



**PODER JUDICIÁRIO**  
**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

**Registro: 2018.0000301953**

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Reexame Necessário nº 1048192-26.2016.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que são apelantes/apelados WMB COMERCIO ELETRONICO LTDA, WMB COMÉRCIO ELETRONICO LTDA, WMB COMERCIO ELETRONICO LTDA, WMB COMÉRCIO ELETRONICO LTDA e WMB COMÉRCIO ELETRÔNICO LTDA e Recorrente JUIZO EX OFFÍCIO, é apelado/apelante ESTADO DE SÃO PAULO.

**ACORDAM**, em 9ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Deram provimento parcial ao recurso da FAZENDA, acolheram em parte o reexame necessário, e deram por prejudicado o recurso da autora. V.U. Sustentou oralmente o Dr. Eduardo de Paiva Gomes.", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores OSWALDO LUIZ PALU (Presidente), MOREIRA DE CARVALHO E CARLOS EDUARDO PACHI.

São Paulo, 25 de abril de 2018.

**Oswaldo Luiz Palu**

**RELATOR**

**Assinatura Eletrônica**

VOTO Nº 22598

**APELAÇÃO/REEXAME**

**NECESSÁRIO**

**nº**

**1048192-26.2016.8.26.0053**

**COMARCA : SÃO PAULO**

**RECORRENTE: JUÍZO 'EX OFFICIO'**

**APELANTES E RECIPOCAMENTE APELADOS: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO E WMB COMÉRCIO ELETRÔNICO LTDA**

**MM. Juiz de 1ª Instância: Luis Eduardo Medeiros Grisolia**

**APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO.** Ação declaratória c.c. pedido de restituição/apropriação de créditos. ICMS. Substituição tributária 'para frente' ou progressiva. Pretensa restituição dos valores pagos a maior a título de ICMS, por meio de creditamento na escrita fiscal, ante a verificação da venda final da mercadoria em importância inferior à da base de cálculo presumida, afastando-se a restrição da legislação de regência do Estado de São Paulo, que autoriza a restituição vindicada apenas nos casos em que a base de cálculo presumida é estabelecida por autoridade competente. **Sentença de primeiro grau que julgou procedentes em parte os pedidos.**

**1. Objeção. Ilegitimidade ativa 'ad causam'. Afastamento.** Autora que, na qualidade de empresa substituída, ostenta legitimidade para vindicar pela restituição de valores recolhidos a maior a título de ICMS em operações jungidas ao regime de substituição tributária 'para frente'. Artigo 10, da Lei Kandir. **Objeção repelida.**

**2. Objeção. Ausência de documentos indispensáveis à propositura da demanda.** Prejudicial que não prospera. Requerente que cumpriu a contento os ditames do artigo 320, do CPC/2015.

**3. Mérito. ICMS. Substituição tributária 'para frente' ou progressiva. Artigo 150, § 7º, do Diploma Maior.** Pagamento a maior decorrente da venda final da mercadoria em importe inferior ao da base de cálculo presumida adotada para fins de viabilização da indigitada sistemática de recolhimento. Pretensa restituição dos referidos valores pagos a maior a título de ICMS, por meio de creditamento na escrita fiscal, afastando-se a restrição da legislação de regência do Estado de São Paulo, que autoriza a restituição vindicada

**PODER JUDICIÁRIO**  
**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

apenas nos casos em que a base de cálculo presumida é estabelecida por autoridade competente. **Admissibilidade da pretensão.** Incidência, no caso, do novo entendimento firmado no C. STF sobre o tema, notadamente por ocasião do recente julgamento do RE nº 593.849/MG (**Tema 201**), submetido à sistemática da repercussão geral. Julgado do STF que reconheceu a possibilidade de creditamento apenas a partir da distribuição desta ação (modulação) e não fatos pretéritos a ela.

**4. Acolhida da pretensão da requerente que, todavia, limita-se ao afastamento da restrição prevista no § 3º, do artigo 66-B, da Lei nº 6.374/89 (com referência ao seu artigo 28), conquanto cabe à Administração Fazendária, a princípio, delimitar a forma que se dará a restituição, bem como os termos em que se efetivará a atualização dos valores.**

**5. Sentença parcialmente reformada, com observações. Recurso da ré provido em parte, reexame necessário parcialmente acolhido, e apelo da autora prejudicado.**

## **I – RELATÓRIO**

Cuida-se de **reexame necessário e recursos de apelação** interpostos em confronto à r. sentença de **fls. 333/338 (embargos de declaração opostos pela requerente rejeitados a fls. 387/390), cujo relatório se adota**, que, nos autos da ação declaratória c.c. repetição de indébito movida por **WMB COMÉRCIO ELETRÔNICO LTDA** em face da **FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO**, **julgou procedentes os pedidos** para garantir à autora o direito à restituição e/ou compensação do ICMS pago a maior em regime de substituição tributária 'para frente', notada e especificamente em relação aos fatos imponíveis

ocorridos após o ajuizamento da ação, autorizando-a a efetivá-lo administrativamente, por meio de crédito em sua escrita fiscal, sempre que comprovado o excesso de tributação, isto é, sempre que a base de cálculo presumida for superior ao valor real da venda do produto por ela realizado, ressalvada a prerrogativa da Administração de proceder a fiscalização do procedimento. Em razão da sucumbência, ficou condenada a **FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO** ao pagamento das custas judiciais e despesas processuais em reembolso, bem como honorários advocatícios, estes fixados em **20%** (vinte por cento) a incidir sobre o valor dado à causa (valor da causa = R\$80.000,00). Apelam ambas as partes litigantes. Inconformada com parte da r. sentença de primeiro grau, apela a requerente, **WMB COMÉRCIO ELETRÔNICO LTDA (fls.392/396)**, e pugna pelo reconhecimento do direito à atualização dos valores recolhidos a maior a título de ICMS no regime de substituição tributária 'para frente', adotando-se, para tanto, os mesmos índices utilizados pelo fisco para atualizar seus créditos tributários.

**A FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO oferece recurso adesivo (fls.422/444)**, e alega, em sede preliminar, em resumo: **i) ilegitimidade ativa**

'ad causam' da empresa autora; **ii)** ausência de documentos indispensáveis à propositura da demanda. No que atina ao tema de fundo, preconiza o ente requerido que apenas é garantido o direito à imediata e preferencial restituição do ICMS recolhido sob a sistemática da substituição tributária progressiva nos casos em que não materializado o fato imponível. Por fim, coloca o ente requerido que a restituição vindicada pela requerente encontra óbice na inteligência do comando inserto no artigo 166, do Código Tributário Nacional, asseverando, por fim, ser descabida a repetição rogada por meio de crédito em escrita fiscal.

Recursos tempestivos, preparado o apelo da requerente e isento de preparo o reclamo do ente demandado, ficando recebidos os apelos no duplo efeito legal, **salvo no que concerne ao ponto relativo à tutela provisória de urgência deferida.** Contrarrazões do ente requerido a **fls. 402/421** e resposta da empresa autora a **fls. 466/498**. **A empresa autora se opôs ao julgamento virtual (fls. 501). É o relatório.**

## II – FUNDAMENTO E VOTO

1. Deve ser parcialmente reformada a r. sentença de primeiro grau, com observações.

2. **WMB COMÉRCIO ELETRÔNICO LTDA** ingressou para com a presente ação declaratória c.c. repetição de indébito em face da **FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO** alegando (**fls. 01/14**), que, diante das atividades que pratica, é sujeito passivo da obrigação tributária relativa ao ICMS. Nesse diapasão, consignou a sociedade requerente que em muitas das operações mercantis que pratica o recolhimento do ICMS se dá pela sistemática da substituição tributária 'para frente' ou progressiva, figurando a requerente na qualidade de substituída, conquanto a retenção antecipada do gravame estadual é realizada pelo substituto definido na legislação de regência. Ocorre que, consoante preconiza a requerente, o recolhimento do ICMS por meio da indigitada sistemática da substituição tributária 'para frente' vem se dando a maior em muitos casos, uma vez que a venda final dos produtos se efetiva por valor inferior àquele adotado como base de cálculo presumida para fins de

efetivação da sistemática de tributação de que se trata. No entanto, na forma como assevera a autora, não obstante o sobredito flagrante recolhimento a maior de ICMS, não logra reaver os valores indevidamente recolhidos, em especial considerando-se que a Lei Estadual nº 6.374/89, no § 3º, do artigo 66-B (e art. 28), limita a repetição de valores pagos a maior a título de ICMS em regime de substituição tributária progressiva apenas nas hipóteses em que a base de cálculo presumida é fixada por autoridade competente. Todavia, consoante argumenta a requerente, tal limitação cai por terra diante do novo entendimento do Pretório Excelso firmado quando do julgamento do RE nº 593.849/MG, por meio do qual assentado que o contribuinte substituído terá garantido o direito à restituição do ICMS pago a maior em regime de substituição tributária progressiva sempre que a venda final se efetivar por importe inferior ao da base de cálculo presumida. Assim, diante desse novo cenário, justificou a requerente a intervenção perante o Judiciário por meio da presente ação, tendo pugnado, no que interessa, 'in verbis' (**fls. 12/13**):

“Diante de todo o exposto, requer-se a citação da Ré, bem como que, ao final, seja julgada procedente a demanda para se declarar o direito da Autora à restituição do valor de ICMS recolhido a maior nos

casos de substituição tributária 'para frente' em razão da indevida restrição ao creditamento quando a base de cálculo presumida é superior ao valor de venda efetivamente praticado pela Autora, nos termos do art. 150, § 7º, da Constituição Federal, apenas para as operações ocorridas nos cinco anos que antecedam o ajuizamento desta demanda.

Requer-se, ainda, que seja assegurado à Autora o direito de reaver os valores indevidamente recolhidos, a seu critério, mediante (a) lançamento, em seus livros fiscais, de crédito escritural correspondente ao montante que deixou de ser apropriado pelas indevidas restrições impostas pela Ré; ou (b) expedição de precatório.

Requer-se, ademais, que os valores pretéritos, em qualquer das duas hipóteses aventadas acima, sejam atualizados pelos mesmos índices aplicáveis para a exigência de débitos de ICMS desde a data em que deixaram de ser aproveitados em função das inconstitucionais limitações impostas pela Ré à fruição de tais quantias."\_

3. **Objecção. Ilegitimidade ativa 'ad causam'**. Inicialmente, de rigor se mostra a análise da primeira objeção processual ventilada pela



**FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO**, que se bate pela ilegitimidade ativa da empresa autora para, na qualidade de substituída, postular a restituição de valores recolhidos a maior a título de ICMS em regime de substituição tributária 'para frente'.

**3.1.** Não há se falar, entretantes, em ilegitimidade ativa da requerente. **Ora**, a empresa requerente, pese ser apenas substituída tributária, é sujeito passivo da obrigação tributária principal relativa ao ICMS, não podendo ser comparada a consumidor final, ostentando, portanto, o direito de postular a restituição em tela.

Nesse sentido, o artigo 10, da Lei Complementar nº 87/96, é taxativo e agasalha a pretensão da requerente:

"Artigo 10 - É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar."

**3.2.** **Desse modo**, imperioso o reconhecimento de que a sociedade autora possui

legitimidade ativa para propor a presente ação, ficando, assim, **repelida a indigitada prejudicial externada pela FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO.**

4. **Objecção. Ausência de documentos indispensáveis à propositura da ação – artigo 320, do CPC/2015.** Nesse passo, antes de se adentrar ao tema de fundo, mister a apreciação da segunda preliminar aduzida pela **FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO**, que bate-se pela ausência de observância pela requerente do quanto impõe o artigo 320, do Código de Processo Civil de 2015, na medida em que não teria a autora colacionado documentos indispensáveis à propositura da demanda, notadamente a prova dos ditos pagamentos a maior.

4.1. Sobredita prejudicial, outrossim, não merece vingar, pois que, ao arrepio do quanto argumenta a **FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO**, a empresa autora instruiu a ação, havendo nos autos, ainda que por amostragem, conforme se verifica a **fls. 56/66**, documentos que comprovam a ocorrência de pagamentos a maior de ICMS em operações jungidas ao regime de substituição tributária 'para frente'.

4.2. Assim sendo, a rejeição dessa segunda objeção alinhavada pela FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO é de rigor.

5. **Mérito.** Consiste a substituição tributária 'para frente', em linhas gerais, na determinação imposta ao sujeito passivo da obrigação tributária relativa ao ICMS concernente no dever de pagar, **antecipadamente**, não somente o imposto de que se trata devido em relação à operação por ele praticada, mas, também, aquele referente à operação ou operações posteriores.

5.1. **Elucide-se:** para fins de cobrança do ICMS no regime de substituição tributária 'para frente' o fisco, como ocorre no Estado de São Paulo, estabelece bases de cálculo presumidas, seja por meio da elaboração da intitulada pauta fiscal, seja por meio da adoção de margens de valor agregado, sendo certo que essas bases de cálculo presumidas buscam, a rigor, alcançar da forma mais precisa o valor da mercadoria quando da venda ao consumidor final. Resta determinada, portanto, verdadeira base de cálculo ficta apta a possibilitar a implementação do regime de tributação em deslinde. **Contudo**, essa base de

cálculo presumida preestabelecida e sobre a qual é calculado o ICMS nem sempre alcança a realidade do mercado, conquanto, em muitos casos, o valor da mercadoria quando da comercialização ao consumidor final é inferior ao estabelecido previamente (nada impede, claro, que a venda final se dê por valor superior ao previamente estabelecido), implicando, conseqüentemente, no recolhimento a maior da exação estadual. **Assim, instalou-se a seguinte controvérsia: nos casos em que o valor final da mercadoria comercializada é inferior àquele previsto na base de cálculo presumida, é possível ao contribuinte substituído a repetição dos valores pagos a maior a título de ICMS na forma determinada pelo artigo 150, § 7º, da Carta Magna?**

5.2. E pondera-se que, a fim de harmonizar o procedimento referente à aplicação do § 7º, do artigo 150, do Diploma Maior, fora firmado o Convênio ICMS nº 13/97, o qual, corroborando o entendimento de que cabível a restituição do ICMS nas hipóteses em que recolhido sob o sistema da substituição tributária 'para frente' apenas nos casos em que não ocorrido integralmente o fato impositivo, assim dispôs:

"Cláusula primeira - A restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação subsequentes à cobrança do mencionado imposto, ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária.

Cláusula segunda Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

Cláusula terceira. Este Convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União."

**5.3.** O Estado de São Paulo não foi signatário do indigitado Convênio ICMS nº 13/97 e, ao arrepio do posicionamento então adotado na Corte Suprema, promulgou a Lei nº 9.176/95, que introduziu na Lei nº 6.374/89, norma de regência do ICMS no Estado de São Paulo, o artigo 66-B, que assim reza **(g.n.)**:

"Artigo 66-B - Fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária:

I - caso não se efetive o fato gerador presumido na sujeição passiva;

**II - caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior a presumida.**

§ 1º - O pedido de restituição, sem prejuízo de outras provas exigidas pelo fisco, será instruído com cópia da documentação Fiscal da operação ou prestação realizada, que comprove o direito a restituição.

§ 2º - O Poder Executivo disporá sobre os pedidos de restituição que serão processados prioritariamente, quer quanto a sua instrução, quer quanto à sua apreciação, podendo, também, prever outras formas para devolução do valor, desde que adotadas para opção de contribuinte.

**§ 3º - O disposto no inciso II do "caput" deste artigo aplica-se apenas na hipótese de a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária ter sido fixada nos termos do "caput" do artigo 28."**

(...)

Artigo 28 - No caso de sujeição passiva por substituição, com responsabilidade atribuída em relação às operações ou prestações subsequentes, a base de cálculo será o preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente."

5.4. Cumpre colocar que, no entanto, a legislação de regência do Estado de São Paulo estabeleceu uma série de requisitos tendentes a autorizar a restituição do ICMS pago a maior em regime de substituição tributária 'para frente', requisitos estes que vieram, em especial, estabelecidos no Regulamento do ICMS e nas Portarias CAT n<sup>o</sup>s 17/99, 63/99 e subsequentes, estando a questão hodiernamente disciplinada pela Portaria CAT n<sup>o</sup> 158/2015 e supervenientes alterações.

5.5. O Estado de São Paulo, além de impor os sobreditos requisitos tendentes a autorizar a restituição do ICMS pago a maior em regime de substituição tributária 'para frente', introduziu

por meio da Lei Estadual nº 13.291/2008 o § 3º ao artigo 66-B da Lei Estadual nº 6.374/89, comando normativo esta que veio a limitar a possibilidade de restituição do ICMS pago a maior em regime de substituição tributária progressiva às hipóteses em que a base de cálculo presumida é fixada **por autoridade competente (artigo 28, citado)**.

**E na espécie,** fica claro dos autos que o que busca a empresa autora é exatamente ver reconhecido seu direito à restituição dos valores recolhidos a maior a título de ICMS nas operações de venda de mercadorias alcançadas pelo regime de substituição tributária 'para frente' sem a referida restrição prevista no § 3º, do artigo 66-B, da Lei Estadual nº 6.374/89 concernente na autorização dessa restituição apenas nas hipóteses em que a base de cálculo presumida for estabelecida por meio de pauta fiscal, isto é, fixada por autoridade competente, conquanto a base de cálculo presumida do ICMS-ST em vendas de muitos de seus produtos não é fixada desse modo, o que vem impedindo a restituição dos valores pagos a maior.

**5.6. Diante desse quadro, pondere-se**



que, seguindo-se a jurisprudência que vinha assentada nesta Colenda Corte acerca da celeuma em deslinde, como acima anotado, a pretensão da requerente estaria fadada ao insucesso, pois que o entendimento que se adotava era de que não havia se falar que as restrições e limites impostos pelo fisco do Estado de São Paulo no que atina à restituição de valores pagos a maior a título de ICMS nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária progressiva contradiziam o previsto no artigo 150, § 7º, da Carta Magna por não se coadunar às expressões "imediate e preferencial" nele constantes, levando-se em conta que legislação bandeirante teria alargado o campo de incidência do mencionado comando constitucional ao permitir a restituição de valores pagos a maior em regime de substituição tributária progressiva não somente em casos de não-ocorrência do fato gerador presumido, mas também nos casos em que a venda final se efetive em importe inferior àquele estabelecido na base de cálculo presumida, não obstante o entendimento até então consagrado no C.SIF na direção de que a repetição desses valores somente se viabilizaria com a não ocorrência total do fato gerador presumido.

**5.7. No entanto,** em outubro de 2016,

por ocasião do julgamento do RE nº 593.849/MG, **invocado pela empresa autora**, submetido ao regime de repercussão geral, o Colendo Supremo Tribunal Federal reviu seu posicionamento e passou a entender que, nos casos em que o ICMS é recolhido sob o regime de substituição tributária 'para frente' e verificada a venda efetiva da mercadoria por valor inferior ao daquele previsto na base de cálculo presumida adotada para recolhimento do gravame, é devida ao contribuinte substituído a restituição do importe da exação estadual paga a maior.

**Assim restou ementado referido julgado (Rel. Min. Edson Fachin):**

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DO PRECEDENTE. ADI 1.851.

1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: **'É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e**

**Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida'.**

2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições.

3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.

4. O modo de raciocinar 'tipificante' na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.

5. De acordo com o art. 150, § 7º, *in fine*, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado.

6. **Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os**

pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.

7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, § 10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, § 11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado."

**5.8.** **Dessume-se,** portanto, que, doravante, ao encontro da pretensão formulada pela autora, em tendo havido o recolhimento do ICMS por meio do regime de substituição tributária 'para frente' e verificado que a venda final se deu efetivamente por importância inferior à base de cálculo presumida, terá o contribuinte substituído o direito de reaver o valor do gravame pago a maior.

**Fica claro, pondere-se, que a Administração Tributária pode e deve submeter à fiscalização as operações de restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária progressiva, conforme destacou em seu brilhante voto condutor o ilustre Ministro Edson Fachin, relator do RE 593.849/MG.**

5.9. **A situação, agora,** parece estar corretamente delineada diante do novo posicionamento adotado pela Corte Suprema, relevando mencionar que o novel entendimento da Corte Constitucional possui efeitos 'erga omnes', inexoravelmente.

5.10. **Logo,** diante de todo esse cenário, forçoso o reconhecimento de que o entendimento firmado pelo Pretório Excelso em seu Tema 201 deve ser adotado e, assim, garantido à requerente o direito à restituição do ICMS pago a maior em regime de substituição tributária 'para frente' por ocasião da venda de mercadorias, **sem a limitação imposta pelo § 3º, do artigo 66-B, da Lei nº 6.374/89.**

6. **Todavia, agora melhor refletindo sobre a questão,** cujos contornos práticos ainda se mostram nebulosos, **entendo que a acolhida da pretensão da autora deve se limitar ao reconhecimento do direito à restituição dos valores pagos a maior a título de ICMS recolhidos sob o regime de substituição tributária progressiva sem a restrição prevista no § 3º, do artigo 66-B, da Lei nº 6.374/89 (com referência ao seu artigo 28) sendo**

que, no entanto, a forma como se efetivará essa restituição, bem como os termos da atualização dos valores devem ser delimitados, a princípio, pela **Administração Fazendária**.

7. **Destarte**, na linha de todo o entendimento alinhavado, e a fim de que livre de dúvidas, registre-se que fica reformada em parte a r. sentença de primeiro grau e **julgados procedentes em parte os pedidos veiculados pela autora, WMB COMÉRCIO ELETRÔNICO LTDA**, a fim de lhe reconhecer o direito à restituição do ICMS pago a maior em regime de substituição tributária 'para frente', especificamente em relação aos fatos imponíveis ocorridos após o ajuizamento da ação, sem a restrição prevista no § 3º, do artigo 66-B, da Lei nº 6.374/89 (com referência ao artigo 28), ficando relegada à Administração Fazendária delimitar a forma de restituição e os termos da atualização dos valores.

Coloque-se, mais e finalmente, que, ante a reforma parcial da r. sentença de primeiro grau, fica reconhecida a sucumbência recíproca das partes, de sorte que cada qual arcará para com as respectivas custas e despesas

processuais, sendo que a honorária sucumbencial será paga pelas litigantes aos respectivos patronos das partes adversas em valor que ora fixo em **R\$10.000,00** (dez mil reais) para cada.

8. Ante o exposto, por meu voto, **dou parcial provimento ao recurso de apelação interposto pela FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, acolho em parte o reexame necessário, e dou por prejudicado o apelo interposto pela autora, com observações.**

**OSWALDO LUIZ PALU**  
Relator