

## VOTO

**O Senhor Ministro Luís Roberto Barroso (Relator):**

### **I. Cabimento da ação direta**

1. Preliminarmente, embora a questão não pareça suscitar maiores controvérsias, analiso o cabimento da presente ação direta de inconstitucionalidade. Em primeiro lugar, verifico que o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil tem legitimidade ativa ad causam, nos termos do art. 103, V, da Constituição, e do art. 2º, VII, da Lei nº 9.868/1999. A pertinência temática está igualmente presente, pois o ato normativo impugnado versa sobre a incidência do ICMS na entrada, no Estado do Piauí, de bens e mercadorias provenientes de outras unidades federativas e destinados a pessoa física ou jurídica não inscrita no cadastro de contribuintes desse Estado.

2. Em segundo lugar, constato que o objeto desta ação direta de inconstitucionalidade é idôneo para deflagrar o controle abstrato por esta Corte, tendo em vista que a Lei estadual nº 6.041/1996 contém enunciado normativo geral e abstrato. Cuida-se de matéria constitucional, em que se discute a compatibilidade desse ato normativo infraconstitucional, que introduz a hipótese de incidência do ICMS, com a autorização constitucional conferida. Assim sendo, ao contrário do que sustenta o Governador do Estado do Piauí, o caso envolve, diretamente, a confrontação da aludida lei estadual com a Constituição, sendo desnecessário o exame da Lei Complementar nº 87/1996. Desse modo, não há que se falar em ofensa reflexa à Constituição.

3. Com essas considerações, conheço desta ação direta de inconstitucionalidade.

### **II. Mérito**

4. Passo ao exame do mérito. A questão principal desta ação direta de inconstitucionalidade reside em definir se o Estado de destino pode cobrar ICMS, quando a mercadoria for adquirida de forma não presencial, em outra unidade federativa, por consumidor final não contribuinte desse

imposto. Essa análise tem como parâmetro constitucional o art. 155, § 2º, VII, em sua redação original, já que a norma impugnada foi editada em período anterior à Emenda Constitucional nº 87/2015, que alterou a redação desse dispositivo. O art. 155, § 2º, VII, *b*, da Constituição, em sua redação original, determinava que as vendas interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto se sujeitariam ao recolhimento do ICMS, exclusivamente, para o Estado de origem, mediante a aplicação da alíquota interna.

5. Note-se, preliminarmente, que apesar de a Emenda Constitucional nº 87/2015 ter modificado tal regramento, não há prejudicialidade em relação à controvérsia conhecida nesta ação. Isso ocorre, porque a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende não ser possível a constitucionalização superveniente do ato normativo eivado de inconstitucionalidade, ou seja, não se admite a convalidação do vício de inconstitucionalidade originário através de uma norma constitucional superveniente (ADI 2.158, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 15.09.2010). Há que se prosseguir, portanto, com o exame de compatibilidade da norma impugnada com o texto constitucional anterior. Esse entendimento, inclusive, foi adotado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em recentes ações diretas de inconstitucionalidade que tinham como objeto leis estaduais semelhantes à desta ação (cf. ADIs 4.596 e 4.712, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06.06.2018).

### **1. ICMS é devido, exclusivamente, ao Estado de origem**

6. Veja-se que, neste Tribunal, não é nova a discussão acerca da constitucionalidade da cobrança do ICMS pelo Estado de destino no caso de aquisições não presenciais, em outra unidade da Federação, realizadas por consumidor final não contribuinte desse imposto. A legislação impugnada nesta ação direta de inconstitucionalidade segue, em parte, o modelo aprovado no Protocolo nº 21/2011 do CONFAZ, adotado por alguns entes da Federação com o objetivo de neutralizar uma suposta injustiça que teria sido produzida pelo modelo de tributação estabelecido, precipuamente, pela Constituição de 1988. Confira-se, nesse sentido, parcela dos dispositivos de tal protocolo:

“Cláusula primeira: Acordam as unidades federadas signatárias deste protocolo a exigir, nos termos nele previstos, a favor da **unidade federada de destino da mercadoria ou bem**, a parcela do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e

de Comunicação – ICMS – devida **na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom** .

Parágrafo único. A exigência do imposto pela unidade federada destinatária da mercadoria ou bem, aplica-se, inclusive, nas operações procedentes de unidades da Federação não signatárias deste protocolo.

Cláusula segunda: Nas operações interestaduais entre as unidades federadas signatárias deste protocolo o estabelecimento remetente, na condição de substituto tributário, será responsável pela retenção e recolhimento do ICMS, em favor da unidade federada de destino, relativo à parcela de que trata a cláusula primeira.

Cláusula terceira: A parcela do imposto devido à unidade federada destinatária será obtida pela aplicação da sua alíquota interna, sobre o valor da respectiva operação, deduzindo-se o valor equivalente aos seguintes percentuais aplicados sobre a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto devido na origem:

I – 7% (sete por cento) para as mercadorias ou bens oriundos das Regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo;

II – 12% (doze por cento) para as mercadorias ou bens procedentes das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo.

Parágrafo único. O ICMS devido à unidade federada de origem da mercadoria ou bem, relativo à obrigação própria do remetente, é calculado com a utilização da alíquota interestadual. [...]” (grifo acrescentado)

7. No julgamento da ADI 4.628, sob relatoria do Min. Luiz Fux, em 17.09.2014, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao avaliar a constitucionalidade do referido protocolo, firmou a orientação de que este ofende a disciplina constitucional (art. 155, § 2º, VII, *b* ), ao atribuir a diferença de alíquotas do ICMS ao Estado destinatário, na hipótese de haver venda direta e não presencial ao consumidor final não contribuinte desse imposto. Eis a ementa do julgado:

“Ementa: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL (ICMS). PRELIMINAR. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. PRESENÇA DE RELAÇÃO LÓGICA ENTRE OS FINS INSTITUCIONAIS DAS REQUERENTES E A QUESTÃO DE FUNDO VERSADA NOS AUTOS. PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011. ATO NORMATIVO DOTADO DE GENERALIDADE, ABSTRAÇÃO E AUTONOMIA.

MÉRITO. COBRANÇA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELO ESTADO DE DESTINO NAS HIPÓTESES EM QUE OS CONSUMIDORES FINAIS NÃO SE AFIGUREM COMO CONTRIBUINTE DO TRIBUTO. INCONSTITUCIONALIDADE. HIPÓTESE DE BITRIBUTAÇÃO (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VII, B). OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO (CRFB/88, ART. 150, IV). ULTRAJE À LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (CRFB/88, ART. 150, V). VEDAÇÃO À COGNOMINADA GUERRA FISCAL (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VI). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA PROCEDENTE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS A PARTIR DO DEFERIMENTO DA CONCESSÃO DA MEDIDA LIMINAR, RESSALVADAS AS AÇÕES JÁ AJUIZADAS.

1. A Confederação Nacional do Comércio - CNC e a Confederação Nacional da Indústria - CNI, à luz dos seus fins institucionais, são partes legítimas para a propositura da ação direta de inconstitucionalidade que impugna o Protocolo ICMS nº 21, ex vi do art. 103, IX, da Lei Fundamental de 1988, posto representarem, em âmbito nacional, os direitos e interesses de seus associados.

2. A modificação da sistemática jurídico-constitucional relativa ao ICMS, inaugurando novo regime incidente sobre a esfera jurídica dos integrantes das classes representadas nacionalmente pelas entidades arguentes, faz exsurgir a relação lógica entre os fins institucionais a que se destinam a CNC/CNI e a questão de fundo versada no Protocolo adversado e a fortiori a denominada pertinência temática (Precedentes: ADI 4.364/SC, Plenário, Rel. Min. Dias Toffoli, DJ.: 16.05.2011; ADI 4.033/DF, Plenário, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ.: 07.02.2011; ADI 1.918/ES-MC, Plenário, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ.: 19.02.1999; ADI 1.003-DF, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 10.09.1999; ADI-MC 1.332/RJ, Plenário, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ.: 06.12.1995).

3. O Protocolo ICMS nº 21/2011 revela-se apto para figurar como objeto do controle concentrado de constitucionalidade, porquanto dotado de generalidade, abstração e autonomia (Precedentes da Corte: ADI 3.691, Plenário, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ.: 09.05.2008; ADI 2.321, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 10.06.2005; ADI 1.372, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 03.04.2009).

4. Os Protocolos são adotados para regulamentar a prestação de assistência mútua no campo da fiscalização de tributos e permuta de informações, na forma do artigo 199 do Código Tributário Nacional, e explicitado pelo artigo 38 do Regimento Interno do CONFAZ (Convênio nº 138/1997). Aos Convênios atribuiu-se competência para delimitar hipóteses de concessões de isenções, benefícios e incentivos fiscais, nos moldes do artigo 155, § 2º, XII, g, da CRFB/1988 e da Lei Complementar nº 21/1975, hipóteses inaplicáveis in casu.

5. O ICMS incidente na aquisição decorrente de operação interestadual e por meio não presencial (internet, telemarketing, showroom) por consumidor final não contribuinte do tributo não pode ter regime jurídico fixado por Estados-membros não favorecidos, sob pena de contrariar o arquétipo constitucional delineado pelos arts. 155, § 2º, inciso VII, b, e 150, IV e V, da CRFB/88.

6. A alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, é devida à unidade federada de origem, e não à destinatária, máxime porque regime tributário diverso enseja odiosa hipótese de bitributação, em que os signatários do protocolo invadem competência própria daquelas unidades federadas (de origem da mercadoria ou bem) que constitucionalmente têm o direito de constar como sujeitos ativos da relação tributária quando da venda de bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade da Federação.

7. O princípio do não confisco, que encerra direito fundamental do contribuinte, resta violado em seu núcleo essencial em face da sistemática adotada no cognominado Protocolo ICMS nº 21/2011, que legitima a aplicação da alíquota interna do ICMS na unidade federada de origem da mercadoria ou bem, procedimento correto e apropriado, bem como a exigência de novo percentual, a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna, a título também de ICMS, na unidade destinatária, quando o destinatário final não for contribuinte do respectivo tributo.

8. O tráfego de pessoas e bens, consagrado como princípio constitucional tributário (CRFB/88, art. 150, V), subjaz infringido pelo ônus tributário inaugurado pelo Protocolo ICMS nº 21/2011 nas denominadas operações não presenciais e interestaduais.

9. A substituição tributária, em geral, e, especificamente para frente, somente pode ser veiculada por meio de Lei Complementar, a teor do art. 155, § 2º, XII, alínea b, da CRFB/88. In casu, o protocolo hostilizado, ao determinar que o estabelecimento remetente é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS em favor da unidade federada destinatária vulnera a exigência de lei em sentido formal (CRFB/88, art. 150, § 7º) para instituir uma nova modalidade de substituição.

10. Os Estados membros, diante de um cenário que lhes seja desfavorável, não detém competência constitucional para instituir novas regras de cobrança de ICMS, em confronto com a repartição constitucional estabelecida.

11. A engenharia tributária do ICMS foi chancelada por esta Suprema Corte na ADI 4565/PI-MC, da qual foi relator o Ministro Joaquim Barbosa, assim sintetizada: a) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final contribuinte do imposto: o estado de origem aplica a alíquota interestadual, e o estado de destino

aplica a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, propiciando, portanto, tributação concomitante, ou partilha simultânea do tributo; Vale dizer: ambos os Estados cobram o tributo, nas proporções já indicadas; b) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final não-contribuinte: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interna; c) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a quem não é consumidor final: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interestadual; d) Operação envolvendo combustíveis e lubrificantes, há inversão: a competência para cobrança é do estado de destino da mercadoria, e não do estado de origem.

12. A Constituição, diversamente do que fora estabelecido no Protocolo ICMS nº 21/2011, dispõe categoricamente que a aplicação da alíquota interestadual só tem lugar quando o consumidor final localizado em outro Estado for contribuinte do imposto, a teor do art. 155, § 2º, inciso VII, alínea g, da CRFB/88. É dizer: outorga-se ao Estado de origem, via de regra, a cobrança da exação nas operações interestaduais, excetuando os casos em que as operações envolverem combustíveis e lubrificantes que ficarão a cargo do Estado de destino.

13. Os imperativos constitucionais relativos ao ICMS se impõem como instrumentos de preservação da higidez do pacto federativo, e *pour cause*, o fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados membros a prerrogativa de instituir, *sponte sua*, novas regras para a cobrança do imposto, desconsiderando o altiplano constitucional. 14. O Pacto Federativo e a Separação de Poderes, erigidos como limites materiais pelo constituinte originário, restam ultrajados pelo Protocolo nº 21/2011, tanto sob o ângulo formal quanto material, ao criar um cenário de guerra fiscal difícil de ser equacionado, impondo ao Plenário desta Suprema Corte o dever de expungir-lo do ordenamento jurídico pátrio.

15. Ação direta de inconstitucionalidade julgada PROCEDENTE. Modulação dos efeitos a partir do deferimento da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações já ajuizadas."

8. A matéria também foi analisada, em sede de repercussão geral, nos autos do RE 680.089, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 17.09.2014. Nessa ocasião, foi fixada a tese de que seria inconstitucional a cobrança de ICMS pelo Estado de destino, com fundamento no Protocolo nº 21/2011 do CONFAZ, nas operações interestaduais de venda de mercadorias realizadas de forma não presencial a adquirente não contribuinte desse imposto. Observe-se a ementa desse julgamento:

" *Ementa* : Recurso extraordinário. 2. Constitucional e Tributário. 3. Interpretação do art. 155, § 2º, VII, "a" e "b", VIII, da Constituição

Federal. Vendas realizadas de forma não presencial a consumidor final não contribuinte do imposto. Aplicação da alíquota interna no estado de origem. 4. Protocolo CONFAZ nº 21/2011. Inconstitucionalidade. 5. Modulação dos efeitos. 6. Repercussão geral. 7. Recurso extraordinário não provido.”

9. Além desses precedentes, nas recentes ADIs 4.596 e 4.712, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06.06.2018, o Plenário do Supremo Tribunal Federal reafirmou a sua jurisprudência, ressaltando que a “pretexto de corrigir desequilíbrio econômico, os entes federados não podem utilizar sua competência legislativa concorrente ou privativa para retaliar outros entes federados”. O Ministro relator, inclusive, salientou que, “mesmo que a mudança do texto constitucional perpetrada pela Emenda Constitucional nº 87/2015 pudesse ser conciliada com a lei inconstitucional, não poderia haver convalidação nem recepção [desta], já que eivada de nulidade original insanável, decorrente de sua frontal incompatibilidade com o texto constitucional vigente no momento de sua edição”.

10. Dessa forma, não restam dúvidas quanto à consolidação do entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca de tal controvérsia. Vale dizer, de forma unânime, esta Corte tem reconhecido a inconstitucionalidade das leis estaduais anteriores à Emenda Constitucional nº 87/2015, uma vez que estabeleceram um regime jurídico de ICMS diverso daquele previsto no art. 155, § 2º, VII, b, da Constituição, incidente na circulação jurídica de mercadorias decorrente de operação interestadual, por meio não presencial (internet, telemarketing, showroom), envolvendo consumidor final não contribuinte desse imposto. Não havendo razão para superar tal entendimento ou para estabelecer uma distinção entre o caso em apreço e a jurisprudência consolidada, os precedentes mencionados também devem ser aplicados.

11. Por assim dizer, saliento que o Constituinte optou por positivar a repartição do poder de tributar entre os entes federados, introduzindo regras constitucionais, que, sobretudo no que toca aos impostos, predeterminaram as materialidades tributárias. O desenho constitucional, por conseguinte, encerra um modelo que visa a impedir que uma mesma materialidade tributária venha a concentrar mais de uma incidência de imposto(s) por um mesmo ente (vedação ao bis in idem) ou por entes diversos (vedação à bitributação). Dessa condição, deriva que a hipótese de incidência do ICMS criada pela Lei estadual nº 6.041/2010 ofende o aludido regramento constitucional, por se tratar de uma hipótese de bitributação.

12. Como visto, o art. 155, § 2º, VII, *b*, da Constituição, em sua redação original, prevê que “em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte” do ICMS. Dessa forma, reconhece-se a competência **exclusiva** do Estado de origem para a instituição da hipótese de incidência tributária em questão. Ao violar a referida regra constitucional, a Lei nº 6.041/2010, do Estado do Piauí, permitiu que tanto o Estado de destino como o Estado de origem pudessem tributar um mesmo evento: a circulação de mercadorias não presencial dirigida a não contribuinte do ICMS, independentemente de autorização constitucional e manifestação adicional de capacidade contributiva.

13. Não bastasse isso, há uma nítida incompatibilidade entre a disciplina legal estadual e a regra constitucional de liberdade de tráfego (art. 150, V) e aquela que proíbe o tratamento discriminatório dos bens em função de sua origem (art. 152). O ato normativo impugnado, conforme o exposto, constitui um claro empecilho à circulação de mercadorias provenientes de outros Estados, ao gerar uma dupla oneração da transação interestadual em comparação com aquela interna, contrariando as regras constitucionais referidas.

14. Tal como assentado na decisão em que deferida a medida cautelar desta ação direta de inconstitucionalidade, não se desconhece a narrativa construída pelo Estado do Piauí e pelos demais Estados signatários do Protocolo nº 21/2011. A maioria dos centros de produção e de distribuição de produtos industrializados está localizada nas Regiões Sul e Sudeste do País. Essas regiões concentram boa parte da riqueza financeira nacional. Em posição oposta, os Estados localizados nas demais regiões aglutinam proporcionalmente mais consumidores do que agentes agregadores de riqueza industrial ou comercial. Por considerarem injusta a exclusão dos Estados consumidores da partilha constitucional de competência de ICMS no caso em tela, especialmente em um contexto de aumento do número de operações de compra e venda não presencial, os Estados prejudicados optaram por contornar essa realidade com a introdução de um novo modelo de tributação. Este busca corrigir as discrepâncias de arrecadação e desenvolvimento social e econômico entre as mencionadas regiões.

15. Independentemente da legitimidade constitucional do fim econômico e social perseguido pela Lei estadual nº 6.041/2010, a opção efetuada pelo Constituinte originário remanesce inalterada, nos termos do art. 155, § 2º, VII, *b*, em sua redação original – norma constitucional inderrotável ou insuperável, em decorrência do aludido modelo rígido de



repartição das competências tributárias pela Constituição. Nas operações interestaduais realizadas de forma não presencial para adquirente não contribuinte do ICMS, esse imposto é devido, exclusivamente, ao Estado de origem. Caso se pretendesse amoldar tal regime de tributação à realidade econômica e social valorada pelo Estado do Piauí, dever-se-ia atender ao procedimento de emenda constitucional, sendo vedada a introdução, isolada, no plano infraconstitucional estadual, de ato normativo que altera a disciplina constitucional em tela.

16. De modo semelhante, a facilitação das transações econômicas por meio virtual não importa na constituição de um estabelecimento virtual em determinada localidade passível de atrair a tributação por tal Estado, quando inexistente a presença física apta a ensejar a conexão necessária para fins de ICMS. Em outras palavras, a comunicação viabilizada, principalmente, pela rede de internet não é capaz de provocar o deslocamento físico de estabelecimentos comerciais, de modo que não transforma uma transação interestadual em uma interna.

17. Por todo o exposto, a harmonia que deve reger as relações entre os entes federados depende da estrita observância do devido processo legal. Não por outra razão, mostra-se essencial rememorar as palavras do Min. Sepúlveda Pertence de que “inconstitucionalidades não se compensam”. Se há um modelo de tributação que não se mostra adequado à realidade subjacente à norma, um ente federado ou alguns entes federados não podem pretender resolver unilateralmente o problema, sob pena de privar os residentes em seu território e os contribuintes residentes em outras unidades da Federação de seus direitos.

## 2. ICMS incide na circulação jurídica de mercadorias

18. Faz-se ainda necessário um exame específico do art. 1º da Lei estadual nº 6.041/2010. Segundo esse artigo, o ICMS “incidirá sobre as **entradas** neste Estado, de mercadorias ou **bens** oriundos de outras unidades da Federação destinados a pessoa física ou jurídica não inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado do Piauí CAGEP, independentemente de quantidade, valor ou habitualidade que caracterize ato comercial” (grifo acrescentado).

19. Em primeiro lugar, o referido dispositivo prevê a incidência de ICMS sobre as entradas no Estado do Piauí de mercadorias ou bens oriundos de outras unidades da Federação. Ocorre que o sentido da palavra

‘entrada’ compreende a circulação física e a jurídica. Contudo, a competência atribuída, com base no art. 155, II, da Constituição, para a instituição desse imposto abarca somente a circulação jurídica, entendida como a transferência de propriedade. Nesse sentido, a orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não configura a circulação jurídica destas, descaracterizando a hipótese de incidência do ICMS, mesmo em transações interestaduais. Confira-se o ARE 1.255.885, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 14.08.2020, cuja ementa transcrevo:

“Recurso extraordinário com agravo. Direito Tributário. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Deslocamento de mercadorias. Estabelecimentos de mesma titularidade localizados em unidades federadas distintas. Ausência de transferência de propriedade ou ato mercantil. Circulação jurídica de mercadoria. Existência de matéria constitucional e de repercussão geral. Reafirmação da jurisprudência da Corte sobre o tema. Agravo provido para conhecer em parte do recurso extraordinário e, na parte conhecida, dar-lhe provimento de modo a conceder a segurança. Firmada a seguinte tese de repercussão geral: Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia.”

20. Em conformidade com tal entendimento, esta Corte editou a Súmula nº 573, que dispõe que “não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato”.

21. Em segundo lugar, o art. 1º da lei impugnada estabelece que o imposto em questão incide sobre as entradas de “mercadorias ou **bens**”. No entanto, novamente, o art. 155, II, da Constituição, autoriza a instituição pelos Estados de imposto sobre a circulação, exclusivamente, de **mercadorias**. Por consequência, a inclusão de um instituto como o ‘bem’ – mais amplo do que ‘mercadoria’ – na configuração da hipótese de incidência do ICMS provoca, em verdade, uma ampliação do âmbito de realidades passíveis de serem oferecidas à tributação por esse imposto, para além da definição constitucional.

### 3. Alíquotas internas de ICMS não podem ser inferiores às interestaduais

22. Em terceiro lugar, o parágrafo único do art. 1º da lei combatida determina que o “valor do ICMS, a ser exigido na hipótese de que trata o caput, corresponderá a uma carga tributária líquida entre **4,5% (quatro e meio por cento)** e **10% (dez por cento)** aplicada sobre o valor da operação constante no respectivo documento fiscal”. Ocorre que, nos termos do art. 155, § 2º, VI, da Constituição, como regra, as alíquotas internas do ICMS não podem ser inferiores às aquelas previstas para as operações interestaduais, competindo ao Senado Federal definir as alíquotas devidas nas operações interestaduais (art. 155, § 2º, IV).

23. Essa matéria foi disciplinada pela Resolução nº 22, de 19.05.1989, do Senado Federal, que fixou a alíquota em 12% para as operações interestaduais, ressalvando, entretanto, a aplicação da alíquota de 7% para as operações nas Regiões Sul e Sudeste destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo. Eis o inteiro teor da Resolução SF nº 22/1989:

“Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I – em 1989, oito por cento;

II – a partir de 1990, sete por cento.

Art. 2º A alíquota do imposto de que trata o art. 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de junho de 1989.”

24. Coexistindo duas alíquotas diferentes para as operações interestaduais (12% e 7%), deve prevalecer, como o limite mínimo para as alíquotas internas, a alíquota interestadual geral. Esta deve ser aquela com maior abrangência, ao contrário da alíquota especial ou excepcional, que consiste naquela que tem aplicação limitada a casos específicos. Assim sendo, a alíquota de 12% corresponde à alíquota geral, ao passo que a alíquota de 7% consiste naquela especial. Dado que a alíquota geral nas operações interestaduais é de 12%, é vedado ao Estado-membro estabelecer alíquotas internas menores do que esta. Nesse sentido, leia-se a ementa da ADI 2.021, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 25.08.1999:

“Ementa: MEDIDA LIMINAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPUGNAÇÃO DA LEI PAULISTA Nº 10.327, DE 15.06.99, QUE REDUZIU A ALÍQUOTA INTERNA DO ICMS DE VEÍCULOS AUTOMOTORES DE 12 PARA 9,5% PELO PRAZO DE 90 DIAS, A PARTIR DE 27.05.99. REEDIÇÃO DA LEI Nº 10.231, DE 12.03.99, QUE HAVIA REDUZIDO A ALÍQUOTA DE 12 PARA 9%, POR 75 DIAS. LIMITE PARA A REDUÇÃO DA ALÍQUOTA NAS OPERAÇÕES INTERNAS. 1. As alíquotas mínimas internas do ICMS, fixadas pelos Estados e pelo Distrito Federal, não podem ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, salvo deliberação de todos eles em sentido contrário (CF, artigo 155, § 2º, VI). 2. A alíquota do ICMS para operações interestaduais deve ser fixada por resolução do Senado Federal (CF, artigo 155, § 2º, IV). A Resolução nº 22, de 19.05.89, do Senado Federal fixou a alíquota de 12% para as operações interestaduais sujeitas ao ICMS (artigo 1º, caput); ressaltou, entretanto, a aplicação da alíquota de 7% para as operações nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo (artigo 1º, parágrafo único). 3. Existindo duas alíquotas para operações interestaduais deve prevalecer, para efeito de limite mínimo nas operações internas, a mais geral (12%), e não a especial (7%), tendo em vista os seus fins e a inexistência de deliberação em sentido contrário. 4. Presença da relevância da arguição de inconstitucionalidade e da conveniência da suspensão cautelar da Lei impugnada. 5. Medida cautelar deferida, com efeito ex nunc, para suspender a eficácia da Lei impugnada, até final julgamento da ação.”

### III. Conclusão

25. Diante do exposto, confirmando a medida cautelar concedida nesta ação direta de inconstitucionalidade, **julgo procedente o pedido**, para declarar a inconstitucionalidade da Lei nº 6.041, de 30 de dezembro de 2010, do Estado do Piauí, com a fixação da seguinte tese: “ *É inconstitucional lei estadual anterior à EC nº 87/2015 que estabeleça a cobrança de ICMS pelo Estado de destino nas operações interestaduais de circulação de mercadorias realizadas de forma não presencial e destinadas a consumidor final não contribuinte desse imposto* ”.

26. É como voto.