



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2226671 - DF (2025/0291662-0)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : **EMPRESA HOTELEIRA MABU LTDA**
ADVOGADO : **FLAVIO ZANETTI DE OLIVEIRA - PR019116**
RECORRIDO : **DISTRITO FEDERAL**
PROCURADOR : **DJACYR CAVALCANTI DE ARRUDA FILHO - DF010481**

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS – DIFAL. FORNECIMENTO DE ALIMENTOS E BEBIDAS. ESTABELECIMENTO HOTELEIRO. ART. 12, II, DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/1996. OPERAÇÃO INTERNA. COBRANÇA. IMPOSSIBILIDADE.

1. Na ação ordinária da qual se origina o recurso especial em exame, o contribuinte – estabelecimento hoteleiro situado no Estado do Paraná – pretende seja reconhecida a inexistência de relação jurídico-tributária quanto ao Diferencial de Alíquotas do ICMS (DIFAL) e ao adicional para o Fundo de Combate à Pobreza exigidos pelo Distrito Federal em razão do fornecimento de alimentação e de bebidas para consumo de hóspedes nas dependências do hotel, nas hipóteses em que as notas fiscais são emitidas em nome de pessoas jurídicas estabelecidas no Distrito Federal.

2. Os arts. 11, I e V, o 11, § 7º, e 12, I, da Lei Complementar n. 87/1996, bem como o art. 1.267 do Código Civil, não foram objeto de análise pelo acórdão recorrido, revelando a ausência de prequestionamento.

3. O art. 12, II, da Lei Complementar n. 87/1996, prevê que se considera ocorrido o fato gerador do ICMS no momento do fornecimento de alimentação e bebidas por qualquer estabelecimento.

4. Embora o dispositivo se refira ao momento de ocorrência do fato gerador, no caso em análise, há notória imbricação entre o critério temporal da hipótese de incidência, estabelecido explicitamente pelo art. 12, II, da Lei Kandir, e o seu critério espacial. Isso porque, no momento da ocorrência do fato gerador (fornecimento), os destinatários/consumidores (pessoas físicas) das mercadorias

(bebidas e alimentos) encontram-se no próprio local em que se dá o fornecimento, como hóspedes.

5. Ausência do pressuposto fático para a cobrança do DIFAL: a operação interestadual, consubstanciada na saída da mercadoria do limite territorial de uma Unidade Federada com destino a consumidor final localizado em outra Unidade Federada.

6. Sendo incontroverso que as mercadorias foram entregues no local do estabelecimento fornecedor, a circunstância de que as notas fiscais foram emitidas em nome de pessoa jurídica sediada no Distrito Federal não é suficiente para caracterizar a operação como interestadual.

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, dar-lhe provimento, a fim de afastar a cobrança do DIFAL/ICMS e do respectivo adicional para o Fundo de Combate à Pobreza, pelo Distrito Federal, nas operações de fornecimento de bebidas e de gêneros alimentícios pelo estabelecimento hoteleiro ocorridas em suas dependências, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina (Presidente) e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 09 de junho de 2026.

Ministro GURGEL DE FARIA
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2226671 - DF (2025/0291662-0)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : **EMPRESA HOTELEIRA MABU LTDA**
ADVOGADO : **FLAVIO ZANETTI DE OLIVEIRA - PR019116**
RECORRIDO : **DISTRITO FEDERAL**
PROCURADOR : **DJACYR CAVALCANTI DE ARRUDA FILHO - DF010481**

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS – DIFAL. FORNECIMENTO DE ALIMENTOS E BEBIDAS. ESTABELECIMENTO HOTELEIRO. ART. 12, II, DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/1996. OPERAÇÃO INTERNA. COBRANÇA. IMPOSSIBILIDADE.

1. Na ação ordinária da qual se origina o recurso especial em exame, o contribuinte – estabelecimento hoteleiro situado no Estado do Paraná – pretende seja reconhecida a inexistência de relação jurídico-tributária quanto ao Diferencial de Alíquotas do ICMS (DIFAL) e ao adicional para o Fundo de Combate à Pobreza exigidos pelo Distrito Federal em razão do fornecimento de alimentação e de bebidas para consumo de hóspedes nas dependências do hotel, nas hipóteses em que as notas fiscais são emitidas em nome de pessoas jurídicas estabelecidas no Distrito Federal.

2. Os arts. 11, I e V, o 11, § 7º, e 12, I, da Lei Complementar n. 87/1996, bem como o art. 1.267 do Código Civil, não foram objeto de análise pelo acórdão recorrido, revelando a ausência de prequestionamento.

3. O art. 12, II, da Lei Complementar n. 87/1996, prevê que se considera ocorrido o fato gerador do ICMS no momento do fornecimento de alimentação e bebidas por qualquer estabelecimento.

4. Embora o dispositivo se refira ao momento de ocorrência do fato gerador, no caso em análise, há notória imbricação entre o critério temporal da hipótese de incidência, estabelecido explicitamente pelo art. 12, II, da Lei Kandir, e o seu critério espacial. Isso porque, no momento da ocorrência do fato gerador (fornecimento), os destinatários/consumidores (pessoas físicas) das mercadorias

(bebidas e alimentos) encontram-se no próprio local em que se dá o fornecimento, como hóspedes.

5. Ausência do pressuposto fático para a cobrança do DIFAL: a operação interestadual, consubstanciada na saída da mercadoria do limite territorial de uma Unidade Federada com destino a consumidor final localizado em outra Unidade Federada.

6. Sendo incontroverso que as mercadorias foram entregues no local do estabelecimento fornecedor, a circunstância de que as notas fiscais foram emitidas em nome de pessoa jurídica sediada no Distrito Federal não é suficiente para caracterizar a operação como interestadual.

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela EMPRESA HOTELEIRA MABU LTDA, em que se pleiteia a reforma do acórdão do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios assim ementado (e-STJ fl. 395):

PROCESSO CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DEVIDO AO DISTRITO FEDERAL. 1. As empresas estabelecidas em outros Estados são obrigadas a recolher o diferencial de alíquota do ICMS, nas aquisições efetuadas por consumidores finais domiciliados no Distrito Federal, mesmo que a efetiva entrega da mercadoria ou o serviço prestado tenha ocorrido presencialmente no estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da federação. 2. Negou-se provimento ao recurso.

Opostos embargos de declaração na origem, foram rejeitados, conforme ementa que abaixo se transcreve (e-STJ fl. 428):

PROCESSO CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ALEGAÇÃO DE VÍCIOS NO JULGADO. INEXISTÊNCIA. REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. VIA IMPRÓPRIA. 1. A inexistência de qualquer um dos vícios elencados no art. 1.022 do CPC/2015 no v. Acórdão embargado enseja a rejeição dos embargos de declaração. 2. O inconformismo da parte com o resultado do julgamento deverá ser materializado por meio de recurso adequado, afastados os embargos declaratórios, cujo objetivo é tão somente o de depurar meras imperfeições no Julgado, *in casu*, inexistentes. 3. O novo Código de Processo Civil consagrou o antigo posicionamento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, segundo o qual é suficiente a mera oposição de embargos de declaração para se considerar prequestionada a matéria sobre a qual se pretenda interpor recurso especial ou extraordinário, ainda que ausente correção de vícios. Ademais, a simples alegação de necessidade de prequestionamento não dispensa a comprovação da existência de um dos vícios do artigo 1.022 do CPC, sob pena de se instituir nova modalidade para o

cabimento de embargos de declaração, ou seja, o exclusivo prequestionamento.
4. Negou-se provimento ao recurso.

Contra o acórdão, a sociedade empresária interpôs recurso especial, autuado como REsp 2123778/DF, sob minha relatoria. Ao apreciá-lo, dei provimento ao apelo nobre, “a fim de anular o acórdão regional que examinou os embargos de declaração, por infringência do art. 1.022, II, do CPC/2015, e determinar o retorno dos autos ao Tribunal de origem para que perfaça novo julgamento dos aclaratórios e sane o vício de integração” (e-STJ fls. 619-623).

No novo julgamento, o TJDFT acolheu os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, como se observa da seguinte ementa (e-STJ fls. 664-665):

Ementa: Direito Processual civil. embargos de declaração. omissão. vício sanado, sem efeitos infringentes. I. Caso em Exame 1. Rejulgamento de embargos de declaração por ter sido apurada a existência de omissão pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça. II. Questão em discussão 2. A questão em discussão consiste em saber a relevância do art. 12, II, da LC 87/1996 para caracterização da operação como interestadual. III. Razões de decidir 3. O fornecimento de alimentação, bebidas e qualquer mercadoria caracteriza-se como interna quando são adquiridas pelos próprios clientes que os consumiram no estabelecimento hoteleiro, caso em o imposto correspondente deveria ter sido recolhido integralmente pelo Estado em que situado o fornecedor ou prestador do serviços. Assim, se um cidadão brasileiro se hospeda em qualquer hotel do País e no estabelecimento adquire e consome os bens, é evidente que não há que se falar na incidência do DIFAL, por se tratar de operação interna. 4. Ocorre que na hipótese específica dos autos, os adquirentes dos itens consumidos pelos hóspedes nas dependências do estabelecimento hoteleiro, situado no Paraná, são pessoas jurídicas localizadas no Distrito Federal, em nome das quais foram emitidas as notas fiscais, cumprindo acentuar que o critério material da hipótese de incidência do ICMS é a circulação jurídica da mercadoria, que se caracteriza pela transmissão da propriedade (ADI 7158, Rel. Min. Luis Roberto Barroso). 5. Dessa forma, a operação caracteriza-se como interestadual, nos termos do art. 155, VII e VIII, ‘a’ e ‘b’, da Constituição Federal. 6. Portanto, inexistente ilegalidade no ato que notificou o embargante a recolher o diferencial de alíquotas de que tratam as notas fiscais constantes dos autos. IV. Dispositivo e tese 7. Embargos de declaração providos, sem efeitos infringentes. Tese de julgamento: “1. O rejulgamento dos embargos de declaração não conduz à concessão de efeitos infringentes, quando o suprimento da omissão não abalou os fundamentos pelos quais foi negado provimento à apelação.”

No especial que ora se aprecia, interposto com fundamento no art. 105, III, “a” e “c”, da CF/1988, a parte alega violação dos seguintes dispositivos de lei federal: art. 11, incisos I e V, e §7º, da Lei Complementar n. 87/1996; art. 12, incisos I e II, da Lei Complementar n. 87/1996; e art. 1.267 do Código Civil. Indica, ainda, divergência entre o acórdão recorrido e julgados dos Tribunais de Justiça de Minas Gerais, do Espírito Santo e do Rio de Janeiro.

Sustenta que, “tendo o consumo de alimentação e bebidas ocorrido dentro do próprio estabelecimento hoteleiro da Recorrente, no Paraná, não há que se falar em exigência do diferencial de alíquotas, sob pena de violação à hipótese de incidência prevista no art. 12, II, da LC n. 87/1996” (e-STJ fl. 697).

Aduz que “a emissão de nota fiscal em favor de um destinatário, pessoa jurídica, não localizado na mesma unidade federada não atrai, por si só, a incidência do ICMS DIFAL, uma vez que o fato gerador do ICMS é a prestação de serviços de alimentação e a sua ocorrência se dá no momento do consumo dentro do estabelecimento hoteleiro” (e-STJ fl. 697).

Defende que, “pouco importa no presente caso o domicílio do destinatário, em que o fornecimento de alimentação e bebidas ocorre de forma presencial, cujo fato gerador se consumou no Estado do Paraná (no próprio estabelecimento da Recorrente), não havendo circulação jurídica do bem a ensejar o diferencial de alíquota previsto na EC n. 87/2015, porque, repita-se, não se trata de operação interestadual” (e-STJ fl. 697).

Argumenta que, ainda que se analisasse a tributação em questão como hipótese de circulação de mercadoria, haveria violação da legislação federal. “Isso porque o fato gerador do ICMS, nessas hipóteses, só se perfectibiliza com a saída da mercadoria da unidade da federação em que localizado o estabelecimento, como se vê a seguir, de modo que a cobrança nos moldes pretendidos pelo Distrito Federal (§ 3º, do art. 20, da Lei DF n. 1.254/1996), incorre em ilegalidade ao alterar o fato gerador do ICMS definido pela LC n. 87/1996, nos arts. 11, I, a, V, § 7º, e 12, inc. I, e pela Lei n. 10.406/2002 (Código Civil), art. 1.267; de modo que deve prevalecer a inteligência de tais dispositivos” (e-STJ fls. 703-704).

Contrarrazões às fls. e-STJ 816-824.

Decisão de admissibilidade do apelo nobre às fls. e-STJ 835-836.

É o relatório.

VOTO

Por meio da ação ordinária da qual se origina o recurso especial em exame, o contribuinte – estabelecimento hoteleiro situado no Estado do Paraná – pretende seja reconhecida a inexistência de relação jurídico-tributária quanto ao Diferencial de Alíquotas do ICMS (DIFAL) e ao adicional para o Fundo de Combate à Pobreza exigidos pelo Distrito Federal em razão do fornecimento de alimentação e de bebidas para consumo de hóspedes nas dependências do hotel, nas hipóteses em que as notas fiscais são emitidas em nome de pessoa jurídica estabelecidas no Distrito Federal.

Acerca da controvérsia, colho do voto condutor do acórdão a seguinte passagem (e-STJ fls. 401-403):

O art. 155, § 2º, VII, da Constituição Federal, conforme redação conferida pela Emenda Constitucional n. 87/2015, estabelece que no tocante ao ICMS, “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 de alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota e a alíquota interestadual”, e que “a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída (...) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto”, ou “ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto”.

Por sua vez, a Lei Distrital n. 1.254/96, que regulamenta a cobrança do ICMS no âmbito do Distrito Federal, preconiza em seu art. 20, §3º, nos termos da redação conferida pela Lei Distrital n. 5.546/2015, que é “devido ao Distrito Federal o imposto correspondente à diferença entre a sua alíquota interna e a interestadual, em operações e prestações interestaduais com bens ou serviços cujo adquirente ou tomador seja consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado no Distrito Federal”, e que “o imposto de que trata o caput é também integralmente devido ao Distrito Federal no caso de o bem adquirido ou de serviço tomado por destinatário não contribuinte do imposto domiciliado no Distrito Federal, ser entregue ou prestado em outra unidade federada.”

Em resumo, extrai-se da [sic] referidas normas que as empresas estabelecidas em outros Estados, como a apelante, são obrigadas a recolher o diferencial de alíquota do ICMS nas aquisições efetuadas por consumidores finais domiciliados no Distrito Federal, mesmo que a efetiva entrega da mercadoria ou o serviço prestado tenha ocorrido presencialmente no estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da federação, no caso, o Estado do Paraná. [...]

Conclui-se, pois, que não há qualquer ilegalidade no ato impugnado que notificou a impetrante a proceder ao recolhimento do ICMS de que tratam as notas fiscais juntadas aos autos, emitidas em decorrência das operações de fornecimento e consumo de refeições e bebidas aos hóspedes dentro de seu estabelecimento, localizado no Estado do Paraná.

Após determinação desta Corte de rejugamento dos embargos de declaração opostos na origem, o TJDFT acrescentou os seguintes fundamentos decisórios ao acórdão (e-STJ fl. 667-668):

Na compreensão do Superior Tribunal de Justiça, a controvérsia deve ser analisada sob a ótica da previsão do art. 12, II, da LC 87/1996, quanto ao momento do fato gerador e sua importância para a classificação da operação como operação interestadual sujeita à incidência do ICMS/DIFAL.

O embargante sustenta que o presente caso envolve hipótese específica, de fornecimento de alimentação e bebidas em estabelecimento hoteleiro, de forma presencial, de forma que não se enquadra na regra geral de circulação de bens e mercadorias.

Acrescenta que não se cuida de compra de bem, mas de fornecimento de alimentação e bebidas em bares e restaurantes dentro do estabelecimento situado em Foz do Iguaçu – Paraná, cujo fato gerador ocorre no momento do consumo, caracterizando-se, pois, como uma operação interna, ainda que o cliente/consumidor esteja domiciliado no Distrito Federal.

O art. 12, II, da LC 87/1996, estipula que se considera ocorrido o fato gerador do ICMS no momento do fornecimento de alimentação, bebida e outras mercadorias por qualquer estabelecimento, *verbis*:

[...]

A operação caracterizar-se-ia como interna se a alimentação, bebidas e outras mercadorias tivessem sido adquiridas pelos próprios clientes que os consumiram no estabelecimento hoteleiro, ora embargante, caso em o imposto correspondente deveria ter sido recolhido integralmente pelo Estado em que situado o fornecedor ou prestador do [sic] serviços.

Assim, se um cidadão brasileiro se hospeda em qualquer hotel do País e no estabelecimento adquire e consome os bens é evidente que não há que se falar na incidência do DIFAL, por se tratar de operação interna.

Ocorre que na hipótese específica dos autos, os adquirentes dos itens consumidos pelos hóspedes nas dependências do estabelecimento hoteleiro, situado no Paraná, são pessoas jurídicas localizadas no Distrito Federal, em nome das quais foram emitidas as notas fiscais, cumprindo acentuar que o critério material da hipótese de incidência do ICMS é a circulação jurídica da mercadoria, que se caracteriza pela transmissão da propriedade (ADI 7158, Rel. Min. Luis Roberto Barroso).

Dessa forma, a operação caracteriza-se como interestadual, nos termos do art. 155, VII e VIII, 'a' e 'b', da Constituição Federal, a seguir transcritos: [...]

A Emenda à Constituição n. 87/2015 alterou o art. 155, §2º, VII, da CF/1988, passando a prever, também nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, a sistemática de fracionamento do imposto devido entre a UF de origem da operação (sujeito ativo da relação jurídico-tributária quanto à parcela referente à alíquota interestadual) e a UF de destino (sujeito ativo da relação jurídico-tributária quanto à parcela relativa à diferença entre a respectiva alíquota interna e a alíquota interestadual – DIFAL).

Com a edição da EC n. 87/2015, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) editou o Convênio ICMS n. 93/2015, dispondo sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Por outro lado, as Unidades da Federação promoveram alterações em suas respectivas legislações locais com o propósito de adaptá-las ao novo tratamento constitucional da matéria.

Em fevereiro de 2021, o Supremo Tribunal Federal apreciou o tema n. 1.093 da repercussão geral e a ADI n. 5.469/DF, fixando a seguinte tese: “a cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional n. 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”. Na mesma ocasião, a Excelsa Corte “modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI n. 5.464/DF e, quanto às cláusulas

primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão produzirá efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS n. 93/2015, cujos efeitos retroagem à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI n. 5.464/DF” (RE 1287019/DF, relator ministro Marco Aurélio, redator do acórdão ministro Dias Toffoli, julgado em 24/2/2021, DJe de 24/5/2021).

Diante do que decidido pelo STF, foi editada a Lei Complementar n. 190/2022, a qual promoveu alterações na Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir), estabelecendo as normas gerais para a cobrança do DIFAL/ICMS.

Até a entrada em vigor da Lei Complementar n. 190/2022, pelo menos em relação às operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes, a Lei Complementar n. 87/1996 possuía poucos dispositivos voltados, especificamente, à disciplina normativa de tais operações. Com efeito, foi a Lei Complementar n. 190/2022 que estabeleceu, entre outros aspectos, quem é o contribuinte do DIFAL (art. 4º, §2º, II), qual o local da operação (art. 11, V, “b”), em que momento se considera ocorrido o fato gerador (art. 12, XVI) e qual a base de cálculo do imposto (art. 13, X).

Entre as regras inseridas pelo legislador complementar encontra-se o § 7º do art. 11, segundo o qual, “quando o destino final da mercadoria, bem ou serviço ocorrer em Estado diferente daquele em que estiver domiciliado ou estabelecido o adquirente ou o tomador, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será devido ao Estado no qual efetivamente ocorrer a entrada física da mercadoria ou bem ou o fim da prestação do serviço”.

O Supremo Tribunal Federal declarou a constitucionalidade do art. 11, § 7º, da Lei Kandir, na ADI n. 7.158/DF (relator ministro Luís Roberto Barroso, Pleno, julgado em 6/2/2023, DJe de 9/2/2023), decisão essa mencionada pelo TJDF, no acórdão que rejeitou os embargos de declaração opostos pelo contribuinte na origem. Confira-se a ementa do julgado da Excelsa Corte:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PARA CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. ART. 11, § 7º, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1996, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022. COMPATIBILIDADE COM O ART. 155, § 2º, VII, DA CF/1988, COM REDAÇÃO DADA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015. 1. O § 7º do art. 11 da Lei Complementar nº 87/1996, na redação dada pela Lei Complementar nº 190/2022, não altera o aspecto material do ICMS, que

permanece exigindo a ocorrência de circulação jurídica para a incidência do imposto. 2. A Emenda Constitucional nº 87/2015 procurou conciliar os interesses dos Estados produtores e dos consumidores, viabilizando um desenvolvimento mais homogêneo por meio de uma melhor distribuição das receitas tributárias, o que gerou um incremento na arrecadação dos Estados menos desenvolvidos, prestigiando o equilíbrio federativo e contribuindo para a redução das desigualdades regionais. 3. O critério estabelecido pelo § 7º do art. 11 da Lei Complementar nº 87/1996, na redação dada pela Lei Complementar nº 190/2022, encontra-se em conformidade com a Emenda Constitucional nº 87/2015. Ao fixar como sujeito ativo do diferencial de alíquotas o Estado em que efetivamente ocorrer a entrada física da mercadoria ou o fim da prestação do serviço, quando outro for o domicílio fiscal do adquirente ou tomador, o legislador infraconstitucional buscou assegurar o equilíbrio na arrecadação tributária do ICMS pelas unidades federadas. 4. Pedidos formulados na presente ação direta improcedentes. 5. Proponho a fixação da seguinte tese: “É constitucional o critério previsto no § 7º do art. 11 da Lei Complementar nº 87/1996, na redação dada pela Lei Complementar nº 190/2022, que considera como Estado destinatário, para efeito do recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS, aquele em que efetivamente ocorrer a entrada física da mercadoria ou o fim da prestação do serviço, uma vez que conforme a Emenda Constitucional nº 87/2015.”.

Pois bem.

Feita essa digressão, que considero relevante para a compreensão do contexto em que se insere o presente caso, passo ao exame das alegações de violação da lei federal formuladas pela recorrente.

Constato, de início, que os arts. 11, I e V, 11, § 7º, e 12, I, todos da Lei Kandir, bem como o art. 1.267 do Código Civil, não foram objeto de análise pelo acórdão recorrido, razão pela qual carecem do necessário prequestionamento. Incide, assim, a Súmula 282 do STF.

Em atenção à alegação da recorrente no sentido de que “conforme estabelece o art. 1.025, do CPC, ‘consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de pré-questionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados, caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade’” (e-STJ fl. 690), observo que, no caso concreto, o dispositivo não permite o conhecimento do recurso especial quanto aos dispositivos de lei mencionados no parágrafo anterior, haja vista a ausência de alegação, no apelo nobre, de violação do art. 1.022 do CPC.

Nesse sentido, confira-se o seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA N. 211/STJ. NECESSIDADE DE APRECIAÇÃO DA MATÉRIA PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. 1. O Sodalício a quo não examinou a controvérsia sob o enfoque do art. 5º, caput, do CPC, nem se manifestou sobre a alegação vinculada à apontada ofensa ao art. 40, § 4º, da Lei n. 6.830/1980. Incidência da Súmula n. 211/STJ. 2. O Superior Tribunal de

Justiça firmou a compreensão de que a admissão de prequestionamento ficto (art. 1.025 do CPC), em recurso especial, exige a indicação de violação ao art. 1.022 do CPC. 3. Agravo interno não provido. (AgInt no REsp n. 2.233.157/DF, relator ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 16/3/2026, DJEN de 6/4/2026).

Não obstante, o especial admite exame de mérito quanto à contrariedade do acórdão ao art. 12, II, da Lei Complementar n. 87/1996, dispositivo que, no meu entendimento, contém comando normativo suficiente para a análise da controvérsia, na extensão da pretensão veiculada no recurso.

Transcrevo o que prevê o art. 12, II, da Lei Complementar n. 87/1996:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento.

Embora o dispositivo se refira ao momento de ocorrência do fato gerador, no caso ora em análise, considero que há notória imbricação entre o critério temporal da hipótese de incidência, estabelecido explicitamente pelo art. 12, II, da Lei Kandir, e o seu critério espacial.

Note-se que se está a tratar do fornecimento de bebidas e de gêneros alimentícios por estabelecimento hoteleiro a hóspedes que os consomem no local em que estão hospedados. É dizer: no momento da ocorrência do fato gerador (fornecimento), os destinatários/consumidores (pessoas físicas) das mercadorias (bebidas e alimentos) encontram-se no próprio local em que se dá o fornecimento, como hóspedes.

Falta, assim, o pressuposto fático sem o qual não se pode cogitar da cobrança do DIFAL: a operação interestadual, consubstanciada na saída da mercadoria do limite territorial de uma UF com destino a consumidor final localizado em outra UF. Vale registrar que o próprio acórdão que julgou os embargos de declaração reconhece que, “se um cidadão brasileiro se hospeda em qualquer hotel do País e no estabelecimento adquire e consome os bens é evidente que não há que se falar na incidência do DIFAL, por se tratar de operação interna” (e-STJ fl. 668).

O fundamento decisório determinante utilizado pelo TJDF para chegar à conclusão de que seria devida a cobrança do DIFAL e do respectivo adicional para o Fundo de Combate à Pobreza, explicitado no acórdão dos embargos de declaração proferido a partir da reapreciação da questão controvertida à luz do art. 12, II, da Lei Complementar n. 87/1996, reside na emissão de notas fiscais em nome de pessoas jurídicas estabelecidas no Distrito Federal.

Segundo o Tribunal local, deve prevalecer a circulação jurídica (vendas a pessoas jurídicas referidas nas notas fiscais, sediadas no Distrito Federal) em detrimento da entrega física dos gêneros alimentícios e bebidas aos hóspedes que os consumiram no próprio estabelecimento fornecedor (localizado no Estado do Paraná).

Sobre o ponto, trago à colação os seguintes julgados do Supremo Tribunal Federal:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA (DIFAL). ESTADO DESTINATÁRIO. ENTRADA FÍSICA DA MERCADORIA OU FIM DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. OPERAÇÃO REALIZADA NO MESMO ESTADO. INEXIGIBILIDADE DO DIFAL. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. I. CASO EM EXAME - Agravo regimental interposto pelo Distrito Federal contra decisão monocrática que negou provimento a recurso extraordinário, mantendo acórdão do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios (TJDFT) que reconheceu a inexigibilidade do diferencial de alíquota do ICMS (Difal) em operação realizada integralmente no mesmo estado da federação, afastando a sua caracterização como operação interestadual. II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO - Há duas questões em discussão: (i) determinar se, para fins de incidência do Difal/ICMS, prevalece o critério do domicílio do adquirente ou a entrada física da mercadoria no Estado destinatário; (ii) estabelecer se é exigível o Difal em operações realizadas presencialmente dentro do mesmo estado da federação. III. RAZÕES DE DECIDIR - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), consolidada no julgamento da ADI nº 7.158, estabelece que o Estado destinatário, para fins de recolhimento do Difal, é aquele onde ocorre a entrada física da mercadoria ou o fim da prestação do serviço, independentemente do domicílio fiscal do adquirente ou tomador do serviço. - No caso concreto, a operação ocorreu integralmente no mesmo estado da federação, sem remessa de mercadoria para outro estado, afastando a caracterização de operação interestadual e, por consequência, a incidência do Difal. - A alegação de que o critério do domicílio do adquirente seria suficiente para a cobrança do Difal contraria a orientação firmada pelo STF, que prioriza a entrada física da mercadoria no território do Estado destinatário como critério de incidência. IV. DISPOSITIVO - Agravo regimental desprovido. (AgRg no RE 1523938/DF, relator ministro Edson Fachin, Segunda Turma, julgado em 21/2/2025, DJe de 10/3/2025.).

Agravo regimental em recurso extraordinário. Direito tributário. ICMS-difal. Destinação da mercadoria. Fornecimento de medicamentos. Contrato mediante pregão. Ministério da Saúde (DF) e empresa fornecedora sediada no Estado de São Paulo. Produtos entregues em São Paulo. Cobrança do diferencial de alíquotas pelo Distrito Federal. Impossibilidade. Interpretação do art. 155, § 2º, inciso VII, do texto constitucional, com a redação conferida pela EC nº 87/15. 1. O Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios divergiu da orientação fixada pela Corte Suprema a respeito da interpretação do art. 155, § 2º, inciso VII, do texto constitucional, com a redação conferida pela EC nº 87/15 (ADI nº 7.158/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe de 10/2/23). Na espécie, é incontroverso que os medicamentos foram entregues no mesmo estado em que está sediada a empresa fornecedora, mais especificamente na Secretaria de Saúde em São Paulo/SP. 2. Agravo regimental ao qual se nega provimento. 3. Não houve majoração de honorários de

sucumbência (Súmula nº 512/STF). (AgRg no RE 1441825/DF, relator ministro Dias Toffoli, Segunda Turma, julgado em 24/5/2024, DJe de 29/5/2024.).

Observe-se que, analisando a matéria sob a perspectiva constitucional, o STF procedeu à interpretação do art. 155, § 2º, VII, CF/1988, para afastar a cobrança do DIFAL do ICMS quando a efetiva entrega da mercadoria ocorre na mesma UF em que situado o estabelecimento do fornecedor, ainda que o contratante seja estabelecido em outra UF.

Entendo que, na interpretação do art. 12, II, da Lei Kandir, à luz das circunstâncias fáticas do presente caso – semelhantes às examinadas pelo Supremo Tribunal Federal –, não há por que se conferir entendimento diverso.

Como visto, o dispositivo infraconstitucional, norma geral tributária que, como tal, deve ser compatível com o arquétipo constitucional do imposto (ICMS), ao prever que o momento da ocorrência do fato gerador é o fornecimento de bebidas e de alimentos, reforça o vínculo entre a operação ocorrida e o local em que se dá a entrega das mercadorias adquiridas.

Ante o exposto, com base no art. 255, § 4º, I e III, do RISTJ, CONHEÇO EM PARTE do recurso especial e, nessa extensão, DOU-LHE PROVIMENTO, a fim de afastar a cobrança do DIFAL/ICMS e do respectivo adicional para o Fundo de Combate à Pobreza, pelo Distrito Federal, nas operações de fornecimento de bebidas e de gêneros alimentícios pelo estabelecimento hoteleiro ocorridas em suas dependências.

Invertidos os ônus de sucumbência.

É como voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2025/0291662-0

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.226.671 / DF

Números Origem: 07192542320228070018 202400444590 7192542320228070018

PAUTA: 09/06/2026

JULGADO: 09/06/2026

Relator

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

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro SÉRGIO KUKINA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. ALEXANDRE CAMANHO DE ASSIS

Secretária

Bela. ANDREA GONÇALVES FUJICHIMA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : EMPRESA HOTELEIRA MABU LTDA

ADVOGADO : FLAVIO ZANETTI DE OLIVEIRA - PR019116

RECORRIDO : DISTRITO FEDERAL

PROCURADOR : DJACYR CAVALCANTI DE ARRUDA FILHO - DF010481

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

CERTIDÃO

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

A PRIMEIRA TURMA, por unanimidade, conheceu parcialmente do recurso especial e, nessa parte, deu-lhe provimento, a fim de afastar a cobrança do DIFAL/ICMS e do respectivo adicional para o Fundo de Combate à Pobreza, pelo Distrito Federal, nas operações de fornecimento de bebidas e de gêneros alimentícios pelo estabelecimento hoteleiro ocorridas em suas dependências, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina (Presidente) e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

C5426165513114<1542<41@ 2025/0291662-0 - REsp 2226671