



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2133516 - PR (2024/0112272-5)

RELATOR : **MINISTRO AFRÂNIO VILELA**
RECORRENTE : B.O. PACKAGING BRASIL LTDA
ADVOGADOS : ARLI PINTO DA SILVA - PR020260
JORGE WADIH TAHECH - PR015823A
FRANCISCO NIEBUHR NETO - PR065848
FRANCISCO PALUDO - PR049880
ANDREY FONTES FARIAS - DF067237
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ALEGADA VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. FUNDAMENTAÇÃO GENÉRICA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 284 DO STF, POR ANALOGIA. ICMS–DIFAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO FIRMADO NO TEMA 69/STF. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

1. A alegada violação ao art. 1.022 do CPC/2015 deu-se de forma genérica, circunstância que impede o conhecimento do recurso especial, no ponto, por deficiência na fundamentação. Aplicação da Súmula 284 do STF, por analogia.

2. "O ICMS–DIFAL é mera sistemática de cálculo de um único imposto – o ICMS –, com idênticos aspectos material, espacial, temporal e pessoal, diferenciando-se, tão somente, quanto ao aspecto quantitativo, mais precisamente, quanto ao incremento de alíquota a ser considerado para o cálculo do valor devido pelo contribuinte e do ulterior direcionamento do respectivo produto da arrecadação" (REsp n. 2.128.785/RS, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 12/11/2024, DJe de 19/11/2024).

3. Considerando que o ICMS–DIFAL é apenas uma forma de repartição do ICMS entre os entes federativos, aplica-se a ele o entendimento firmado no Tema 69 do STF, segundo o qual "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins".

4. Recurso especial provido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Turma, por unanimidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Maria Thereza de Assis Moura, Marco Aurélio Bellizze e Teodoro Silva Santos votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 21 de maio de 2025.

MINISTRO AFRÂNIO VILELA
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2133516 - PR (2024/0112272-5)

RELATOR : **MINISTRO AFRÂNIO VILELA**
RECORRENTE : B.O. PACKAGING BRASIL LTDA
ADVOGADOS : ARLI PINTO DA SILVA - PR020260
JORGE WADIIH TAHECH - PR015823A
FRANCISCO NIEBUHR NETO - PR065848
FRANCISCO PALUDO - PR049880
ANDREY FONTES FARIAS - DF067237
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ALEGADA VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. FUNDAMENTAÇÃO GENÉRICA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 284 DO STF, POR ANALOGIA. ICMS–DIFAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO FIRMADO NO TEMA 69/STF. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

1. A alegada violação ao art. 1.022 do CPC/2015 deu-se de forma genérica, circunstância que impede o conhecimento do recurso especial, no ponto, por deficiência na fundamentação. Aplicação da Súmula 284 do STF, por analogia.

2. "O ICMS–DIFAL é mera sistemática de cálculo de um único imposto – o ICMS –, com idênticos aspectos material, espacial, temporal e pessoal, diferenciando-se, tão somente, quanto ao aspecto quantitativo, mais precisamente, quanto ao incremento de alíquota a ser considerado para o cálculo do valor devido pelo contribuinte e do ulterior direcionamento do respectivo produto da arrecadação" (REsp n. 2.128.785/RS, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 12/11/2024, DJe de 19/11/2024).

3. Considerando que o ICMS–DIFAL é apenas uma forma de repartição do ICMS entre os entes federativos, aplica-se a ele o entendimento firmado no Tema 69 do STF, segundo o qual "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins".

4. Recurso especial provido.

RELATÓRIO

MINISTRO AFRÂNIO VILELA: Em análise, recurso especial interposto por B. O. PACKAGING BRASIL LTDA. contra acórdão do TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. ICMS-DIFAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. IMPOSSIBILIDADE. O contribuinte não tem o direito de amputar a receita bruta auferida com as vendas, base de cálculo do PIS /COFINS, mediante a exclusão do ICMS-DIFAL que é partilhado entre as unidades federadas.

Os embargos de declaração foram rejeitados.

Nas razões recursais, a recorrente aponta violação aos seguintes artigos: 489 e 1.022, II, do CPC; 2º, parágrafo único, da LC 70/1991; 110, 156, II, 168, I, e 170-A, todos do Código Tributário Nacional-CTN; 3º, §§ 1º, 3º e 4º, da Lei 9.718/1998; 1º, §§ 1º e 2º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; 66 da Lei 8.383/1991; 89 da Lei 8.212 /1991; e 39 da Lei 9.250/1995.

Preliminarmente, sustenta a relevância da matéria de direito federal infraconstitucional debatida nos autos, bem como a ocorrência de negativa de prestação jurisdicional, uma vez que o Tribunal de origem teria deixado de se manifestar sobre questões essenciais para o deslinde de controvérsia.

No mérito, alega que o ICMS referente ao diferencial de alíquota (ICMS-DIFAL) não deve ser incluído na base de cálculo da contribuição ao Programa de Integração Social-PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-COFINS, por não representar receita bruta da empresa.

Ao final, requer:

- a) Seja reformado o acórdão recorrido, a fim de conceder a segurança pleiteada, para que seja reconhecido o direito líquido e certo da Impetrante em não incluir o valor do ICMS-DIFAL (Diferencial de Alíquota) na base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos expostos acima;
- b) Com a concessão da segurança, seja declarado o direito de a Impetrante/Recorrente compensar os valores indevidamente recolhidos desde os 5 (cinco) anos anteriores à data da propositura deste *mandamus*, com a devida correção monetária pela Taxa Selic, tudo com autorização dada pela Súmula 213/STJ e normativa pertinente;
- c) Com a reforma da decisão, sejam invertidos os ônus de custas e despesas processuais pertinentes.

Contrarrazões apresentadas às fls. 316-325.

É o relatório.

VOTO

MINISTRO AFRÂNIO VILELA (Relator): A controvérsia nos presente autos cinge-se à definição acerca da possibilidade de inclusão do ICMS–DIFAL na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

1. Do caso concreto

Na origem, a parte recorrente impetrou mandado de segurança com o objetivo de afastar a inclusão do valor referente ao ICMS–DIFAL da base de cálculo do PIS/COFINS (fl. 16).

O juízo de primeiro grau concedeu a ordem, *in verbis* (fls. 86-87):

Outrossim, nos termos do artigo 487, inciso I, do Código de Processo Civil, concedo em parte a segurança para:

i) determinar a exclusão do ICMS-Difal da base de cálculo do PIS e Cofins devidos pela parte impetrante, exceto para os créditos tributários inscritos em dívida ativa; e

ii) declarar o direito da parte impetrante de compensar os valores indevidamente recolhidos a este título, respeitada a prescrição quinquenal, com juros e correção monetária calculados com base na taxa SELIC, nos termos do artigo 39, § 4º, da Lei nº 9.250/1995.

Diante da sucumbência ínfima da impetrante, condeno a parte impetrada ao ressarcimento das custas processuais adiantadas pela impetrante.

Deixo de condenar as partes ao pagamento de honorários advocatícios, com base no artigo 25 da Lei nº 12.016/2009.

A Corte Regional deu provimento às apelações interpostas por ambas as partes, com base nos seguintes fundamentos (fls. 209-212):

1. Preliminares

1.1 Admissibilidade

Recebo as apelações das partes, visto que adequadas e tempestivas.

Houve o recolhimento de custas.

1.2 Processual

A impetrante alega que a sentença recorrida é *extra petita*, pois julgou "extinto o feito sem resolução de mérito em relação aos pedidos voltados aos créditos tributários porventura inscritos em dívida ativa, por falta de interesse de agir e ilegitimidade passiva da autoridade impetrada".

Não se verifica, ao ler a petição inicial, qualquer pedido relativo a débitos inscritos em dívida ativa.

Considerando, portanto, que o pedido não foi formulado pela impetrante, impõe-se dar provimento à sua apelação para afastar o excesso da sentença quanto ao ponto.

2. Mérito

Exclusão do ICMS–DIFAL da base de cálculo do PIS/COFINS

Acerca do ICMS nas operações interestaduais, dispõe o art. 155, II, §2º, VII e VIII, da CF:

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao

Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto".

O ICMS-DIFAL foi regulado pelo Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015, sendo que vários de seus preceitos foram julgados inconstitucionais pelo STF na ADI 5.469, uma vez que a matéria deveria ser regulada por lei complementar.

De qualquer forma, o ICMS-DIFAL não pode ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS pela simples razão de que o seu montante, por não constituir receita bruta, nunca foi computado na base de cálculo das contribuições.

De fato, tomamos como exemplo uma venda efetuada de um contribuinte de ICMS de Santa Catarina para um consumidor final não contribuinte em Minas Gerais, em uma operação de venda de mercadoria, cuja base de cálculo do ICMS é o valor de R\$ 10mil, sendo a alíquota interna de 17% em SC, de 18% em MG e interestadual de 12%.

Nos termos da Cláusula §1º-A do Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015, "o ICMS devido às unidades federadas de origem e destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas:

"ICMS origem = BC x ALQ inter

ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem

Onde:

BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º;

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino."

Segundo o o Convênio ICMS 93/15, na nota fiscal de venda emitida em SC haverá o valor de R\$10mil e o ICMS interestadual destacado na nota fiscal com alíquota de 12%, correspondendo a R\$1.200,00. A receita bruta auferida pelo vendedor, base de cálculo do PIS/COFINS, será de R\$11.200,00.

No Estado de destino, o ICMS em MG será apurado com a alíquota de 18% (R\$1.800,00), deduzindo-se o ICMS da origem (R\$1.200,00), resultando o diferencial de ICMS de R\$600,00 (corresponde à alíquota de 6% da diferença entre a alíquota interna de MG de 18% e a interestadual de 12%). Esta diferença do imposto é partilhada entre os dois Estados, de destino e origem, conforme prevê a Cláusula Décima do mencionado Convênio. Tomando-se por base o ano de 2018, ao Estado de MG caberia 80% do montante correspondente ao diferencial, ou seja, R\$480,00, e o saldo de 20% para o Estado de SC (R\$120,00). O montante do ICMS para SC, portanto, corresponderia aos R\$1.200,00 destacado na nota fiscal, acrescido dos R\$120,00, resultado da partilha do diferencial da alíquota.

O fato de a operação interestadual contemplar o ICMS-DIFAL não altera a base de cálculo do ICMS, e nem a do PIS/COFINS. O próprio Convênio dispõe no § 1º da Cláusula Segunda que “a base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do caput é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996”.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 970.821, em que reputou constitucional a cobrança antecipada de diferencial de alíquota de ICMS de sociedade empresária optante pelo Simples Nacional, independentemente de o contribuinte estar na condição de consumidor final no momento da aquisição, disse que "o diferencial de alíquota consiste em recolhimento pelo estado de destino da diferença entre as alíquotas interestadual (menor) e interna (maior), de maneira a equilibrar a partilha do ICMS em operações entre entes federados. Complementa-se o valor do ICMS devido na operação. Ocorre, portanto, a cobrança de um único imposto (ICMS) calculado de duas formas distintas, de modo a alcançar o valor total devido na operação interestadual".

Ora, se a base de cálculo e o imposto estadual são únicos, nenhum efeito se projeta à receita bruta auferida com a venda, base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS.

Note-se que a parte autora não juntou nenhuma nota fiscal nos anexos do ev1. Se as notas fiscais de venda das mercadorias tivessem sido juntadas, seria comprovado que, ao contrário do que ocorre com o

ICMS e o ICMS-ST, não existe o destaque do ICMS-DIFAL. Apenas no campo dos dados adicionais da nota fiscal eletrônica constaria a partilha da receita do ICMS para o Estado de destino e do remetente.

Como se vê, não existe prova de que o contribuinte tenha computado como receita a despesa com o pagamento do ICMS resultante do diferencial de alíquota. Como dito, a base de cálculo do PIS/COFINS é a receita bruta auferida com as vendas das mercadorias, excluindo-se apenas, se fosse o caso, o ICMS que estivesse destacado na nota fiscal. Mas na hipótese dos autos, considerado o exemplo dado, a pretensão é para que os R\$ 600,00 do ICMS-DIFAL sejam excluídos.

Ou seja, a parte pretende, sem qualquer amparo constitucional ou legal, amputar a receita bruta auferida com a venda, mediante a exclusão de uma despesa tributária de ICMS partilhado entre as unidades federadas.

O resultado do diferencial da alíquota do ICMS nas operações interestaduais pode incrementar as receitas do Estado, mas é neutro em relação à apuração do PIS/COFINS, cuja base de cálculo não é afetada nas operações interestaduais sujeitas ao diferencial de alíquotas de ICMS. Como o ICMS-DIFAL nunca foi incluído na base de cálculo do PIS/COFINS, jamais poderá ser excluído.

A pretensão da impetrante não merece acolhida, portanto, impondo-se a reforma da sentença, como defendido pela União em seu recurso de apelação.

3. Consectários sucumbenciais

Sem honorários (art. 25 da Lei nº 12.016/2009).

Custas pela impetrante.

4. Prequestionamento

Em arremate, consigno que o enfrentamento das questões suscitadas em grau recursal, assim como a análise da legislação aplicável, são suficientes para prequestionar junto às instâncias Superiores os dispositivos que as fundamentam.

Ainda assim, considero prequestionados, dentre outros, os seguintes artigos: art. 195, I, da CF; art. 110 do CTN; art. 2º, parágrafo único da LC 70/91; art. 1º e 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/02; art. 1º da Lei 10.833/03; e art. 2º e 3º da Lei 9.718/98; art. 485, inciso VI, do novo CPC; art. 110 do CTN; art. 150, § 7º, e art. 195, I, b, da CF/88; arts. 8º, 9º e 10 da LC 87/96; art. 12, § 4º, do Decreto-Lei 1.598/97 e art. 22 do Decreto n. 4.524, de 17 de dezembro de 2002. Art 155, § 2º, VII e VIII, da CF/88; 1º, §2º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; art. 6º, caput e §

1º, da Lei Complementar 87/96; Cláusula Segunda, § 1º do Convênio ICMS 93/15; art. 74 da Lei 9.430/96; art. 66, § 2º, da Lei 8.383/91; art. 100 da Constituição Federal.

Desse modo, evita-se a necessidade de oposição de embargos de declaração para esse exclusivo ?m, o que evidenciaria finalidade procrastinatória do recurso, passível de cominação de multa (art. 1.026, § 2º, do CPC).

7. Dispositivo

Ante o exposto, voto por dar provimento à apelação da impetrante, para afastar o excesso da sentença em relação aos créditos tributários porventura inscritos em dívida ativa, bem como da União, para denegar a segurança.

Feitas essas considerações, passo à análise do recurso.

2. Preliminares

2.1. Da relevância da questão de direito federal infraconstitucional

No que se refere à demonstração da relevância da questão de direito federal controvertida, o Enunciado Administrativo 8/2022 desta Corte estabeleceu que:

A indicação, no recurso especial, dos fundamentos de relevância da questão de direito federal infraconstitucional somente será exigida em recursos interpostos contra acórdãos publicados após a data de entrada em vigor da lei regulamentadora prevista no artigo 105, § 2º, da Constituição Federal.

2.2. Da negativa de prestação jurisdicional

Quanto à alegada negativa de prestação jurisdicional, o recurso não supera o juízo de admissibilidade, uma vez que a parte recorrente não indicou, de maneira clara e específica, qual seria o ponto omissivo, contraditório ou obscuro do acórdão recorrido, tampouco demonstrou a relevância da suposta omissão para a solução da controvérsia, o que atrai a aplicação, por analogia, do óbice da Súmula 284 do STF.

A propósito:

CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO POR DANOS MORAIS E MATERIAIS. ATROPELAMENTO EM ACOSTAMENTO DE RODOVIA. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 489 E 1.022 DO CPC. SÚMULA N. 284/STF. CULPA EXCLUSIVA DA VÍTIMA. NEXO CAUSAL. QUANTUM INDENIZATÓRIO. SÚMULA N. 7/STJ.

1. Revela-se deficiente a fundamentação quando a arguição de ofensa aos arts. 489 e 1.022 do CPC é genérica, sem demonstração efetiva da suscitada contrariedade, aplicando-se, por analogia, o entendimento da Súmula n. 284 do Supremo Tribunal Federal.

2. Hipótese em que o Tribunal de origem concluiu expressamente que houve a culpa do recorrente e o nexo causal entre a incapacidade laborativa e o atropelamento, razão pela qual manteve-se a condenação indenizatória no valor fixado na sentença.

3. A modificação do entendimento a que chegou o Tribunal de origem demandaria o reexame do acervo fático-probatório dos autos, o que é vedado ao STJ, em recurso especial, por esbarrar no óbice da Súmula 7 /STJ.

Agravo interno improvido (AgInt nos EDcl no AREsp n. 2.383.392/SP, relator Ministro Humberto Martins, Terceira Turma, julgado em 7/4/2025, DJEN de 10/4/2025).

2.3. Natureza infraconstitucional da controvérsia

Não se desconhecem os precedentes desta Corte que, em situações análogas, deixaram de conhecer do recurso especial ao fundamento de que a controvérsia possuiria natureza eminentemente constitucional. No entanto, ao apreciar o tema, o Supremo Tribunal Federal tem reconhecido tratar-se de matéria de índole infraconstitucional, o que viabiliza sua análise no âmbito do recurso especial.

Nesse sentido, destaca-se o seguinte julgado:

AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DOS VALORES RELATIVOS AO ICMS-DIFAL. MATÉRIA DE ÍNDOLE INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO FEDERAL. TEMA 1.098 DE REPERCUSSÃO GERAL. *RATIO DECIDENDI*. MANDADO DE SEGURANÇA. INAPLICABILIDADE DO

ARTIGO 85, § 11, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO (RE 1454941 AgR, Órgão julgador: Primeira Turma, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Julgamento: 11/03/2024, Publicação: 19/03/2024).

Assim, passo à análise do mérito recursal.

3. Da não inclusão do ICMS–DIFAL na base de cálculo do PIS/COFINS

A respeito da controvérsia posta, a Primeira Turma desta Corte, no julgamento do REsp n. 2.128.785/RS, destacou que o ICMS–DIFAL constitui mera sistemática de recolhimento do próprio ICMS, não se tratando, portanto, de nova espécie tributária. Assim, não há razão para tratá-lo de forma distinta do ICMS convencional, uma vez que ambos possuem a mesma natureza jurídica.

Dessa forma, considerando que o ICMS–DIFAL é apenas uma forma de repartição do ICMS entre os entes federativos, aplica-se a ele o entendimento firmado no Tema 69 do STF, segundo o qual "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins".

Confira-se a ementa e trechos do voto condutor do acórdão paradigma:

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 489 E 927 DO CPC/2015. NÃO OCORRÊNCIA. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (ICMS). DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS (DIFAL). INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. DIREITO À COMPENSAÇÃO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

I - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade ou deficiência de fundamentação.

II - O ICMS-DIFAL é mera sistemática de cálculo de um único imposto - o ICMS-, com idênticos aspectos material, espacial, temporal e pessoal, diferenciando-se, tão somente, quanto ao aspecto quantitativo, mais precisamente, quanto ao incremento de alíquota a ser considerado para o cálculo do valor devido pelo contribuinte e do ulterior direcionamento do respectivo produto da arrecadação. Assim, aplica-se a ele as mesmas teses fixadas nos Temas n. 69/STF e 1.125/STJ.

III - O diferencial de alíquotas do ICMS (DIFAL) não integra as bases de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS.

IV - Tratando-se de mandado de segurança impetrado com vista a declarar o direito à compensação tributária, é suficiente a comprovação de que o impetrante ocupa a posição de credor tributário, porquanto os comprovantes de recolhimento indevido do tributo serão exigidos posteriormente, na esfera administrativa, quando o procedimento de compensação for submetido à verificação pelo Fisco. Precedente.

V - Recurso Especial provido (REsp n. 2.128.785/RS, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 12/11/2024, DJe de 19/11/2024).

VI. O DIFAL como mera sistemática de arrecadação do ICMS

Como exposto, o diferencial de alíquota de ICMS é exigido em operações de mercadorias destinadas ao consumidor, não contribuinte do imposto, em Estado diverso. Tal [*sic*] modalidade de exação aponta o fornecedor como responsável em adimplir a totalidade do tributo, repassando ao Estado do destino o *quantum* referente ao DIFAL, ou seja, a diferença entre a alíquota interna do estado de origem e a alíquota interestadual.

Com efeito, extrai-se do regramento do DIFAL constante do art. 155, *caput*, II, e § 2º, VII, da Constituição da República, cuida-se de mera técnica de tributação mediante a qual se incrementa o aspecto quantitativo do ICMS quando, em operações empreendidas entre unidades federativas distintas, a alíquota interestadual é inferior àquela praticada internamente no Estado de destino, configurando, assim, mecanismo voltado a equilibrar a repartição de receitas tributárias por meio da destinação de parcela de sua arrecadação a pessoas políticas distintas.

Dessarte, o DIFAL não consiste em nova modalidade de tributo; ao revés, traduz-se em mera sistemática de cálculo do ICMS, com idênticos aspectos material, espacial, temporal e pessoal, diferenciando-

se, tão somente, o seu aspecto quantitativo, mais precisamente quanto ao acréscimo de alíquota a ser considerado para o cálculo do valor devido pelo contribuinte e do ulterior direcionamento do respectivo produto da arrecadação.

Nesta linha de raciocínio, tratando-se o DIFAL de mera sistemática de apuração de um único imposto – o ICMS –, não há razões para aplicar-se-lhe inteligência distinta, uma vez que se trata de um mesmo tributo, com mesmo regime jurídico, sendo idêntica, ainda, a respectiva legislação aplicada, diferenciando-se do ICMS Próprio tão somente quanto ao acréscimo de alíquota em contextos de operações interestaduais.

Diante do exposto, passo à análise do panorama jurisprudencial.

[...]

VII. Panorama jurisprudencial

VII.1. Visão do Supremo Tribunal Federal

[...]

Observe-se que, no que se refere à composição da base de cálculo da COFINS, que o Supremo Tribunal Federal julgou o RE n. 240.785/MG em 8.10.2014, ocasião na qual, por maioria, concluiu-se que a base de cálculo da COFINS somente incide sobre a soma dos valores obtidos nas operações de venda ou de prestação de serviços, razão pela qual, consistindo o valor do tributo estadual em ônus fiscal suportado pelo contribuinte, não reflete riqueza apta a compor a base imponible.

Tal [*sic*] entendimento, ademais, foi posteriormente reiterado, sob o regime da repercussão geral, oportunidade na qual fixada a seguinte tese para o Tema n. 69: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS” (cf. RE n. 574.706/PR, Relatora Ministra CÁRMEN LÚCIA, TRIBUNAL PLENO, j. 15.3.2017, DJe 2.10.2017), assim ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de

apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atender ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

4. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

5. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

(RE n. 574.706/PR, Tribunal Pleno, Relatora Ministra CÁRMEN LÚCIA, j. 15.3.2017, DJe 2.10.2017).

Frise-se que a compreensão segundo a qual o diferencial de alíquota constitui mera forma de cobrança de um mesmo imposto – o ICMS - foi abraçada pelo Supremo Tribunal Federal, assentando-se que “[o] diferencial de alíquota consiste em recolhimento pelo Estado de destino da diferença entre a alíquota interestadual e a interna, de maneira a equilibrar a partilha do ICMS em operações com diversos entes federados. Trata-se de complemento do valor do ICMS devido na operação, logo ocorre a cobrança de um único imposto (ICMS) calculado de duas formas distintas, de modo a alcançar o *quantum debeat* devido na operação interestadual” (cf. Tema n. 517, RE n. 970.821/RS, Relator Ministro EDSON FACHIN, TRIBUNAL PLENO, j. 12.5.2021, DJe 19.8.2021).

VII.2. Visão do Superior Tribunal de Justiça

Sublinho que a matéria em exame neste recurso é nova nesta Corte, embora já tenha sido apreciada temática similar por esta Primeira Seção, ao julgar o Tema 1.125, firmando-se a compreensão segundo a qual o ICMS-ST não compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS e

da COFINS, pois, igualmente, não constitui receita, senão mero ingresso financeiro, consoante acórdão assim ementado:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ICMS-ST. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. SUBSTITUÍDO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

1. O Supremo Tribunal Federal decidiu, em caráter definitivo, por meio de precedente vinculante, que os conceitos de faturamento e receita, contidos no art. 195, I, "b", da Constituição Federal, para fins de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, não albergam o ICMS (RE 574.706/PR, Rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, DJe 02/10/2017), firmando a seguinte tese da repercussão geral: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS" (Tema 69).

2. No tocante ao ICMS-ST, contudo, a Suprema Corte, nos autos do RE 1.258.842/RS, reconheceu a ausência de repercussão geral: "É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à inclusão do montante correspondente ao ICMS destacado nas notas fiscais ou recolhido antecipadamente pelo substituto em regime de substituição tributária progressiva na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS" (Tema 1.098).

3. O regime de substituição tributária - que concentra, em regra, em um único contribuinte o dever de pagar pela integralidade do tributo devido pelos demais integrantes da cadeia produtiva - constitui mecanismo especial de arrecadação destinado a conferir, sobretudo, maior eficiência ao procedimento de fiscalização, não configurando incentivo ou benefício fiscal, tampouco implicando aumento ou diminuição da carga tributária.

4. O substituído é quem pratica o fato gerador do ICMS-ST, ao transmitir a titularidade da mercadoria, de forma onerosa, sendo que, por uma questão de praticidade contida na norma jurídica, a obrigação tributária recai sobre o substituto, que, na qualidade de responsável, antecipa o pagamento do tributo, adotando técnicas previamente estabelecidas na lei para presumir a base de cálculo.

5. Os contribuintes (substituídos ou não) ocupam posições jurídicas idênticas quanto à submissão à tributação pelo ICMS, sendo certo que a distinção entre eles encontra-se tão somente no mecanismo especial de recolhimento, de modo que é incabível qualquer entendimento que contemple majoração de carga

tributária ao substituído tributário tão somente em razão dessa peculiaridade na forma de operacionalizar a cobrança do tributo.

6. A interpretação do disposto nos arts. 1º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 e 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, realizada especialmente à luz dos princípios da igualdade tributária, da capacidade contributiva e da livre concorrência e da tese fixada em repercussão geral (Tema 69 do STF), conduz ao entendimento de que devem ser excluídos os valores correspondentes ao ICMS-ST destacado da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo substituído no regime de substituição progressiva.

7. Diante da circunstância de que a submissão ao regime de substituição depende de lei estadual, a indevida distinção entre ICMS regular e ICMS-ST na composição da base de cálculo das contribuições em tela concederia aos Estados e ao Distrito Federal a possibilidade de invadir a competência tributária da União, comprometendo o pacto federativo, ao tempo que representaria espécie de isenção heterônoma.

8. Para os fins previstos no art. 1.036 do CPC/2015, fixa-se a seguinte tese: "O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva."

9. Recurso especial conhecido em parte e, nessa extensão, provido.

(REsp n. 1.896.678/RS, Relator Ministro Gurgel de Faria, PRIMEIRA SEÇÃO, j. 13.12.2023, DJe 28.2.2024).

Por oportuno, mister ressaltar o seguinte trecho do voto condutor prolatado pelo Sr. Relator, ao apontar que:

[o]s contribuintes do ICMS, seja qual for a forma de arrecadação, encontram-se em situação jurídica equivalente quanto à incidência do tributo, por força do princípio da capacidade contribuinte, que, todavia, será desrespeitado caso não se observe a uniformidade quanto à base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS. Se o ICMS-ST não for expurgado do quantum devido relativamente às referidas contribuições, impõe-se reconhecer que se está a permitir que a União exija essas exações sobre grandezas não previstas tanto no texto constitucional quanto nos

diplomas legais de regência, autorizando a cobrança de tributo além do que previsto no nosso ordenamento jurídico, em descompasso com o princípio da legalidade estrita, o que ensejaria enriquecimento sem causa.

Desse modo, de acordo com a *ratio decidendi* dos Temas n. 69/STF e 1.125/STJ, o ICMS não compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, tanto no regime próprio, como no contexto da substituição tributária progressiva, porquanto o valor respectivo não constitui receita do contribuinte, mas, sim, mero ingresso financeiro em caráter não definitivo, o qual deve ser ulteriormente repassado aos cofres estaduais.

Corroborando o que foi exposto, é importante registrar que a matéria em debate foi incluída na Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, conforme previsto na Portaria PGFN 502/2016 e formalizada por meio do Parecer SEI 71/2025/MF, nos seguintes termos:

Resumo: A partir de uma interpretação da legislação de regência, onde ficou evidenciado que não há distinção normativa entre o ICMS (operações internas) e o ICMS-DIFAL, dado que ambos integram o valor do produto e seus valores não ingressam no caixa da empresa como receita nova, uma vez que destinados aos cofres públicos, é possível estender ao ICMS-Difal a *ratio decidendi* da decisão proferida pelo STF no Tema 69, observada a modulação de seus efeitos, autorizando-se que tais valores tenham o mesmo tratamento jurídico destinado ao ICMS (operações internas), na hipótese de operação interestadual para consumidor final não contribuinte do ICMS.

Observação: Houve modulação dos efeitos do julgado, cuja produção se dá a partir da data de julgamento do mérito do RE 574.706 (em 15/3/2017), ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocolizadas até então.

Referência: Parecer SEI 2937/2024/MF e Parecer SEI 71/2025/MF

Assim, alinho-me ao posicionamento da Primeira Turma desta Corte para reconhecer que o ICMS–DIFAL não compõe as bases de cálculo do PIS e da COFINS.

Isso posto, dou provimento ao recurso especial para reconhecer o direito da impetrante de excluir o ICMS-Difal das bases de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS, bem como para declarar o direito à compensação administrativa, observada a modulação de efeitos fixada no Tema 69/STF e a atualização pela taxa Selic, nos termos do art. 39, § 4º, da Lei 9.250/1995 e do art. 73 da Lei 9.532/1997.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2024/0112272-5

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.133.516 / PR

Número Origem: 50104124020214047009

PAUTA: 20/05/2025

JULGADO: 20/05/2025

Relator

Exmo. Sr. Ministro **AFRÂNIO VILELA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro AFRÂNIO VILELA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. MARIO LUIZ BONSAGLIA

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : B.O. PACKAGING BRASIL LTDA
ADVOGADOS : ARLI PINTO DA SILVA - PR020260
FRANCISCO NIEBUHR NETO - PR065848
FRANCISCO PALUDO - PR049880
JORGE WADIIH TAHECH - PR015823A
ANDREY FONTES FARIAS - DF067237
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a) ANDREY FONTES FARIAS, pela parte RECORRENTE: B.O. PACKAGING BRASIL LTDA

Dr(a) LEONARDO QUINTAS FURTADO, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator."

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Maria Thereza de Assis Moura, Marco Aurélio Bellizze e Teodoro Silva Santos votaram com o Sr. Ministro Relator.