíveis não são tributadas por força do art. 155, §4º, I, da Constituição da República, de sorte que, havendo o diferimento dos recolhimentos, a distribuidora deve ser compelida a estornar o suposto crédito de que se vale ao adquirir os subprodutos das usinas (álcool etílico) e das refinarias (biodiesel B100), obrigação preceituada pelos §§ 10 e 11, da Cláusula Vigésima Primeira, do referido Convênio, e pelo art. 21, do Decreto Estadual n.º 29.537/2008.

Pugnou pela anulação, ante os supostos vícios arguidos a título de preliminares, ou, subsidiariamente, pela reforma da Sentença para que a segurança seja denegada.

Nas suas Contrarrazões, f. 614/638, a Distribuidora arrazoou, invocando o *caput* e os §§ 1º, 4º e 5º, da Cláusula Vigésima Primeira, do Convênio nº 110/2007, do CONFAZ, que não há que se falar em ilegitimidade, porquanto é contribuinte do ICMS e arca com o ônus da tributação de forma integral, sendo o substituído tributário parte legítima para pleitear a compensação.

Alegou que requereu apenas a compensação e não a restituição, sendo hipótese de aplicação do Enunciado nº 213, da súmula da jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, e não do de nº 269, do Supremo Tribunal Federal.

Defendeu, no mérito, a ilegalidade dos estornos de créditos de ICMS, informando, inclusive, que o Convênio CONFAZ n.º 110/07, regulamentador de tais operações, é de constitucionalidade duvidosa, tanto que se encontra, atualmente, sob o crivo do Supremo Tribunal Federal em Ação Direta de Inconstitucionalidade pendente de julgamento, pelo que pugnou pelo desprovimento recursal.

A Procuradoria de Justiça, f. 681/685, opinou pelo desprovimento do Recurso e da Remessa Necessária, ao fundamento de que a refinaria atua como substituta tributária da Apelada e que, por isso, esta tem direito a se creditar dos valores pagos antecipadamente para adimplemento do ICMS.

### **É o Relatório.**

O Recurso é tempestivo e dispensado de preparo, nos termos do § 1º, do art. 511<sup>1</sup>, do Código de Processo Civil, razão pela qual, presentes os demais

---

<sup>1</sup>Art. 511. [...] § 1º São dispensados de preparo os recursos interpostos pelo Ministério Público, pela União, pelos Estados e Municípios e respectivas autarquias, e pelos que gozam de isenção legal.

requisitos de admissibilidade, conhecimento da Apelação e da Remessa Necessária, analisando-as conjuntamente, em virtude de sua indissociabilidade.

De acordo com a Teoria da Asserção, adotada pelo Superior Tribunal de Justiça<sup>2</sup> e por este Tribunal<sup>3</sup>, as condições da ação devem ser analisadas *in status assertionis*, à luz, exclusivamente, das afirmações feitas pelo demandante em sua petição inicial<sup>4</sup>.

Sustenta o Impetrante que a autoridade apontada como coatora está lhe cobrando estornos de crédito de ICMS que não lhe foi concedido, sendo questão de mérito a apreciação da veracidade desta afirmação, razão pela qual, não havendo que se falar em ilegitimidade ativa do Apelado, **rejeito esta preliminar**.

Quanto à adequação do *writ* para veiculação do pedido de declaração judicial do direito à compensação, embora, à primeira vista, pareça em dissonância com a Súmula n.º 269 do STF, o STJ assentou seu cabimento, consoante ilustrado a

---

2AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRATO DE LOCAÇÃO. AÇÃO INDENIZATÓRIA. BENFEITORIAS. FALTA DE INTERESSE DE AGIR. SÚMULA Nº 83/STJ. IMPROVIMENTO. 1 – Prevalece na jurisprudência do STJ o entendimento de que a aferição das condições da ação deve ocorrer *in status assertionis*, ou seja, à luz das afirmações do demandante (teoria da asserção). Nesse sentido: AGRG no AREsp 205.533/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 8/10/2012; AGRG no AREsp 53.146/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 5/3/2012; RESP 1.125.128/RJ, Rel. Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, DJe 18/9/2012. Inafastável, no caso, a aplicação da Súmula nº 83/STJ. 2 – Agravo Regimental improvido (STJ, AgRg-AREsp 468.240/SP, Terceira Turma, Rel. Ministro Sidnei Beneti, DJe 19/05/2014).

3PRELIMINARES. APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO CAUTELAR DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTO. AUSÊNCIA DE INTERESSE DE AGIR. EXIGÊNCIA DE PRÉVIO REQUERIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. AFIRMAÇÃO DE NEGATIVA EM FORNECER O CONTRATO. SUFICIÊNCIA. TEORIA DA ASSERÇÃO. PRETENSÃO RESISTIDA E INTERESSE DE AGIR CARACTERIZADOS. INÉPCIA DA INICIAL. REJEIÇÃO. O interesse de agir independe da comprovação, com a inicial, de prévio requerimento administrativo para exibição de documento, devendo ser analisado à luz do que foi alegado pela parte autora, segundo a teoria da asserção. [...] (TJPB, AC 0087277-57.2012.815.2001, Segunda Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Oswaldo Trigueiro do Valle Filho, DJPB 11/04/2014, p. 25).

PRELIMINAR SUSCITADA PELO MINISTÉRIO PÚBLICO. ILEGITIMIDADE ATIVA. DEMANDANTE QUE ALEGA A VIOLAÇÃO DO DIREITO AUTORAL. TEORIA DA ASSERÇÃO. PRECEDENTES. REJEIÇÃO. De acordo com a teoria da asserção, consagrada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, as condições da ação devem ser verificadas à luz da narrativa autoral. [...] (TJPB, AC 200.2008.037786-0/001, Primeira Câmara Especializada Cível, Rel. Juiz Conv. Marcos William de Oliveira, DJPB 02/05/2013, p. 19).

4“As dificuldades que normalmente se apresentam na separação das condições da ação do mérito da causa (...) fizeram com que surgisse uma concepção doutrinária que busca mitigar os efeitos danosos que a aplicação irrestrita do que o Código de Processo determina [no art. 267, § 3] pudesse causar. Sem olvidar o direito positivo, e considerando a circunstância de que, para o legislador, carência de ação é diferente de improcedência do pedido, propõe-se que a análise das condições da ação, como questões estranhas ao mérito da causa, fique restrita ao momento de prolação do juízo de admissibilidade inicial do procedimento. Essa análise, então, seria feita à luz das afirmações do demandante contidas em sua petição inicial (*in status assertionis*). 'Deve o juiz raciocinar admitindo, provisoriamente, e por hipótese, que todas as afirmações do autor são verdadeiras, para que se possa verificar se estão presentes as condições da ação'. 'O que importa é a afirmação do autor, e não a correspondência entre a afirmação e a realidade, que já seria problema de mérito'” (DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: Introdução ao Direito Processual Civil e Processo de Conhecimento**. v. 1. 15 ed. Salvador: JusPodivm, 2013. p. 234).

seguir:

[...] 2. A Primeira Seção decidiu que "o creditamento na escrituração fiscal constitui espécie de compensação tributária, motivo pelo qual há de ser facultada a via do *mandamus* para obtenção desse provimento de cunho declaratório, em conformidade com o que dispõe a Súmula 213/STJ, 'o mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária'" (REsp 727.260/SP, de minha relatoria, DJ 23/3/2009). A declaração eventualmente obtida no provimento mandamental possibilita, também, o aproveitamento de créditos anteriores ao ajuizamento da impetração, desde que não atingidos pela prescrição (STJ, REsp 1122126/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 22/06/2010, DJe 01/07/2010).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. MANDADO DE SEGURANÇA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CABIMENTO DO *WRIT* PARA DECLARAR O DIREITO À COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. 1. Esta Corte já se pronunciou no sentido de se admitir a impetração de mandado de segurança com o fim de declarar o direito à compensação tributária e, não havendo discussão de valores, não se pode dizer que o provimento judicial estaria produzindo efeitos pretéritos. Precedentes: REsp 782.893/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ de 29.6.2007; EAg 387.556/SP, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Primeira Seção, DJ de 9.5.2005. 2. Na hipótese, a impetração defende direito líquido e certo de o contribuinte proceder ao creditamento dos valores indevidamente recolhidos a título de ICMS, hipótese na qual a concessão da ordem vindicada irradiará efeitos patrimoniais para o futuro, e não para o passado, eis que apenas após a declaração do direito é que se concretizará o creditamento do ICMS, por força da decisão judicial. Assim, o mandado de segurança tem natureza eminentemente declaratória, além de ter caráter preventivo, na medida em que se postula afastar a atuação do Fisco no pertinente à exigência de estorno do crédito de ICMS relativo às mercadorias que tem sua base de cálculo reduzida nas saídas de produtos da cesta básica. Portanto, impõe-se concluir que não se está utilizando o mandado de segurança como substitutiva da ação de cobrança, nem possui o provimento final efeito condenatório, o que afasta a aplicação das Súmulas 269 e 271, ambas do STF. 3. Cumpre salientar que, em recente julgado (REsp 727260 / SP, da relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, DJe 23/03/2009), a Primeira Seção desta Corte consolidou posicionamento no sentido de que o creditamento de ICMS na escrituração fiscal constitui espécie de compensação tributária, motivo pelo qual há de ser facultada a via do *mandamus* para obtenção desse provimento de cunho declaratório, em conformidade com o que dispõe a Súmula 213/STJ: "O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária". 4. Embargos de divergência providos (STJ, REsp 1020910/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 26/05/2010, DJe 08/06/2010).

[...] 1. "O creditamento de ICMS na escrituração fiscal constitui espécie de compensação tributária, motivo pelo qual há de ser facultada a via do *mandamus* para obtenção desse provimento de cunho declaratório, em conformidade com o que dispõe a Súmula 213/STJ: 'O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária'" (REsp 727.260/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 23/03/2009) 2. A possibilidade de a sentença mandamental declarar o direito à compensação (ou creditamento), nos termos da Súmula 213/STJ, de créditos ainda não atingidos pela prescrição não implica concessão de efeitos patrimoniais pretéritos à impetração. O referido provimento mandamental, de natureza declaratória, tem efeitos exclusivamente prospectivos, autorizando a realização do encontro de contas apenas a partir de sua prolação. A esse respeito: REsp 1.020.910/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 08/06/2010. 3. O acórdão recorrido afastou a limitação temporal para o aproveitamento de créditos de ICMS gerados na cadeia produtiva de bens destinados à exportação com base, exclusivamente, em interpretação dada à Emenda Constitucional 42/03, que é insuscetível de revisão pela via do recurso especial. 4. Agravo regimental não provido (STJ, AgRg no REsp 1365189/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 08/04/2014, DJe 15/04/2014).

Assim, **rejeito também esta preliminar** e passo à análise do mérito.

Discute-se a respeito da legalidade da cobrança de estorno de crédito de ICMS devido pela aquisição de álcool etílico anidro combustível e de biodiesel pela distribuidora de combustíveis.

A presente problemática se origina da obscura redação do Convênio CONFAZ n.º 110/07, que remete à refinaria a obrigação tributária principal de antecipação de recolhimento do ICMS de toda a cadeia produtiva, inclusive aquele devido em virtude da aquisição de álcool anidro e biodiesel, e, simultaneamente, utiliza o termo “diferimento” para consignar que estas frações estão a cargo das distribuidoras quando da saída da gasolina “C” e do diesel “B3”, respectivamente.

O texto normativo encerra uma contradição insuperável, porquanto, num mesmo ciclo produtivo, concebe, simultaneamente, uma substituição progressiva para um sujeito – a refinaria – e uma substituição regressiva para outro – a distribuidora – a respeito de um mesmo crédito, decorrente da aquisição de álcool e biodiesel.

É fato incontroverso que a refinaria antecipa, sem exceção, todas as frações de ICMS dos ciclos produtivos, inclusive aquelas objeto de discussão, de modo que não faz sentido algum falar em crédito ou débito de titularidade da distribuidora.

Não se fala em compensação de créditos e débitos quando se adota a sistemática de substituição tributária progressiva, porquanto a refinaria, na primeira operação de circulação, calcula o imposto devido com base em uma estimativa do valor final que será praticado perante o consumidor, operação matemática que já engloba todas as operações intermediárias, disso resultando que não há espaço para a tradicional metodologia de compensação gradual entre créditos e débitos a cada etapa produtiva.

Como é a refinaria que recolhe todo o imposto, direcionando os valores recolhidos para o Estado da Paraíba e para outros entes federados, conforme o caso, a pretensão estatal de “estorno” deve se voltar contra ela, já que a distribuidora se incumbe tão somente das obrigações acessórias de escrituração, cujos registros são repassados à Petrobrás e ao Fisco para controle de cada repasse.

A pretensão estatal implica em bitributação sobre uma mesma base econômica, porquanto o ICMS devido pela saída do álcool (da usina) e do biodiesel (da Petrobrás), além de ser adiantado pela refinaria, é novamente cobrado da distribuidora a título de estorno quando da saída da gasolina “C” e do diesel “B3”, tornando esta última contribuinte de fato e de direito pelo mesmo valor agregado em dois momentos distintos das cadeias produtivas.

Em termos didáticos, quanto à distribuidora, pode-se afirmar que, se não há recolhimento quando de uma operação intermediária, não há creditamento de valor de ICMS, e se não há creditamento, não há estorno, já que não se pode estornar aquilo que nunca existiu no mundo jurídico.

Embora a cobrança ora discutida configure bitributação, somente de modo

indireto ofende a Constituição, consoante já decidiu o Supremo Tribunal Federal<sup>5</sup>, tratando-se, na verdade, de debate referente à interpretação sistemática das Cláusulas do Convênio n.º 110/07 e do Decreto Estadual n.º 29.537/2008, o que afasta a necessidade de submissão do feito à análise do Pleno.

Registro, por fim, que a matéria em julgamento não está pacificada na jurisprudência pátria.

O TJPE<sup>6</sup>, o TJGO<sup>7</sup> e o TJPR<sup>8</sup> adotam o entendimento ora esposado, havendo julgados em sentido contrário no TJRS<sup>9</sup>, TJDFT<sup>10</sup> e TJMA<sup>11</sup>.

---

5 Agravo regimental no agravo de instrumento. Hipótese de cabimento do recurso extraordinário pela letra 'c' não configurada. ICMS. Diferenças apuradas decorrentes de recolhimento a maior no âmbito da substituição tributária para a frente. Lei paulista nº 6.374/89. Decreto nº 41.653/97. Direito que decorre da legislação infraconstitucional do Estado. Natureza infraconstitucional da controvérsia. Direito local. Incidência da Súmula nº 280 à espécie. 1. No julgamento do AI nº 138.298-AgR, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJ de 30/4/92, a Corte deixou consignado o alcance do recurso extraordinário interposto com fundamento no art. 102, inciso III, alínea c, da Constituição, cujo cabimento pressupõe haver a Corte de origem homenageado a lei estadual em detrimento da Carta. Se inexistente tal fato, torna-se incabível o trânsito do extraordinário. 2. Decisão agravada que se encontra em sintonia com a orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, o qual, na hipótese dos autos, tem decidido pela natureza infraconstitucional da controvérsia, o que tornaria necessárias a reanálise e a interpretação da legislação infraconstitucional local (Lei paulista nº 6.374/89, Decreto nº 41.653/97 e Portaria CAT nº 99/93), providências vedadas na via do apelo extremo. Incidência da Súmula nº 280/STF. 3. Os fundamentos da agravante apenas demonstram inconformismo e resistência em pôr termo ao processo, em detrimento da eficiente prestação jurisdicional. 4. Agravo regimental não provido (STF, AI 654965 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 13/08/2013, Dje-207, divulgação em 17/10/2013, publicação em 18/10/2013).

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO ESTIMADA. MARGEM DE AGREGAÇÃO. ATUAÇÃO FISCAL AFASTADA DAS DISPOSIÇÕES LEGAIS. SUPOSTA VIOLAÇÃO DA LC 87/1996 (LEGALIDADE E NORMA GERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA). DECRETOS 3.017/1989 E 2.028/1998 DO ESTADO DE SANTA CATARINA. LC 87/1996. ARTS. 146, III E 150, I DA CONSTITUIÇÃO. Segundo orientação firmada por esta Corte na Súmula 636, não cabe recurso extraordinário por contrariedade ao princípio constitucional da legalidade, quando a sua verificação pressuponha rever a interpretação dada a normas infraconstitucionais pela decisão recorrida. No caso em exame, da forma como posta a questão nas razões de recurso extraordinário e de agravo regimental, o parâmetro de controle direto do alegado desvio é a LC 87/1996 e a Lei estadual 10.297/1996, que estabelecem as balizas que deverão ser obrigatoriamente seguidas pelas autoridades fiscais na fixação da base de cálculo estimada, presumida ou substituta para aplicação do regime de substituição tributária. A regra da estrita legalidade nada diz sobre o desvio concreto apontado, servindo, assim, de fundamento indireto ou remoto para controle da atividade fiscal. Agravo regimental ao qual se nega provimento (STF, AI 762365 AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 05/06/2012, Dje-150, divulgação em 31/07/2012, publicação em 01/08/2012).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUPOSTA ILEGITIMIDADE NA IMPOSIÇÃO DO REGIME. AUSÊNCIA. [...] 2. A afirmação do acórdão recorrido no sentido de que tal sistemática foi instituída no âmbito estadual por lei em sentido formal só pode ser refutada por extenso exame do direito local, inviável em recurso extraordinário (Súmula 280/STF). 3. Agravo regimental a que se nega provimento (STF, RE 743607 AgR, Rel. Min. Teori Zavascki, Segunda Turma, julgado em 11/02/2014, Dje-039, divulgação em 24/02/2014, publicação em 25/02/2014).

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTROVÉRSIA DECIDIDA À LUZ DE NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. IMPOSSIBILIDADE DO REEXAME DE FATOS E PROVAS. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO (STF, AI 762025 AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, julgado

A Terceira Câmara Especializada Cível deste Tribunal de Justiça, analisando caso análogo, decidiu pela impossibilidade de cobrança do estorno de ICMS, em Acórdão assim ementado:

AGRAVO INTERNO. ICMS. GASOLINA TIPO “C” E ÓLEO DIESEL “B3”. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO PELA DISTRIBUIDORA. ILEGALIDADE DA EXIGÊNCIA DE ESTORNOS DE CRÉDITO. MANUTENÇÃO DA DECISÃO MONOCRÁTICA. DESPROVIMENTO. Depreende-se dos autos que a empresa agravada, ora apelada, ao exercer sua atividade-fim, comercializa a gasolina tipo C (resultante da mistura de 25% de álcool etílico anidro combustível - AEAC + 75% de gasolina tipo A) e o óleo diesel B3 (resultante da mistura de 3% de biodiesel - B100 + 97% de óleo diesel

em 07/02/2012, Dje-044, divulgação em 01/03/2012, publicação em 02/03/2012).

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1) TRIBUTÁRIO. JULGADO RECORRIDO FUNDAMENTADO EM LEI LOCAL, CONVÊNIO RELATIVO A IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS, CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E DECRETO-LEI N. 406/1968: OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. 2) CONSTITUCIONALIDADE DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL N. 3/1993 E À LEI COMPLEMENTAR N. 87/1996. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO (STF, RE 634596 AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, julgado em 26/04/2011, Dje-089, divulgação em 12/05/2011, publicação em 13/05/2011).

6 DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. REEXAME NECESSÁRIO E RECURSO VOLUNTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM GASOLINA C E DIESEL B3. CONVÊNIO 110/07. PREVISÃO DE ESTORNO DE CRÉDITO QUE VIOLA O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. REEXAME NECESSÁRIO IMPROVIDO DE FORMA INDISCREPANTE, RESTANDO PREJUDICADO O APELO. 1. Depreende-se dos autos que a empresa impetrante, ora apelada, ao exercer sua atividade-fim, comercializa a gasolina tipo C (resultante da mistura de 25% de álcool etílico anidro combustível. AEAC + 75% de gasolina tipo A) e o óleo diesel B3 (resultante da mistura de 3% de biodiesel. B100 + 97% de óleo diesel mineral), sendo que, para produzir a gasolina tipo C, compra das usinas/destilarias o álcool anidro e mistura com a gasolina tipo A, adquirida da refinaria e/ou central petroquímica, e, para produzir o óleo diesel B3, compra das usinas de biodiesel o B100 e mistura com o óleo diesel mineral, adquirido da refinaria e/ou central petroquímica. 2. Nesta cadeia de produção, a refinaria atua como substituta tributária das distribuidoras, retendo o ICMS de todas as operações até o consumidor final (incidência monofásica) e repassando-o aos respectivos Estados de direito. 3. Assim, a distribuidora (apelada), quando paga antecipadamente à refinaria o valor correspondente à gasolina A e ao óleo diesel mineral, está pagando, também incluído, o ICMS da compra do álcool anidro e do B100, ficando a carga da refinaria repassar à unidade federada onde está localizada a usina o ICMS incidente sobre a aquisição do álcool anidro e do B100 e, por sua vez, ao estado onde ocorrer o consumo, a parcela do ICMS incidente nas vendas interestaduais de gasolina C e diesel B3, isso em atenção à regra do art. 155, §4º, da CF/88. 4. A Cláusula vigésima primeira do Convênio CONFAZ 110/07 estabelece que o imposto incidente nas operações internas ou interestaduais com álcool anidro e com o B100 é diferido para o momento em que ocorrer a saída da gasolina C ou do diesel B3, destarte, resta indubitável que a distribuidora (apelada) não faz qualquer recolhimento do imposto, porquanto em nenhum momento este passa por suas mãos ou lhe é creditado, como se pode observar através das notas fiscais e registro de entradas acostados às fls. 61/473, entretanto, como já mencionado, a refinaria, ao calcular o ICMS devido por substituição tributária na saída da gasolina A e do óleo diesel mineral, já o faz incluindo o imposto relativo ao álcool anidro e ao B100, de forma que a distribuidora faz o pagamento devido suportando toda a carga tributária do ICMS. 5. Ocorre que, a despeito da inexistência de qualquer crédito, os §§10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio CONFAZ 110/07, com redação dada pelos Convênios CONFAZ 101/08 e 136/08, impõem que, nas operações interestaduais com os produtos resultantes da mistura da gasolina com AEAC ou da mistura do óleo diesel com o B100, as distribuidoras deverão estornar, sob forma de recolhimento, o crédito do ICMS correspondente ao volume do álcool anidro e do B100 contidos na mistura. 6. Com efeito, esta determinação de estorno do crédito de ICMS nas operações interestaduais envolvendo a gasolina C e o diesel B3, implica de duplicidade na incidência do imposto sobre os produtos em referência (AEAC e B100), uma vez que, repita-se, o ICMS relativo a toda cadeia já restou recolhido em sua totalidade pela refinaria, por meio de substituição



mineral), sendo que, para produzir a gasolina tipo C, compra das usinas/destilarias o álcool anidro e mistura com a gasolina tipo A, adquirida da refinaria e/ou central petroquímica, e, para produzir o óleo diesel B3, compra das usinas de biodiesel o B100 e mistura com o óleo diesel mineral, adquirido da refinaria e/ou central petroquímica. 2. Nesta cadeia de produção, a refinaria atua como substituta tributária das distribuidoras, retendo o ICMS de todas as operações até o consumidor final (incidência monofásica) e repassando-o aos respectivos estados de direito. 3. Assim, a distribuidora (apelada), quando paga antecipadamente à refinaria o valor correspondente à gasolina a e ao óleo diesel mineral, está pagando, também incluído, o ICMS da compra do álcool anidro e do B100, ficando a cargo da refinaria repassar à unidade federada onde está localizada a usina o ICMS incidente sobre a aquisição do álcool anidro e do B100 e, por sua vez, ao estado onde ocorrer o consumo, a parcela do ICMS incidente nas vendas interestaduais de gasolina C e diesel B3, isso

tributária, não havendo creditamento nas operações intermediárias. 7. Desta forma, ao exigir estorno de crédito inexistente, o FISCO está na prática impondo ao contribuinte obrigação tributária não prevista em Lei, o que é expressamente vedado pelo art. 150, I, da CF/88. 8. Reexame Necessário improvido à unanimidade de votos, restando prejudicado o apelo (TJPE, Proc 0056977-15.2010.8.17.0001, Oitava Câmara Cível, Rel. Des. José Ivo de Paula Guimarães, julgado em 02/02/2012, DJEPE 10/02/2012, p. 593).

7 DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO. APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. ESTORNO. ICMS SOBRE O ÁLCOOL ETÍLICO ANIDRO CARBURANTE. (AEAC), UTILIZADO NA COMPOSIÇÃO DA GASOLINA TIPO 'C'. CONVÊNIO 110/2007. ESTORNO DO CRÉDITO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE. 1- É sabido que a base de cálculo para a cobrança do ICMS sobre a gasolina tipo 'c' é a da gasolina tipo 'a', de forma que a tributação é feita sobre a gasolina tipo 'c' e não sobre o álcool etílico anidro carburante (AEAC). 2- No momento da compra do álcool anidro, a distribuidora/apelada não recolhe o ICMS, tendo em vista que tal operação comercial está condicionada ao recolhimento diferido. 3- Os parágrafos 10 e 11 do convênio 110/2007 impõem às distribuidoras de combustíveis, o dever de estornar o ICMS recolhido por substituição tributária quando efetuam operações interestaduais em que não há creditamento, o que se mostra, materialmente impossível. Remessa e apelo conhecidos e desprovidos (TJGO, DGJ 166554-28.2009.8.09.0051, Rel. Des. Delintro Belo de Almeida Filho, DJGO 09/11/2012, p. 641).

8 TRIBUTÁRIO. Mandado de segurança. Operações realizadas pela impetrante, distribuidora de combustíveis, com álcool etílico anidro carburante (AEAC) e biodiesel (B-100), misturados com gasolina e diesel. Previsão do RICMS de estorno dos valores correspondentes ao AEAC e ao B-100. Inexistência de crédito, por se tratar de operação sob a égide da substituição tributária. Produtor/refinaria que deve recolher o ICMS em sua integralidade, no início da cadeia. Inclinação pela inconstitucionalidade da norma. Afronta aos artigos 150, I, da CF (princípio da legalidade), 145, §1º (princípio da capacidade contributiva), 155, §2º, I e II (princípio da não cumulatividade) e 155, §4º, I, todos da Constituição Federal. Incidente de inconstitucionalidade suscitado. Remessa ao órgão especial (TJPR, ApCvReex 1058722-9, Segunda Câmara Cível, Rel. Des. Silvio Dias, DJPR 26/03/2014, p. 325).

9 MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. §§ 10 E 11 DA CLÁUSULA VIGÉSIMA PRIMEIRA DO CONVÊNIO ICMS Nº 110/2007, COM A REDAÇÃO CONFERIDA PELO CONVÊNIO ICMS Nº 101/2008. DISTRIBUIDORA INTERESTADUAL DE GASOLINA TIPO "C". DETERMINAÇÃO DE ESTORNO DE CRÉDITO OBTIDO NA AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL ETÍLICO ANIDRO COMBUSTÍVEL - AEAC. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (ART. 155, § 4º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL). POSSIBILIDADE DO MANDADO DE SEGURANÇA COM EFEITO PREVENTIVO. 1. Afigura-se possível a impetração de mandado de segurança com caráter preventivo. 2. O fato de a Refinaria, que produz a Gasolina tipo A, ser obrigada a recolher, em função da substituição tributária, tanto o ICMS do combustível fóssil, como também do mesmo imposto relativamente ao Álcool Etílico Anidro Combustível - AEAC, quando vende a Gasolina pura ao Distribuidor, funcionando como verdadeira câmara de compensação, não afasta a circunstância de que a responsabilidade do pagamento do imposto do AEAC é da Distribuidora, que se apropria de crédito a ele relativo. 3. Assim, quando a Distribuidora vende a gasolina tipo C, em que há a mistura da Gasolina A com o AEAC, para outro Estado da Federação, como incidente nesse caso a imunidade tributária (CF, art. 155, § 2º, X, b), natural que tal operação acarrete o consequente estorno do crédito do Álcool, nos termos do que dispõem os §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007, com a redação dada pelo Convênio 101/2008 e, mediante

em atenção à regra do art. 155, §4º, da CF/88. 4. A cláusula vigésima primeira do Convênio CONFAZ 110/07 estabelece que o imposto incidente nas operações internas ou interestaduais com álcool anidro e com o B100 é diferido para o momento em que ocorrer a saída da gasolina C ou do diesel B3, destarte, resta indubitado que a distribuidora (apelada) não faz qualquer recolhimento do imposto, porquanto em nenhum momento este passa por suas mãos ou lhe é creditado, como se pode observar através das notas fiscais e registro de entradas acostados às fls. 61/473, entretanto, como já mencionado, a refinaria, ao calcular o ICMS devido por substituição tributária na saída da gasolina A e do óleo diesel mineral, já o faz incluindo o imposto relativo ao álcool anidro e ao B100, de forma que a distribuidora faz o pagamento devido suportando toda a carga tributária do ICMS. 5. Ocorre que, a despeito da inexistência de qualquer crédito, os §§10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio CONFAZ 110/07, com redação dada pelos Convênios CONFAZ 101/08 e 136/08, impõem que, nas operações interestaduais com os produtos resultantes da mistura da gasolina com AEAC ou da mistura do óleo diesel com o B100, as distribuidoras deverão estornar, sob forma de recolhimento, o crédito do ICMS correspondente ao volume do álcool anidro e do B100 contidos na mistura. 6. Com efeito, esta determinação de estorno do crédito de ICMS nas operações interestaduais envolvendo a gasolina C e o diesel B3, implica de duplicidade na incidência do imposto sobre os produtos em referência (AEAC e B100), uma vez que, repita-se, o ICMS relativo a toda cadeia já restou recolhido em sua totalidade pela refinaria, por meio de substituição tributária, não havendo creditamento nas operações intermediárias. 7. Desta forma, ao exigir estorno de crédito inexistente, o fisco está na prática impondo ao contribuinte obrigação tributária não prevista em Lei, o que é expressamente vedado pelo art. 150, I, da CF/88. 8. Reexame necessário improvido à unanimidade de votos, restando prejudicado o apelo (TJPE; Proc 005697715.2010.8.17.0001; Oitava Câmara Cível; Rel. Des. José Ivo de Paula Guimarães; julg. 02/02/2012; DJEPE 10/02/2012, pág. 593). (TJPB, Rec. 0038922-84.2010.815.2001, Terceira Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Saulo Henriques de Sá e Benevides, DJPB 03/02/2014).

Considerando que o entendimento da Terceira Câmara Cível deste Tribunal se afigura o mais acertado, a ele me filio.

Quanto ao pedido de declaração judicial da possibilidade de compensação do que foi recolhido a título de estorno, f. 21/25 e 268/361, deve-se garantir a compensação dos valores recolhidos anteriormente ao ajuizamento do *writ* com base nos parágrafos 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio CONFAZ n.º 110/2007, observada a prescrição quinquenal e computando-se correção monetária pela Taxa SELIC<sup>12</sup>, nos termos do art. 114 e 769, *caput*, do RICMS/PB, *in verbis*:

aditamento, também com a redação dada pelo Convênio 136/2008. Convênio esse que, portanto, não viola a Lei e tampouco a Constituição. Apelo provido e prejudicado o reexame necessário (TJRS, Apelação e Reexame Necessário n.º 70049358559, Segunda Câmara Cível, Relator: Ricardo Torres Hermann, julgado em 14/08/2013, Diário da Justiça do dia 21/08/2013).

10 TJDF, Rec 2012.00.2.019653-0, Ac. 673.484, Conselho Especial, Rel. Des. George Lopes Leite, DJDFTE 08/05/2013, p. 46.

11 TJMA, Rec 0005536-22.2012.8.10.0000, Ac. 141626/2014, Segunda Câmara Cível, Rel, Desig, Des, Marcelo Carvalho Silva, julg. 11/02/2014, DJEMA 14/02/2014.

12PROCESSUAL CIVIL. [...] JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ. TAXA SELIC. CÔMPUTO DOS JUROS DE MORA. APLICAÇÃO A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 9.250/95. ENTENDIMENTO DA PRIMEIRA SEÇÃO. AUSÊNCIA DE CUMULATIVIDADE COM CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS DE MORA.[...] 3. Na restituição de indébito tributário, os juros de mora devem incidir a partir do trânsito em julgado da sentença (artigo 167, parágrafo único, do CTN). Súmula 188/STJ. 4. Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do REsp 1.111.189-SP, firmou o entendimento de que se aplica a taxa Selic, a partir de 1º.1.1996, na atualização monetária do débito tributário, não podendo ser cumulada, porém, com qualquer outro índice, seja de juros, seja de atualização monetária. 5. Agravo Regimental não provido (STJ, AgRg no AREsp 263.585/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma,

Art. 114. Os débitos decorrentes do não recolhimento do imposto no prazo legal terão seu valor corrigido, em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo coeficientes fixados pelo órgão federal competente e adotados para correção dos débitos fiscais federais.

Art. 769. O imposto indevidamente recolhido terá seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo coeficientes fixados pelo órgão federal competente e adotados para correção dos débitos fiscais.

Posto isso, **conhecidas a Remessa Necessária e a Apelação, rejeitadas as preliminares, no mérito, nego-lhes provimento.**

**É o voto.**

Presidi o julgamento realizado na Sessão Ordinária desta Quarta Câmara Especializada Cível do Tribunal de Justiça da Paraíba, no dia 14 de outubro de 2014, conforme Certidão de julgamento, dele também participando, além deste Relator, o Exmo. Des. Frederico Martinho da Nóbrega Coutinho e o Dr. Miguel de Britto Lyra Filho (Juiz convocado para substituir o Des. João Alves da Silva). Presente à sessão a Exma. Procuradora de Justiça Dra. Jacilene Nicolau Faustino Gomes.

Gabinete no TJ/PB em João Pessoa,

**Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira**  
Relator