



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2174178 - SC (2024/0373022-0)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : KIRATEC SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA
ADVOGADOS : MARCIEL MALISESKI JUNIOR - SC051454
INACIO GRZYBOWSKI VENTURA - SC048566
ELTON BENEDITO DA SILVA - SC034499
DANIEL HEIDI MORITA - SC047959
KATELIN GONÇALVES DE SOUZA - SC041738
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. TEMA 1.372 DO STJ. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS-DIFAL. EXCLUSÃO.

1. O Diferencial de Alíquotas do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS-DIFAL) constitui uma sistemática de cálculo e de repartição do ICMS próprio em operações interestaduais destinadas ao consumidor final e visa equilibrar a arrecadação entre os Estados de origem e de destino, sendo certo que a adoção desse método não implica a modificação da natureza do ICMS incidente na circulação interestadual de mercadorias.

2. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Tema 69, sob o rito da repercussão geral, firmou entendimento de que o ICMS próprio não integra a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS e, em atenção a esse precedente vinculante, o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Tema repetitivo 1.125, consolidou a tese de que o ICMS-ST não compõe a base imponible dessas contribuições, apoiados na circunstância de que esses valores (ICMS), por imposição legal, não ingressam de forma efetiva no patrimônio do contribuinte.

3. Em decorrência da aplicação das teses jurídicas firmadas nos precedentes vinculantes do STF e do STJ, resulta inafastável a

conclusão de que a contribuição ao PIS e a COFINS não deve incidir sobre o ICMS-DIFAL, porquanto o ICMS é um imposto único, sendo o diferencial de alíquota um acréscimo feito ao ICMS próprio para fins de repartição específica entre Estados em operações interestaduais destinadas ao consumidor final.

4. Tese jurídica fixada: "O ICMS-DIFAL (Diferencial de Alíquotas do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços) não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS".

5. Modulação: Na linha da orientação do Supremo Tribunal Federal, firmada no julgamento do Tema 69 da repercussão geral, e guardando coerência com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no exame do Tema repetitivo 1.125, impõe-se modular os efeitos desta decisão, a fim de que esses ocorram a partir de 15/03/2017, data do julgamento do precedente vinculante do STF, ressalvadas as ações judiciais e os procedimentos administrativos em curso naquela data.

6. Solução do caso concreto: Não se configura ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015 quando o Tribunal de origem aprecia integralmente a controvérsia, apontando as razões de seu convencimento, mesmo que em sentido contrário ao postulado, circunstância que não se confunde com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

7. O acórdão recorrido, quanto ao mérito, diverge da tese jurídica ora firmada, motivo por que o recurso especial deve ser provido, no ponto, para restabelecer a sentença concessiva da segurança.

8. Recurso especial conhecido e parcialmente provido.

ACÓRDÃO

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

Foi aprovada, por unanimidade, a seguinte tese jurídica no tema repetitivo n. 1372, com modulação de efeitos desta decisão, a fim de que esses ocorram a partir de 15/03/2017, data do julgamento do precedente vinculante do STF, ressalvadas as ações judiciais e os procedimentos administrativos em curso naquela data:

O ICMS-DIFAL (Diferencial de Alíquotas do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços) não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Os Srs. Ministros Teodoro Silva Santos, Afrânio Vilela, Francisco Falcão, Maria Thereza de Assis Moura, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Marco Aurélio Bellizze.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Paulo Sérgio Domingues.

Brasília, 20 de agosto de 2026.

Ministro GURGEL DE FARIA
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2174178 - SC (2024/0373022-0)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : KIRATEC SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA
ADVOGADOS : MARCIEL MALISESKI JUNIOR - SC051454
INACIO GRZYBOWSKI VENTURA - SC048566
ELTON BENEDITO DA SILVA - SC034499
DANIEL HEIDI MORITA - SC047959
KATELIN GONÇALVES DE SOUZA - SC041738
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. TEMA 1.372 DO STJ. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS-DIFAL. EXCLUSÃO.

1. O Diferencial de Alíquotas do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS-DIFAL) constitui uma sistemática de cálculo e de repartição do ICMS próprio em operações interestaduais destinadas ao consumidor final e visa equilibrar a arrecadação entre os Estados de origem e de destino, sendo certo que a adoção desse método não implica a modificação da natureza do ICMS incidente na circulação interestadual de mercadorias.

2. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Tema 69, sob o rito da repercussão geral, firmou entendimento de que o ICMS próprio não integra a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS e, em atenção a esse precedente vinculante, o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Tema repetitivo 1.125, consolidou a tese de que o ICMS-ST não compõe a base impositiva dessas contribuições, apoiados na circunstância de que esses valores (ICMS), por imposição legal, não ingressam de forma efetiva no patrimônio do contribuinte.

3. Em decorrência da aplicação das teses jurídicas firmadas nos precedentes vinculantes do STF e do STJ, resulta inafastável a

conclusão de que a contribuição ao PIS e a COFINS não deve incidir sobre o ICMS-DIFAL, porquanto o ICMS é um imposto único, sendo o diferencial de alíquota um acréscimo feito ao ICMS próprio para fins de repartição específica entre Estados em operações interestaduais destinadas ao consumidor final.

4. Tese jurídica fixada: "O ICMS-DIFAL (Diferencial de Alíquotas do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços) não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS".

5. Modulação: Na linha da orientação do Supremo Tribunal Federal, firmada no julgamento do Tema 69 da repercussão geral, e guardando coerência com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no exame do Tema repetitivo 1.125, impõe-se modular os efeitos desta decisão, a fim de que esses ocorram a partir de 15/03/2017, data do julgamento do precedente vinculante do STF, ressalvadas as ações judiciais e os procedimentos administrativos em curso naquela data.

6. Solução do caso concreto: Não se configura ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015 quando o Tribunal de origem aprecia integralmente a controvérsia, apontando as razões de seu convencimento, mesmo que em sentido contrário ao postulado, circunstância que não se confunde com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

7. O acórdão recorrido, quanto ao mérito, diverge da tese jurídica ora firmada, motivo por que o recurso especial deve ser provido, no ponto, para restabelecer a sentença concessiva da segurança.

8. Recurso especial conhecido e parcialmente provido.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por KIRATEC SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA., com base nas alíneas "a" e "c" do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado (e-STJ fl. 538):

CONTRIBUIÇÃO AO PIS. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS). EXCLUSÃO DO ICMS-DIFAL DA BASE DE CÁLCULO. DESCABIMENTO.

"O ICMS-DIFAL não pode ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS porque o seu montante, por não constituir receita bruta, nunca foi computado na base de cálculo das contribuições". (TRF4 5017653-83.2021.4.04.7100, SEGUNDA TURMA, Relator ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA, juntado aos autos em 19/08/2022).

A recorrente aponta, além de dissídio jurisprudencial, violação dos arts.: 9º, 10, 489, § 1º, IV, e 1.022, II e parágrafo único, todos do CPC; 110 do CTN; 2º e 3º da Lei n. 9.718/1998; 1º, §§ 1º e 2º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003; e 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977.

Alega, em resumo, a nulidade do acórdão recorrido por negativa da prestação jurisdicional, pois, apesar de provocado, o Tribunal regional não se manifestou sobre os dispositivos indicados no recurso integrativo.

No mérito, sustenta que o ICMS-DIFAL deve ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, já que "na demonstração do resultado da empresa tal valor constitui um redutor da receita bruta, assim como o próprio ICMS e que, na linha do julgamento do Tema nº 69/STF, ambos apenas transitam na contabilidade, não sendo receitas próprias do contribuinte" (e-STJ fl. 623).

Acrescenta que "a Recorrente não alega irregularidades quanto ao possível cruzamento de bases de incidência, contudo, em relação aos tributos que incidem sobre a receita bruta, busca-se o cumprimento da regra constitucional. Ora, não se pode chamar de receita do contribuinte o que de fato não o é" (e-STJ fl. 625).

Contrarrazões às e-STJ fls. 654/661.

O recurso foi admitido por meio da decisão de e-STJ fls. 678/681.

A Primeira Seção, em sessão virtual encerrada em 12/08/2025, decidiu afetar o julgamento desse recurso especial à sistemática dos repetitivos para "definir se a contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidem sobre o ICMS-DIFAL (Diferencial de Alíquotas do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços)".

O *Parquet* federal, às e-STJ fls. 782/786, apresentou parecer, opinando, no mérito, pela não inclusão do ICMS-DIFAL na base de cálculo do PIS e da COFINS.

É o relatório.

VOTO

A questão de direito a ser dirimida pela Primeira Seção consiste em: "definir se a contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidem sobre o ICMS-DIFAL (Diferencial de Alíquotas do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços)."

Dito isso, tem-se que a solução da controvérsia perpassa pela compreensão acerca: (i) da natureza jurídica do ICMS-DIFAL; (ii) da composição da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, à luz dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998, 1º da Lei n. 10.637/2002 e 1º da Lei n. 10.833/2003; (iii) dos precedentes vinculantes relativos à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre o ICMS "próprio" (Tema 69 do STF) e sobre o ICMS-ST (Tema 1125 do STJ).

Pois bem.

O Diferencial de Alíquotas do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços está preconizado no art. 155, *caput*, II, e § 2º, VII, da Constituição Federal, ante a promulgação da Emenda Constitucional 87/2015, e assim dispõe:

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.

A adoção dessa sistemática de cálculo e de repartição do ICMS em operações interestaduais destinadas ao consumidor final do imposto visa equilibrar a arrecadação entre os Estados de origem e de destino. Em outras palavras, o dito "ICMS-DIFAL" nada mais é do que o ICMS próprio calculado de modo distinto com o objetivo de evitar guerra fiscal entre os Estados envolvidos naquela operação, com fixação de alíquotas diferentes para posterior distribuição do produto da arrecadação.

Roque Antônio Carraza, ao tratar do ICMS-DIFAL, assim expõe:

Como se nota, atualmente, nas operações ou prestações interestaduais sempre será adotada para o ICMS a alíquota interestadual, independentemente de o consumidor final ser, ou não, contribuinte da exação.

Além disso, caberá à Unidade Federada do destinatário da mercadoria ou do serviço 'a diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual'.

Mais: o inciso VIII do § 2º do art. 155 da CF atribuiu a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (i) ao destinatário, quando for contribuinte do imposto, e (ii) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto. [...]

Como adiantado, os dispositivos em tela cuidam daquilo que se convencionou chamar de diferencial de alíquota/DIFAL.

Neles já notamos o propósito de repartir entre os Estados produtores e consumidores o montante de ICMS devido nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidores finais que sejam contribuintes deste imposto (isto é, que, pelas atividades que desempenham, tenham o dever de escriturar os livros fiscais, neles registrando as operações mercantis e as prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação realizadas). (ICMS. 18ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 492-493).

Partindo, então, da conclusão de que a aplicação do diferencial de alíquota não desnatura o ICMS incidente na operação interestadual ao consumidor final, passo a examinar, brevemente, as normas relativas à composição da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, consubstanciadas nos arts. 1º, §§ 1º e 2º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 e 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977.

Transcreve-se o teor dos dispositivos:

Lei n. 10.637/2002:

Art. 1º. A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º. Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do *caput* do art 183 da Lei nº 6.404, de 15 dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no *caput* e no § 1º.

Lei n. 10.833/2003:

Art. 1º. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º. Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do *caput* do art 183 da Lei nº 6.404, de 15 dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no *caput* e no § 1º.

Decreto-Lei n. 1.598/1977, com a redação da Lei n. 12.973/2014:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II – o preço da prestação de serviços em geral;

III – o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV – as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I – devoluções e vendas canceladas;

II – descontos concedidos incondicionalmente;

III – tributos sobre ela incidentes; e

IV – valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

[...]

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no *caput*, observado o disposto no § 4º.

Extrai-se daí que a base impositiva das contribuições em questão, em estrita consonância com o comando constitucional, corresponde ao faturamento ou à receita mensal da pessoa jurídica, sendo certo que, nos termos do artigo 1º, *caput*, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, esses conceitos (de faturamento e de receita) devem ser compreendidos como o somatório de todas as receitas auferidas no período, independentemente de sua natureza ou classificação contábil.

Ocorre que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Tema 69 sob o rito da repercussão geral, firmou entendimento de que o ICMS próprio não integra a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS e, em atenção a esse precedente vinculante, o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Tema repetitivo 1.125, de que fui relator, consolidou a tese de que o ICMS-ST não compõe a base impositiva dessas contribuições.

Tal percepção deriva do entendimento firmado no mencionado precedente vinculante do STF, que serviu de fundamento para a tese jurídica fixada pelo STJ, cujo ponto central não reside no fato de o ICMS ser recolhido e repassado à Fazenda Pública estadual, mas sim na circunstância de que esses valores, por imposição legal, não ingressam de forma efetiva no patrimônio do contribuinte.

A materialidade constitucional do conceito de faturamento, estabelecida pelo Supremo Tribunal Federal e aplicada pelo STJ, afasta a inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Não se trata, portanto, de excluir parcela que integraria a base de incidência, mas de reconhecer que os valores correspondentes ao ICMS não configuram hipótese de incidência das exações.

Cabe destacar, por oportuno, as ementas dos acórdãos proferidos no julgamento do Tema 69 do STF e do Tema 1125 do STJ, que expressam o entendimento acima esposado, respectivamente:

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 atentar 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.
 3. 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.
 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.
- (RE 574.706/PR, Rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, TRIBUNAL PLENO, julgado em 15/03/2017, DJE 02/10/2017).

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 desprovido.

(REsp n. 1.958.265/SP, de minha relatoria, Primeira Seção, julgado em 13/12/2023, DJe de 28/2/2024.)

Diante disso, mostra-se inafastável a conclusão de que a contribuição ao PIS e a COFINS não deve incidir sobre o ICMS-DIFAL, porquanto, conforme registrado anteriormente, o ICMS é um imposto único, sendo o diferencial de alíquota um acréscimo feito ao ICMS próprio para fins de repartição específica entre Estados em operações interestaduais destinadas ao consumidor final.

Ressalte-se, por oportuno, que ambas as Turmas componentes desta colenda Primeira Seção já enfrentaram a temática, afastando a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre o ICMS-DIFAL. É o que se constata dos seguintes julgados:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS-DIFAL (DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS). APLICAÇÃO DA RATIO DECIDENDI DO TEMA 69/STF (RE 574.706/PR). VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 2º E 3º DA LEI Nº 9.718/98, ARTIGO 1º DA LEI Nº 10.637/2002, E ARTIGO 1º DA LEI Nº 10.833/2003. ICMS-DIFAL QUE NÃO COMPÕE O CONCEITO DE FATURAMENTO OU RECEITA BRUTA. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

1. Trata-se de Recurso Especial interposto por TECPRINTERS TECNOLOGIA DE IMPRESSAO LTDA, com fundamento no artigo 105, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que deu provimento à apelação da União e à remessa

necessária, reformando a sentença que havia concedido a segurança para excluir o ICMS-DIFAL da base de cálculo do PIS e da COFINS.

2. A controvérsia jurídica reside em definir se os valores recolhidos a título de Diferencial de Alíquotas do ICMS (ICMS-DIFAL), instituído pela Emenda Constitucional nº 87/2015, nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, devem integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS.

3. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 574.706/PR (Tema 69 da Repercussão Geral), fixou a tese de que "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS". A ratio decidendi do precedente vinculante assenta-se na premissa de que o valor correspondente ao ICMS, embora transite pela contabilidade do contribuinte, constitui receita pertencente ao ente tributante (Estado ou Distrito Federal), não se incorporando ao patrimônio da empresa a título de faturamento ou receita bruta, conceitos estes que representam a materialidade da hipótese de incidência das contribuições em tela, conforme o artigo 195, inciso I, alínea "b", da Constituição Federal.

4. O ICMS-DIFAL, embora possua sistemática de cálculo e partilha específicas entre os Estados de origem e destino (artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII, da CF/88, com redação dada pela EC 87/2015), não perde sua natureza jurídica de ICMS. Trata-se de mera técnica de apuração e distribuição do mesmo imposto estadual, visando equilibrar a arrecadação nas operações interestaduais destinadas a não contribuintes. Assim, a parcela correspondente ao DIFAL, tal como o ICMS "próprio", representa um ônus fiscal que não se converte em receita ou faturamento para o remetente da mercadoria ou serviço, devendo, portanto, ser excluída da base de cálculo do PIS e da COFINS.

5. Recurso Especial conhecido e provido para reformar o acórdão recorrido e restabelecer a sentença de primeiro grau.

(REsp n. 2.183.080/PR, relatora Ministra Maria Thereza de Assis Moura, Segunda Turma, julgado em 3/6/2025, DJEN de 9/6/2025.)

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.)

Assim, ponderados esses elementos, para os fins previstos no art. 1.039 do CPC, proponho a definição da seguinte tese: "O ICMS-DIFAL (Diferencial de Alíquotas do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços) não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS."

MODULAÇÃO DOS EFEITOS

Na linha da orientação do Supremo Tribunal Federal, firmada no julgamento do Tema 69 da repercussão geral, impõe-se modular os efeitos desta decisão, a fim de que esses ocorram a partir de 15/03/2017, data do julgamento do precedente vinculante do STF, ressalvadas as ações judiciais e os procedimentos administrativos em curso naquela data.

Tal medida guarda coerência com o posicionamento adotado pelo STJ no julgamento do Tema repetitivo 1.125 do STJ, após o exame dos respectivos embargos de declaração, consoante se extrai da respectiva ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS-ST. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. EXCLUSÃO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. MARCO TEMPORAL. OBSCURIDADE. EXISTÊNCIA. TEMA 69 DO STF. OBSERVÂNCIA.

1. Figurando a modulação de efeitos como elemento constante expressamente do voto condutor do precedente, a circunstância de não haver menção dela na ementa ou na certidão de julgamento não torna o acórdão obscuro ou omissor.

2. O acórdão embargado, proferido sob o regime dos recursos repetitivos, definiu 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" (Tema 1.125 do STJ).

3. No voto condutor do julgado, restou evidente o entendimento da Primeira Seção segundo o qual os contribuintes do ICMS – sujeitos ou não ao regime de substituição tributária – se encontram em equivalente situação jurídica, havendo distinção apenas quanto ao mecanismo especial de recolhimento do tributo estadual, o que não justificaria tratamento diverso quanto ao cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, à luz do disposto nas leis federais de regência, do princípio da igualdade tributária e da tese fixada no julgamento do Tema 69 da repercussão geral, a saber: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS."

4. Deve-se reconhecer que a modulação dos efeitos, tal como redigida no acórdão embargado, representou obscuridade que merece ser esclarecida, porquanto, diante da identidade entre os Temas 69 do STF e 1.125 do STJ, reconhecida por toda a extensão do voto e da ausência de mutação jurisprudencial do STJ, deve ser ressaltado que a modulação a ser observada é aquela já definida pela Suprema Corte, onde efetivamente sobreveio nova orientação, que se mostrou contrária à Súmula 258 do extinto TFR e ensejou inclusive o cancelamento das Súmulas 67 e 94 do STJ.

5. A modulação dos efeitos busca concretizar parâmetros de segurança jurídica, na forma do art. 927, § 3º, do CPC/2015, sendo mais coerente com a finalidade da referida norma se valer, para fins de fixação de regra de transição, do mesmo marco temporal estabelecido pelo STF quando do julgamento do Tema 69 da repercussão geral, em relação ao qual o presente recurso especial representativo de controvérsia guarda clara simetria.

6. Embargos de declaração acolhidos parcialmente.

(EDcl no REsp n. 1.958.265/SP, de minha relatoria, Primeira Seção, julgado em 20/6/2024, DJe de 26/6/2024.) [Grifos acrescidos]

CASO CONCRETO

Cuidam os autos, na origem, de mandado de segurança, objetivando a exclusão do ICMS-DIFAL da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, cuja segurança foi concedida no primeiro grau de jurisdição.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, ao examinar a apelação fazendária e a remessa oficial, deu-lhes provimento, com base nos seguintes fundamentos (e-STJ fl. 534):

Em que pese a existência de alguns precedentes em sentido contrário da Primeira Turma no ano de 2022 (v. g., AC 5020195-83.2021.4.04.7000 e AC 5007218- 26.2021.4.04.7108), a jurisprudência desta Corte, inclusive por precedentes julgados na sistemática do art. 942 do CPC, estabilizou-se no sentido da impossibilidade da exclusão do ICMS- DIFAL da base de cálculo do PIS/COFINS.

(...)

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.

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.

Pois bem.

Quanto à alegada ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015, não se vislumbra nenhum equívoco ou deficiência na fundamentação contida no acórdão recorrido, sendo possível observar que o Tribunal de origem apreciou integralmente a controvérsia, apontando as razões de seu convencimento para concluir pela impossibilidade de exclusão do ICMS-DIFAL da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, não se podendo confundir julgamento desfavorável ao interesse da parte com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

Ademais, consoante entendimento desta Corte, o magistrado não está obrigado a responder a todas as alegações das partes, tampouco a rebater um a um todos os seus argumentos, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como ocorre na espécie.

Nesse sentido:

ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO INDENIZATÓRIA. DESAPROPRIAÇÃO. JULGAMENTO ULTRA PETITA. CONTROVÉRSIA RESOLVIDA, PELO TRIBUNAL DE ORIGEM, À LUZ DAS PROVAS DOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO, NA VIA ESPECIAL. RAZÕES DO AGRAVO QUE NÃO IMPUGNAM, ESPECIFICAMENTE, A DECISÃO AGRAVADA. SÚMULA 182/STJ. ALEGADA VIOLAÇÃO AOS ARTS. 489 E 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA DE VÍCIOS, NO ACÓRDÃO RECORRIDO. INCONFORMISMO. AGRAVO INTERNO PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESSA EXTENSÃO, IMPROVIDO.

I. Agravo interno aviado contra decisão que julgara recurso interposto contra decisum publicado na vigência do CPC/2015.

[...]

IV. Não há falar, na hipótese, em violação aos arts. 489, § 1º, IV, e 1.022, II, do CPC/2015, porquanto a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, de vez que os votos condutores do acórdão recorrido e do acórdão proferido em sede de Embargos de Declaração apreciaram fundamentadamente, de modo coerente e completo, as questões necessárias à solução da controvérsia, dando-lhes, contudo, solução jurídica diversa da pretendida.

V. Na forma da jurisprudência do STJ, não se pode confundir decisão contrária ao interesse da parte com ausência de fundamentação ou negativa de prestação jurisdicional. Nesse sentido: STJ, EDcl no REsp 1.816.457/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/05/2020; AREsp 1.362.670/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 31/10/2018; REsp 801.101/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 23/04/2008.

VI. Agravo interno parcialmente conhecido, e, nessa extensão, improvido.

(AgInt no AREsp n. 2.084.089/RO, Relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 12/9/2022, DJe de 15/9/2022.)

No mérito, constata-se que o acórdão recorrido dissente da tese jurídica ora firmada, motivo por que o recurso especial deve ser provido, no ponto, para restabelecer a sentença concessiva da segurança.

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso especial e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para restabelecer a sentença concessiva da segurança.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2024/0373022-0

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.174.178 / SC

Número Origem: 50112597020204047205

PAUTA: 20/08/2026

JULGADO: 20/08/2026

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro PAULO SÉRGIO DOMINGUES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. EITEL SANTIAGO DE BRITO PEREIRA

Secretária

Bela. MARIANA COUTINHO MOLINA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : KIRATEC SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA

ADVOGADOS : MARCIEL MALISESKI JUNIOR - SC051454
INACIO GRZYBOWSKI VENTURA - SC048566
ELTON BENEDITO DA SILVA - SC034499

ADVOGADOS : KATELIN GONÇALVES DE SOUZA - SC041738
DANIEL HEIDI MORITA - SC047959

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

SUSTENTAÇÃO ORAL

Proferiu sustentação oral o Dr. LEONARDO QUINTAS FURTADO, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL.

Assistiu ao julgamento o Dr. MARCIEL MALISESKI JUNIOR, pela parte RECORRENTE: KIRATEC SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA.

CERTIDÃO

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

A Primeira Seção, por unanimidade, conheceu e deu parcial provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Foi aprovada, por unanimidade, a seguinte tese jurídica no tema repetitivo n. 1372, com modulação de efeitos desta decisão, a fim de que esses ocorram a partir de 15/03/2017, data do julgamento do precedente vinculante do STF, ressalvadas as ações judiciais e os procedimentos administrativos em curso naquela data:

O ICMS-DIFAL (Diferencial de Alíquotas do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços) não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Os Srs. Ministros Teodoro Silva Santos, Afrânio Vilela, Francisco Falcão, Maria Thereza de Assis Moura, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Marco Aurélio Bellizze.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Paulo Sérgio Domingues.

C54224549-1455152113@ 2024/0373022-0 - REsp 2174178

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2024/0373022-0

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.174.178 / SC

C54224549<14551542113@ 2024/0373022-0 - REsp 2174178