



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2218909 - DF(2025/0218479-7)

RELATOR : **MINISTRO TEODORO SILVA SANTOS**
RECORRENTE : **DISTRITO FEDERAL**
PROCURADOR : **MARCUS RAFAEL DE SOUZA SANTOS - DF028773**
RECORRIDO : **ACO CEARENSE INDUSTRIAL LTDA**
RECORRIDO : **ACO CEARENSE COMERCIAL LTDA**
RECORRIDO : **SIDERURGICA NORTE BRASIL S/A**
ADVOGADOS : **EMANUELA GOMES GUEDES MENDES - MA011995**
 GABRIEL DE NORÕES HOLANDA - CE045522
 LIVER BRUNO DE MESQUITA PAIVA - CE033975
 NELSON WILIANS FRATONI RODRIGUES - SP128341
 ANDRE MENESCAL GUEDES - MA019212

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA - DIFAL. LEI COMPLEMENTAR N. 190/2022. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 166 DO CTN. POSTERGAÇÃO DA COMPROVAÇÃO PARA A FASE ADMINISTRATIVA. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO.

1. Mandado de segurança no qual se reconheceu a inexigibilidade do DIFAL-ICMS, no período indicado, e se assegurou "a restituição/compensação, na esfera administrativa, do tributo indevidamente recolhido nesse período". O acórdão recorrido rejeitou a preliminar de ilegitimidade ativa, por entender que o art. 166 do Código Tributário Nacional incide em hipóteses de repetição de indébito, e não em pedido mandamental de declaração de inexigibilidade.

2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça se firmou no sentido de que os "tributos ditos indiretos (ICMS, por exemplo) sujeitam-se, no caso de restituição, compensação ou creditamento, à demonstração dos pressupostos previstos no art. 166 do CTN, mediante prova de que assumiu o encargo financeiro do tributo ou que, transferindo-o a terceiro, possuía autorização expressa para tanto" (AgInt no AREsp n. 2.440.341, Relator Ministro Mauro Campbell Marques).

3. Registrada a possibilidade de compensação pelo acórdão recorrido, cabível a postergação da análise quanto aos requisitos do art. 166 do Código Tributário Nacional para fase administrativa do pedido de compensação. Precedentes.

4. Recurso especial parcialmente provido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em Sessão Virtual de 09/04/2026 a 15/04/2026, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

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

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Teodoro Silva Santos.

Brasília, 22 de abril de 2026.

MINISTRO TEODORO SILVA SANTOS

Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2218909 - DF(2025/0218479-7)

RELATOR : **MINISTRO TEODORO SILVA SANTOS**
RECORRENTE : **DISTRITO FEDERAL**
PROCURADOR : **MARCUS RAFAEL DE SOUZA SANTOS - DF028773**
RECORRIDO : **ACO CEARENSE INDUSTRIAL LTDA**
RECORRIDO : **ACO CEARENSE COMERCIAL LTDA**
RECORRIDO : **SIDERURGICA NORTE BRASIL S/A**
ADVOGADOS : **EMANUELA GOMES GUEDES MENDES - MA011995**
 GABRIEL DE NORÕES HOLANDA - CE045522
 LIVER BRUNO DE MESQUITA PAIVA - CE033975
 NELSON WILIANS FRATONI RODRIGUES - SP128341
 ANDRE MENESCAL GUEDES - MA019212

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA - DIFAL. LEI COMPLEMENTAR N. 190/2022. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 166 DO CTN. POSTERGAÇÃO DA COMPROVAÇÃO PARA A FASE ADMINISTRATIVA. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO.

1. Mandado de segurança no qual se reconheceu a inexigibilidade do DIFAL-ICMS, no período indicado, e se assegurou "a restituição/compensação, na esfera administrativa, do tributo indevidamente recolhido nesse período". O acórdão recorrido rejeitou a preliminar de ilegitimidade ativa, por entender que o art. 166 do Código Tributário Nacional incide em hipóteses de repetição de indébito, e não em pedido mandamental de declaração de inexigibilidade.

2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça se firmou no sentido de que os "tributos ditos indiretos (ICMS, por exemplo) sujeitam-se, no caso de restituição, compensação ou creditamento, à demonstração dos pressupostos previstos no art. 166 do CTN, mediante prova de que assumiu o encargo financeiro do tributo ou que, transferindo-o a terceiro, possuía autorização expressa para tanto" (AgInt no AREsp n. 2.440.341, Relator Ministro Mauro Campbell Marques).

3. Registrada a possibilidade de compensação pelo acórdão recorrido, cabível a postergação da análise quanto aos requisitos do art. 166 do Código Tributário Nacional para fase administrativa do pedido de compensação. Precedentes.

4. Recurso especial parcialmente provido.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelo DISTRITO FEDERAL contra acórdão do TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL E DOS TERRITÓRIOS prolatado na Apelação/Remessa Necessária n. 0706243-24.2022.8.07.0018, assim ementado (fls. 695-696):

Direito constitucional e tributário. Apelação e remessa necessária. Mandado de segurança. Preliminar. Ilegitimidade ativa. Mérito. DIFAL icms. Lei complementar 190/2022. Anterioridade nonagesimal.

I. Caso em exame

1. Apelações e remessa necessária contra sentença que, em mandado de segurança, concedeu parcialmente a segurança para afastar a cobrança de DIFAL relativo às operações de vendas de mercadorias a consumidores finais não contribuintes do ICMS situados no Distrito Federal, desde a impetração do *mandamus* até o final do exercício de 2022.

II. Questões em discussão

2. As questões em discussão consistem em analisar, preliminarmente, se as empresas impetrantes possuem legitimidade ativa e, no mérito, se são aplicáveis as anterioridades nonagesimal e de exercício em relação à cobrança do DIFAL-ICMS incidente sobre operações interestaduais de venda de mercadorias realizadas pela empresa impetrante a destinatários não contribuintes situados no Distrito Federal.

III. Razões de decidir

3. O art. 166 do CTN se aplica às hipóteses de restituição do tributo pago – ou seja, de repetição do indébito tributário, em que há pretensão de condenação a valores determinados –, enquanto, no mandado de segurança impetrado pelas partes apeladas, pretende-se a declaração de inexigibilidade do DIFAL-ICMS no exercício de 2022. 3.1. A legitimidade para questionar as cobranças tributárias cabe ao responsável pelo recolhimento do tributo, com quem o Fisco estabelece a relação jurídico-tributária. No caso do ICMS, essa responsabilidade é do contribuinte de direito, ou seja, das empresas impetrantes. 3.2. Preliminar de ilegitimidade ativa rejeitada.

4. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento conjunto das ADI's 7.066/DF, 7.070/DF e 7.078/CE, firmou o entendimento de que a cobrança do DIFAL-ICMS deve observar os princípios da anterioridade nonagesimal e anual quanto às leis ordinárias estaduais e distrital que a instituírem, e apenas o da nonagesimal em relação à LC 190/2022, tendo em vista a previsão expressa em seu artigo 3º, o que confere validade às cobranças feitas, no Distrito Federal, a partir de 5/4/2022.

IV. Dispositivo

5. Recurso das empresas impetrantes parcialmente conhecido e desprovido. Recurso do ente público conhecido e parcialmente provido.

Não foram opostos embargos declaratórios.

Nas razões do recurso especial, interposto pelo DISTRITO FEDERAL, com fundamento no art. 105, inciso III, alínea *a*, da Constituição Federal, a parte recorrente alega afronta ao art. 166 do CTN, visto que a restituição e a compensação de tributo indireto requerem a comprovação de ausência de repasse do encargo financeiro ou de

expressa autorização daquele que efetivamente o suportou, o que não teria sido exigido no acórdão recorrido.

Ao final, requer o provimento do recurso especial (fls. 726-734).

Não foram apresentadas contrarrazões (fls. 746-747).

O recurso especial foi admitido na origem (fls. 750-752).

Instado a se manifestar, o Ministério Público Federal ofereceu o parecer de fls. 764-766, pela negativa de conhecimento do recurso especial interposto pelo Distrito Federal, consoante a seguinte ementa:

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ICMS. DIFAL. MANDADO DE SEGURANÇA. DIFAL-ICMS. DECLARAÇÃO DE INEXIGIBILIDADE NO EXERCÍCIO DE 2022.

- A reversão do julgado a fim de aferir os critérios adotados pelo Tribunal de origem supõe a reapreciação dos elementos fáticos e probatórios, o que é vedado no recurso especial, nos termos da Súmula nº 7/STJ. - Parecer pela negativa de conhecimento do recurso especial interposto pelo Distrito Federal.

Decisão de minha lavra determinando a devolução dos autos para juízo de compatibilidade (fls. 769-773).

A Presidência do Tribunal de Justiça devolveu os autos sob o entendimento de que a irresignação não se amolda ao caso do Tema n. 1.266/STF (fl. 786).

É o relatório.

VOTO

De início, quanto à análise do art. 166 do Código Tributário Nacional, o Tribunal assim se manifestou (fls. 698-701):

O ente público suscita, em sua apelação, preliminar de ilegitimidade ativa ao argumento de que, em razão da natureza indireta do ICMS, cabia às impetrantes demonstrar a ausência de repasse do encargo financeiro ou a expressa autorização daquele que efetivamente suportou a exação, nos termos do art. 166 do CTN.

Dispõe o art. 166 do CTN que “A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”.

A referida norma se aplica às hipóteses de restituição do tributo pago – ou seja, de repetição do indébito tributário, em que há pretensão de condenação a valores determinados –, enquanto, no mandado de segurança impetrado pelas partes apeladas, pretende-se a declaração de inexigibilidade do DIFAL-ICMS no exercício de 2022.

A legitimidade para questionar as cobranças tributárias cabe ao responsável pelo recolhimento do tributo, com quem o Fisco estabelece a relação jurídico-

tributária. No caso do ICMS, essa responsabilidade é do contribuinte de direito, ou seja, das empresas impetrantes. Não há falar, portanto, em ilegitimidade ativa das referidas empresas.

[...]

Preliminar rejeitada.

Como bem se observa, a corte de origem entendeu pela não aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional ao caso, fíncado no fato de que "no mandado de segurança impetrado pelas partes apeladas, pretende-se a declaração de inexigibilidade do DIFAL-ICMS no exercício de 2022" e não a sua restituição.

No entanto, este Superior Tribunal de Justiça possui entendimento consolidado no sentido de que os **"tributos ditos indiretos (ICMS, por exemplo) sujeitam-se, no caso de restituição, compensação ou creditamento, à demonstração dos pressupostos previstos no art. 166 do CTN,** mediante prova de que assumiu o encargo financeiro do tributo ou que, transferindo-o a terceiro, possuía autorização expressa para tanto" (AgInt no AREsp n. 2.440.341, Relator Ministro Mauro Campbell Marques; grifos acrescidos).

Nessa esteira, é importante notar que foi assegurado pelo acórdão recorrido "a restituição/compensação, na esfera administrativa, do tributo indevidamente recolhido nesse período" (fl. 704), assim, ante ao descompasso do acórdão com a jurisprudência desta Corte, merece parcial reforma no ponto.

Com efeito, uma vez reconhecido o direito à compensação do indébito tributário, como realizado pelo acórdão proferido na origem, mostra-se cabível a postergação da comprovação de assunção do ônus financeiro do tributo ou não repasse, ou mesmo da autorização, consoante previsto no art. 166 do CTN, para o momento da fase administrativa do pedido de homologação da compensação. Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA - DIFAL. LEI COMPLEMENTAR 190/2022. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 166 DO CTN. POSTERGAÇÃO DA COMPROVAÇÃO PARA A FASE ADMINISTRATIVA. PRECEDENTES. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

1. No caso em análise, verifica-se que a decisão monocrática recorrida, ao analisar o recurso especial, reconheceu a violação ao art. 166 do CTN, mas determinou que a comprovação da assunção do encargo financeiro ou da autorização do contribuinte de fato, em casos de tributos indiretos, como o ICMS, fosse realizada na esfera administrativa, quando do efetivo pedido de compensação.

2. Nesse cenário, a jurisprudência desta Corte Superior é clara ao exigir a comprovação dos requisitos do art. 166 do CTN para a restituição ou compensação de tributos indiretos. No entanto, em mandados de segurança, a análise desses requisitos pode ser postergada para a fase administrativa, desde que o direito à compensação seja reconhecido judicialmente.

3. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp n. 2.162.404/DF, relator Ministro Afrânio Vilela, Segunda Turma, julgado em 17/12/2025, DJEN de 23/12/2025; sem grifos no original)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DECLARATÓRIOS NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ALEGADA VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA DE VÍCIOS, NO ACÓRDÃO RECORRIDO. INCONFORMISMO. DECLARAÇÃO DO DIREITO À COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA, NA ESFERA ADMINISTRATIVA, OBSERVADO O PRAZO PRESCRICIONAL QUINQUENAL. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DO STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

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

[...]

V. No caso, o Tribunal de origem não divergiu da jurisprudência dominante do STJ, ao consignar que, "reconhecido o direito à compensação, a comprovação do indébito e efetiva compensação deverão ser pleiteadas no âmbito administrativo, respeitado o prazo prescricional quinquenal anterior ao ajuizamento do mandamus. Sendo assim, declara-se tão somente o direito de compensabilidade dos valores recolhidos de forma indevida, ressaltando que os critérios a serem utilizados na futura compensação deverão ser analisados, oportunamente, na esfera administrativa, quando será assegurada à autoridade fazendária a fiscalização e o controle do procedimento compensatório".

VI. Agravo interno improvido

(AgInt nos EDcl no AREsp 1.793.224/MS, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 06/05/2021).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. DIFAL-ICMS. DIREITO À COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. SÚMULA N. 213 DO STJ. INCIDÊNCIA DO ART. 166 DO CTN. PRECEDENTES. POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO VIA PEDIDO ADMINISTRATIVO APÓS O TRÂNSITO EM JULGADO, RESPEITADA A PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. POSTERGADA PARA A FASE ADMINISTRATIVA A COMPROVAÇÃO DE QUE TRATA O ART. 166 DO CTN.

1. O contribuinte insurgiu-se contra o juízo negativo de admissibilidade recursal alegando a desnecessidade de revolvimento de matéria fático-probatória para fins de acolhida da pretensão recursal de reconhecimento da ofensa ao art. 165 do CTN, sobretudo porque os dados fáticos já estariam delineados no acórdão recorrido, restando impugnado, portanto, o óbice da Súmula n. 7 do STJ aplicado na origem.

2. Quanto ao mérito, é cediço nesta Corte que os tributos ditos indiretos (ICMS, por exemplo) sujeitam-se, no caso de restituição, compensação ou creditamento, à demonstração dos pressupostos previstos no art. 166 do CTN, mediante prova de que assumiu o encargo financeiro do tributo ou que, transferindo-o a terceiro, possuía autorização expressa para tanto.

3. Esta Corte já se manifestou no sentido de que o mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança, de modo que a concessão da segurança, via de regra, não permite o reconhecimento de créditos pretéritos à impetração e também não permite a execução via precatório. Contudo, tal impossibilidade não impede a concessão da segurança para reconhecer o direito à compensação, nos termos da Súmula n. 213 do STJ, e nesse sentido, indiretamente o mandado de segurança pode retroagir de maneira a permitir que, na seara administrativa, o direito à compensação reconhecida possa retroagir para assegurar os créditos não fulminados pela prescrição quinquenal, e nessa hipótese a quantificação dos créditos (efeitos patrimoniais) ficará a cargo da Administração Tributária, não do Poder Judiciário.

4. Reconhecido o direito à compensação do indébito tributário de DIFAL-ICMS, basta a comprovação de ser credora tributária ou contribuinte do imposto, visto que não se pretende, no presente mandado de segurança, a própria homologação de compensação. Do mesmo modo que a quantificação dos créditos (efeitos patrimoniais) poderá ser realizada após o trânsito em julgado via pedido administrativo cujo exame caberá à Administração Tributária (REsp 1.111.164/BA, Rd Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 13/05/2009, DJe 25/05/2009, julgado na sistemática dos recursos especiais repetitivos, art. 543-C, do CPC), de igual forma poderá ser postergada, para a fase perante a Administração Tributária, posterior ao trânsito em julgado, a comprovação de assunção do ônus financeiro do tributo ou não repassa, ou da autorização para compensação/restituição prevista no art. 166 do CTN. A propósito: REsp 1.111.164/BA, Rd Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 13/05/2009, DJe 25/05/2009; AgInt nos EDcl no AREsp 1.793.224/MS, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 06/05/2021.

5. Agravo interno não provido.

(AgInt no AREsp n. 2.440.341/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 13/5/2024, DJe de 17/5/2024).

Ante o exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso especial para postergar a comprovação de assunção do ônus financeiro do tributo ou do não repasse, ou da autorização para compensação/restituição prevista no art. 166 do CTN, para fins de compensação do indébito de DIFAL-ICMS reconhecido nos autos, até a fase de compensação administrativa perante a Administração Tributária.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TERMO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

**REsp 2.218.909 / DF
PROCESSO ELETRÔNICO**

Número Registro: 2025/0218479-7

Número de Origem:

07062432420228070018 7062432420228070018

Sessão Virtual de 09/04/2026 a 15/04/2026

Relator

Exmo. Sr. Ministro TEODORO SILVA SANTOS

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro TEODORO SILVA SANTOS

Secretário

Bela. VANESSA ZACARIAS PEREIRA PONTES DA SILVA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : DISTRITO FEDERAL

PROCURADOR : MARCUS RAFAEL DE SOUZA SANTOS - DF028773

RECORRIDO : ACO CEARENSE INDUSTRIAL LTDA

RECORRIDO : ACO CEARENSE COMERCIAL LTDA

RECORRIDO : SIDERURGICA NORTE BRASIL S/A

ADVOGADOS : NELSON WILIANS FRATONI RODRIGUES - SP128341

EMANUELA GOMES GUEDES MENDES - MA011995

LIVER BRUNO DE MESQUITA PAIVA - CE033975

GABRIEL DE NORÕES HOLANDA - CE045522

ANDRE MENESCAL GUEDES - MA019212

ASSUNTO : DIREITO TRIBUTÁRIO - IMPOSTOS - ICMS/ IMPOSTO SOBRE
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

TERMO

A SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em Sessão Virtual de 09/04/2026 a 15/04/2026, por unanimidade, decidiu dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

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

Brasília, 15 de abril de 2026