



ESTADO DE SANTA CATARINA  
GABINETE DO GOVERNADOR



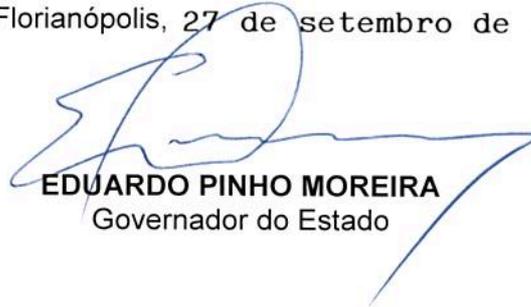
MENSAGEM Nº 1341

COORDENADORIA DE EXPEDIENTE  
PROJETO DE LEI Nº 248/2018

EXCELENTÍSSIMO SENHOR PRESIDENTE, SENHORAS E  
SENHORES DEPUTADOS DA ASSEMBLEIA LEGISLATIVA  
DO ESTADO

Nos termos do art. 50 da Constituição do Estado, submeto à elevada deliberação de Vossas Excelências, acompanhado de exposição de motivos da Secretaria de Estado da Fazenda, o projeto de lei que "Altera o art. 2º da Lei nº 10.297, de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e adota outras providências".

Florianópolis, 27 de setembro de 2018.



**EDUARDO PINHO MOREIRA**  
Governador do Estado

Lido no Expediente
93ª Sessão de 09/10/18
As Comissões de:
(5) JUSTIÇA
(11) FINANÇAS
(20) ECONOMIA
Secretário



ESTADO DE SANTA CATARINA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
GABINETE DO SECRETÁRIO



EM nº 164/2018

Florianópolis, 22 de junho de 2018.

Senhor Governador,



Tenho a honra de submeter à consideração de Vossa Excelência a inclusa minuta de Projeto de Lei que altera a Lei nº 10.297, de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências.

2. O art. 1º deste Projeto de Lei insere o inciso VIII ao *caput* do art. 2º da Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências, estabelecendo que o ICMS terá como fato gerador a disponibilização de bens digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, mediante transferência eletrônica de dados e quando se caracterizarem como mercadorias.

3. Ou seja, o novo inciso VIII do art. 2º da Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996 estabelece a incidência do ICMS sobre a circulação de mercadorias digitais.

4. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 176.626 SP, em 1998, em que foi relator o Min. Sepúlveda Pertence, admitiu a incidência do ICMS sobre o "software de prateleira".

5. O acórdão deixou clara (i) a não incidência do ICMS sobre licenciamento ou cessão do direito de uso do programa; e (ii) a possibilidade de incidência do imposto sobre cópias em meio físico, comercializadas no varejo.

6. Entretanto, o desenvolvimento da tecnologia e a vulgarização da transmissão eletrônica de dados (*downloads*, etc.) tornou essa decisão em parte superada, já que dependeria do suporte físico da veiculação do programa.

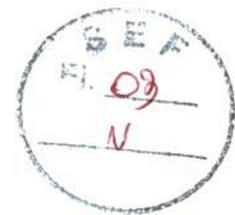
7. Essa dificuldade, entretanto, foi resolvida pelo Pleno do STF que, no julgamento da ADI 1.945 MT, em 2010, decidiu pela irrelevância da inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito.

Excelentíssimo Senhor  
**EDUARDO PINHO MOREIRA**  
Governador do Estado  
Florianópolis/SC

EL BRANCO



**ESTADO DE SANTA CATARINA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
GABINETE DO SECRETÁRIO**



8. O art. 1º deste Projeto de Lei também renumera o parágrafo único do art. 2º da Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996 e acrescenta o § 2º ao mesmo artigo, estabelecendo que, para fins de incidência do inciso VIII do caput do artigo, o bem digital será considerado mercadoria quando a sua disponibilização ao consumidor final ou usuário: I – compreender a transferência de sua titularidade, inclusive do direito de dispor do bem digital; e II – não estiver compreendida na competência tributária dos Municípios.
9. O novo § 2º do art. 2º da Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996 busca caracterizar as operações de circulação de mercadorias, no que se refere aos bens digitais, fato gerador tanto do ICMS como do ICM.
10. Mercadoria, na definição clássica de J. X. Carvalho de Mendonça, é o bem móvel adquirido (ou produzido) para fins de mercancia.
11. Então o que define a mercadoria é a finalidade para a qual foi adquirido, sendo que um mesmo bem, pode em determinado momento ser mercadoria e não o ser no momento seguinte.
12. É o que ocorre quando a mercadoria é adquirida para consumo final, hipótese em que o bem perde sua condição de mercadoria.
13. Já a operação de circulação de mercadoria, segundo a doutrina e a jurisprudência, envolve a transferência da titularidade do bem que, na maioria dos casos envolve a transferência da propriedade.
14. Ora, a propriedade compreende os direitos de gozar, fruir, dispor e reaver o bem de quem injustamente o detenha.
15. Paulo de Barros Carvalho (Regra Matriz do ICM) define “circulação” como a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, envolvendo mudança de patrimônio.
16. Por outro lado, Geraldo Ataliba e Cleber Giardino (Núcleo da definição constitucional do ICM) entendem que circular significa para o direito, mudar de titular, acrescentando que a titularidade de uma mercadoria se refere à circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma.
17. O próprio Carvalho de Mendonça (Tratado de Direito Comercial Brasileiro) oferece um conceito de circulação em que a mercadoria, em seu percurso dos produtores até os consumidores, sofre uma série continuada de transferência de propriedade ou posse das mercadorias.
18. Nesse mesmo sentido, decidiu o Supremo Tribunal Federal que “o simples deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade, não gera direito à cobrança de ICM” (AI 131.941, rel. Min. Marco Aurélio, DJ 19.4.1991, p. 4583).

EM BRANCO



**ESTADO DE SANTA CATARINA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
GABINETE DO SECRETÁRIO**



19. O dispositivo proposto estabelece, no âmbito da legislação tributária catarinense, critérios objetivos para decidir sobre a incidência do ICMS sobre a disponibilização de bens digitais, de conformidade com o ordenamento jurídico tributário brasileiro.

20. Trata-se, em síntese, da transferência ao consumidor final ou usuário do bem digital do direito de dispor do mesmo.

21. A respeito da produção de efeitos da futura Lei, que será a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação conforme determina o art. 2º deste Projeto de Lei, justifica-se em virtude de o período de apuração do ICMS ser mensal e iniciado no primeiro dia do mês corrente, e têm o condão de evitar que o sujeito passivo tenha dois tratamentos tributários para as operações e prestações atingidas pelas alterações do art. 1º desta Lei dentro de um mesmo período de apuração do imposto.

Respeitosamente,

**PAULO ELI**  
Secretário de Estado da Fazenda

EM BRANCO



ESTADO DE SANTA CATARINA



PROJETO DE LEI Nº PL./0248.1/2018

Altera o art. 2º da Lei nº 10.297, de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e adota outras providências.

**O GOVERNADOR DO ESTADO DE SANTA CATARINA**

Faço saber a todos os habitantes deste Estado que a Assembleia Legislativa decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º O art. 2º da Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, renumerando-se seu parágrafo único para § 1º:

“Art. 2º .....

VIII – a disponibilização de bens digitais, tais como *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, mediante transferência eletrônica de dados e quando se caracterizarem mercadorias.

§ 1º .....

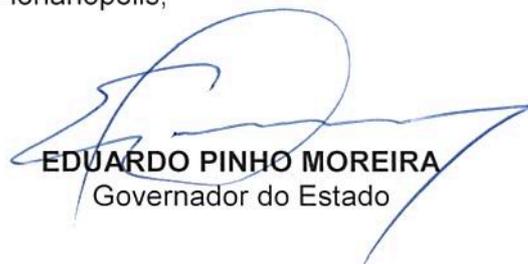
§ 2º Para fins de incidência do disposto no inciso VIII do *caput* deste artigo, o bem digital será considerado mercadoria quando a sua disponibilização ao consumidor final ou usuário:

I – compreender a transferência de sua titularidade, inclusive do direito de dispor do bem digital; e

II – não estiver compreendida na competência tributária dos Municípios.” (NR)

Art. 2º Esta Lei entra em vigor no primeiro dia do mês subsequente ao de sua publicação.

Florianópolis,

  
**EDUARDO PINHO MOREIRA**  
Governador do Estado





ESTADO DE SANTA CATARINA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSULTORIA JURÍDICA



PARECER N.º 393/2018-COJUR/SEF

Florianópolis, 20 de julho de 2018.

Processo: SEF 10504/2018

Interessado: DIAT/SCC

**EMENTA:** MINUTA DE PROJETO DE LEI. ALTERA A LEI 10.297/1996. ICMS. BENS DIGITAIS. MERCADORIAS. ANÁLISE NOS TERMOS DO DECRETO Nº 2.382/2014.

Sr. Secretário,

Tratam os autos de pedido oriundo da Diretoria de Administração Tributária – DIAT para análise e parecer acerca da Minuta de Projeto de Lei que “altera a Lei nº 10.297, de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e adota outras providências.” (fls. 01).

Anexa aos autos EM nº 164/2018, subscrita por V. S., na qual submete ao Senhor Governador as razões e justificativas para as alterações pretendidas (fls. 02/04), juntamente com a minuta do Projeto de Lei (fls. 05) e quadro comparativo às fls. 06/09.

Inicialmente, observa-se que é competência do Estado de Santa Catarina instituir o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, conforme dispõe a alínea “b” do inciso I do art. 129 da Constituição Estadual. Da mesma forma dispõe acerca do alcance dos regimes de tributação, conforme Lei nº 10.297/1996.



**ESTADO DE SANTA CATARINA**  
**SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA**  
**CONSULTORIA JURÍDICA**



Já a Lei nº 381/2007, que dispõe sobre o modelo de gestão e a estrutura organizacional da Administração Pública Estadual, em seu art. 58, determinou a competência da Secretaria de Estado da Fazenda – SEF para desenvolver as atividades relacionadas com tributação, arrecadação e fiscalização.

Por sua vez, o art. 18, VII, “a” do Regimento Interno da SEF (Decreto nº 2.762/09), atribuiu à DIAT, elaboradora da minuta do Projeto de Lei em análise, competência específica para a realização de estudos e análises sobre tributos e sua imposição, propondo as alterações que se fizerem necessárias na legislação tributária estadual.

Consigna-se, portanto, que não compete a esta Consultoria Jurídica a análise de mérito sobre a conveniência e a oportunidade da alteração proposta, incluindo a mensuração de eventuais impactos fiscais que dela devam decorrer.

A necessidade de manifestação dessa Consultoria Jurídica decorre de expressa previsão legal do Decreto nº 2.382/2014, bem como, da Instrução Normativa nº 001/DIAL-SCC, de 08 de outubro de 2014.

Conforme se retira da EM nº164/2018 (fls. 02/04), os dispositivos propostos, estabelecem critérios objetivos para decidir sobre a incidência do ICMS na disponibilização de bens digitais, em conformidade com o ordenamento jurídico tributário.

O art. 1º do PL, insere o inciso VIII no *caput* do art. 2º da Lei 10.269/1996, estabelecendo que o ICMS terá como fato gerador “a disponibilização de bens digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, mediante transferência eletrônica de dados e quanto se caracterizarem como mercadorias.”. Trata-se de incidência de ICMS sobre mercadorias digitais.



ESTADO DE SANTA CATARINA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSULTORIA JURÍDICA



A incidência de mercadorias digitais já há algum tempo tem sido tratada pelo Supremo, conforme destacado na EM. O STF julgando o RE 176.626 SP, reconheceu a incidência do ICMS sobre a circulação de mercadorias digitais. Na época, falou-se em incidência de ICMS sobre cópias em meio físico, comercializados no varejo, os chamados “software de prateleira”. Contudo, com o desenvolvimento tecnológico, e a transmissão eletrônica de dados (via *downloads*), fez com que a ideia apenas de meio físico fosse superada, afinal o meio digital, hoje, não necessariamente será corpóreo. Nessa linha, Pleno do STF, em medida cautelar na ADI 1.945 MT tratou da irrelevância de um bem corpóreo para caracterizar um bem digital como mercadoria:

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local.

8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). **Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância.** O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. (ADI 1945 MC, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/2010, DJe-047 DIVULG 11-03-2011 PUBLIC 14-03-2011 EMENT VOL-02480-01 PP-00008 RTJ VOL-00220-01 PP-00050). (g.n.)

Desta feita, conforme assentado na ADI citada, legal a incidência de ICMS sobre bens digitais, quando caracterizarem-se como mercadorias, nos termos do proposto inciso VIII ao art. 2º, pois o conceito de mercadoria vai além dos bens digitais de suporte físico.



**ESTADO DE SANTA CATARINA**  
**SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA**  
**CONSULTORIA JURÍDICA**



O §2º proposto no mesmo artigo do PL vai dispor sobre quando e como um bem digital será considerado mercadoria para fins de incidência de ICMS. Assim, dispõe o dispositivo proposto, que “o bem digital será considerado mercadoria quando a sua disponibilização ao consumidor final ou usuário: (I) compreender a transferência da sua titularidade, inclusive do direito de dispor do bem digital; e (II) não estiver compreendida na competência tributária dos Municípios.”.

Mercadoria é bem móvel adquirido (ou produzido) para fins de mercancia (Definição clássica de Carvalho de Mendonça). Logo, nos termos destacados na EM, “o que define a mercadoria é a finalidade para qual foi adquirida, sendo que um mesmo bem, pode em determinado momento ser mercadoria e não ser no momento seguinte”.

A mercadoria pressupõe a integração de determinado âmbito econômico em que existem operações relativas a determinado objeto. Serem corpóreos ou incorpóreos não integram o conceito constitucional de mercadoria, tanto é assim que a Constituição de 1988 incluiu no conceito de mercadoria a energia elétrica (art. 155, §3º).

Hugo de Brito Machado<sup>1</sup>, ao tratar o ICMS, destaca acerca das operações relativas à circulação de mercadorias como sendo “quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias, vale dizer, que implicam mudança de propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor.”.

A circulação de mercadoria, portanto, envolve transferência de titularidade/propriedade, com objetivo de mercancia. Destaca-se, ademais, que a

---

<sup>1</sup> In: CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. 37 ED. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 375



ESTADO DE SANTA CATARINA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSULTORIA JURÍDICA



transferência de propriedade é essencial para a caracterização e incidência do ICMS<sup>2</sup>. Propriedade que compreende os direitos de gozar, fruir, dispor e reaver o bem de quem quer que a injustamente a possua ou detenha, nos termos do art. 1.228 do Código Civil.

Quanto à produção dos efeitos das alterações legislativas, conforme esclarecido na EM, justifica-se em virtude do período de apuração do ICMS, que é mensal e iniciado no primeiro dia do mês corrente, tendo como condão evitar que o sujeito passivo tenha dois tratamentos tributários para as operações atingidas pelas alterações propostas dentro do mesmo período de apuração do imposto.

Informa-se, ainda, a existência de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5958<sup>3</sup>, cuja medida cautelar não foi apreciada, na qual a Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (Brascom) questiona perante o STF, o Convênio ICMS 106/2107, firmado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), que disciplina os procedimentos de cobrança de ICMS nas operações envolvendo bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, bem como dispositivo da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), para afastar qualquer possibilidade de incidência do tributo sobre operações que envolvam programas de computador (*softwares*).

De mais a mais, a atribuição de iniciar o processo legislativo se encontra consoante às competências outorgadas ao Senhor Governador do Estado pelo art. 71, inciso II, da Constituição do Estado.

---

<sup>2</sup> Nesse sentido: AI 131941 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 09/04/1991, DJ 19-04-1991 PP-00932 EMENT VOL-01616-04 PP-00682

<sup>3</sup> <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=5484103>



**ESTADO DE SANTA CATARINA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSULTORIA JURÍDICA**



Os autos se encontram devidamente instruídos com a Exposição de Motivos nº164/2018 (fls. 02/04), a respectiva minuta do Projeto de Lei (fls. 05) e o quadro comparativa (fls. 06/09).

Por fim, em atenção ao ano eleitoral, destaca-se não haver qualquer vedação para a edição da minuta proposta, tendo por base o previsto na Lei federal n.º 9.504/97, na Resolução nº 23.555/2017 do TSE, e no Decreto estadual nº 1.536, de 14 de março de 2018.

Ante o exposto, considerando o interesse público que permeia a proposição, esta Consultoria Jurídica se manifesta pela regularidade formal da presente minuta de Projeto de Lei.

É o parecer.

**MARCELO MENDES**  
Consultor Jurídico

Acolho o Parecer. Encaminhe-se à DIAL/SCC.

**PAULO ELI**  
Secretário de Estado da Fazenda



ESTADO DE SANTA CATARINA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA - DIAT  
GERÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO – GETRI

GETRI  
Fls. 2320



**INFORMAÇÃO Nº:** 116/18

**PROCESSO:** CI COJUR 402/18, SEF 10504/2018

**INTERESSADO:** COJUR/SCC

**ASSUNTO:** Minuta de Projeto de Lei que altera o art. 2º da Lei nº 10.297, de 1996, que dispõe sobre o ICMS e adota outras providências – incidência do ICMS sobre bens digitais quando se caracterizarem como mercadorias.

Senhor Gerente,

A COJUR encaminha os autos do Processo SEF 10504/18, que trata de Minuta de Projeto de Lei que altera a Lei nº 10.297, de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências, em virtude de questionamentos expostos no Ofício 692/SCC/DIAL/GEMAT (fl. 20), que são os seguintes:

- a) a incidência dos princípios constitucionais da anterioridade anual e nonagesimal e a necessidade de modificação do art. 2º da minuta; e
- b) a constitucionalidade e a legalidade do anteprojeto de lei à luz da Lei Complementar federal nº 87, de 13.9.1996, que “Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR)”, considerada pela doutrina como o ato normativo que complementa a Constituição da República no que tange à definição do ICMS e de seus fatos geradores, suas bases de cálculo e seus contribuintes, conforme disposto no art. 146, III, alínea “a” da Carta Magna.

**É o relatório**

O art. 1º da Minuta de Projeto de Lei acrescenta o inciso VIII ao art. 2º da Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996, estabelecendo que o imposto tem como fato gerador (grifos nossos):

VIII – a disponibilização de bens digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, mediante transferência eletrônica de dados e *quando se caracterizarem como mercadorias.*

O art. 1º da Minuta de Projeto de Lei também renumera o parágrafo único do art. 2º da Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996 como § 1º e acrescenta o § 2º ao mesmo artigo, com a seguinte redação:

§ 2º Para fins de incidência do inciso VIII do *caput* deste artigo, o bem digital será considerado mercadoria quando a sua disponibilização ao consumidor final ou usuário:

I – compreender a transferência de sua titularidade, inclusive do direito de dispor do bem digital; e

II – não estiver compreendida na competência tributária dos Municípios.” (NR)

A GEMAT questiona a constitucionalidade dos dispositivos frente ao que dispõe a alínea “a” do inciso III do art. 146 da Constituição Federal, em que (grifos nossos):

**Art. 146. Cabe à lei complementar:**

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

**III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:**

**a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;**

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Ou seja, em uma análise preliminar, o Projeto de Lei seria inconstitucional por, em ofensa à Constituição da República, incluir em seu inciso VIII fato gerador que não se encontra na Lei Complementar Federal nº 87, de 1996, lei de normas gerais de direito tributário relativa ao ICMS.

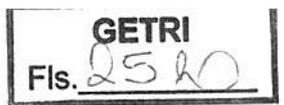
Entretanto, a Constituição Federal deve ser interpretada de forma sistemática, dispondo no inciso I do seu art. 24 que a competência para legislar sobre direito tributário é concorrente entre a União, Estados e Municípios, da seguinte forma:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

(...)





§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Desta forma, conforme dispõe o § 3º do citado art. 24 da constituição, à falta de lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

Foi usando desta prerrogativa que os Estados, no silêncio da Lei Complementar nº 87, de 1996, regulamentaram por lei Estadual as alterações ocorridas nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por meio da Emenda Constitucional nº 87, de 2015, a exemplo de Santa Catarina, por meio da Lei nº 16.853, de 18 de dezembro de 2015.

A referida emenda estabeleceu o chamado “diferencial de alíquota” nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado.

Ademais, a proposta de Projeto de Lei não tem o condão de estabelecer um novo fato gerador para o ICMS, mas, como forma de evitar conflitos de competência com os Municípios, explicitar as hipóteses em que se considera o bem digital como mercadoria, para fins de incidência do ICMS, nos termos do que dispõe o inciso II do *caput* do art. 155 da própria Constituição Federal e o inciso II do *caput* do art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87, de 1996.

Assevera Carraza (*ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 45) que a regramatriz do ICMS encontra-se nas seguintes partes do art. 155, II da Constituição Federal: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (...) **operações** relativas à **circulação de mercadorias** (...) ainda que as operações se iniciem no exterior” (grifos nossos).

O autor ressalta ainda (2015, p. 45) que para fins de tributação por meio do ICMS, os conceitos de “operação”, “circulação” e “mercadorias” se interligam e complementam, de modo que se os três não se apresentam no caso concreto, não há como se falar em incidência do imposto, sendo o termo “operação” considerado como um negócio jurídico de caráter oneroso, envolvendo um alienante e um adquirente.

Em relação aos conceitos de “circulação” e “mercadorias”, já foram tratados na Exposição de Motivos 164/18 (fl. 03), da seguinte forma:

10. Mercadoria, na definição clássica de J. X. Carvalho de Mendonça, é o bem móvel adquirido (ou produzido) para fins de mercancia.
11. Então o que define a mercadoria é a finalidade para a qual foi adquirido, sendo que um mesmo bem, pode em determinado momento ser mercadoria e não o ser no momento seguinte.
12. É o que ocorre quando a mercadoria é adquirida para consumo final, hipótese em que o bem perde sua condição de mercadoria.
13. Já a operação de circulação de mercadoria, segundo a doutrina e a jurisprudência, envolve a transferência da titularidade do bem que, na maioria dos casos envolve a transferência da propriedade.
14. Ora, a propriedade compreende os direitos de gozar, fruir, dispor e reaver o bem de quem injustamente o detenha.
15. Paulo de Barros Carvalho (Regra Matriz do ICM) define “circulação” como a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, envolvendo mudança de patrimônio.
16. Por outro lado, Geraldo Ataliba e Cleber Giardino (Núcleo da definição constitucional do ICM) entendem que circular significa para o direito, mudar de titular, acrescentando que a titularidade de uma mercadoria se refere à circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma.
17. O próprio Carvalho de Mendonça (Tratado de Direito Comercial Brasileiro) oferece um conceito de circulação em que a mercadoria, em seu percurso dos produtores até os consumidores, sofre uma série continuada de transferência de propriedade ou posse das mercadorias.

O conceito de mercadorias pode abranger bens móveis incorpóreos, a exemplo da energia elétrica, pois a alínea "b" do inciso X do § 2º do art. 155 determina que o ICMS não incidirá sobre *operações* que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e *energia elétrica*. Já o § 3º do mesmo artigo determina que, à exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo (ICMS) e o art. 153, I (Imposto de Importação) e II (Imposto de Exportação), nenhum outro imposto poderá incidir sobre *operações relativas a energia elétrica*, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Explica ainda Carrazza (2015, p. 326) que “a energia elétrica, para fins de tributação por via de ICMS, foi considerada, pela Constituição, uma mercadoria, o que, aliás, não é novidade em nosso direito positivo”, e ressalta que o Código Penal Brasileiro, de 1940, no § 3º do seu art. 155, ao tratar do crime de furto, já equiparava a energia elétrica a um bem móvel.

Portanto, o projeto de Lei visa explicitar, à luz da Constituição Federal, da Lei Complementar, de doutrina já tradicional e da jurisprudência, as situações em que os bens digitais possam ser considerados como mercadoria, para fins de incidência do ICMS, não se consubstanciando como novo fato gerador, não necessitando atender aos princípios constitucionais da anterioridade e noventena.



Informação GETRI nº 116/2018

- 5 -

Da mesma forma, a possibilidade de o Estado suplementar a Lei Complementar Federal de normas gerais de direito tributário de que trata o art. 146 da Constituição Federal está expressamente prevista no § 2º do art. 24 da própria Constituição da República.

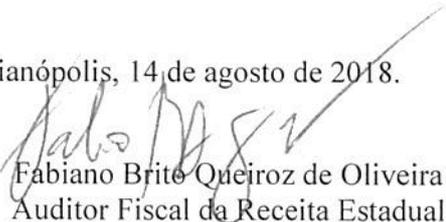
O Projeto de Lei ainda tem o ponto positivo de dirimir questões de conflitos de competência com os Municípios, ressaltando no inciso II do novo § 2º do art. 2º da Lei nº 10.297, de 1996, que o bem digital será considerado mercadoria quando a sua disponibilização ao consumidor final ou usuário não estiver compreendida na competência tributária dos Municípios, alinhando-se com a Lei Complementar Federal nº 157, de 29 de dezembro de 2016, que acrescentou os seguintes itens à lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, que dispõe sobre o ISS: 1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres; 1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres; e 1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).

**Posto isso,**

Conforme já analisado acima, por não se tratar de fato gerador novo, não se faz necessário o atendimento aos princípios constitucionais da anterioridade anual e noventena (item "a"), e, pelos mesmos motivos, não há inconstitucionalidades ou ilegalidades em relação à necessidade de previsão na Lei Complementar nº 87, de 1996, da hipótese elencada no Projeto de Lei, pois se estar a explicitar quando se considera o bem digital como mercadoria, para fins de incidência do ICMS, conforme inciso II do *caput* do art. 155 da Constituição Federal e inciso I do *caput* do art. 2º da Lei Complementar nº 87, de 1996 (item "b"), ressaltando ainda que, conforme o § 2º do art. 24 da Constituição Federal, a competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

**É a informação,** que submeto à apreciação superior.

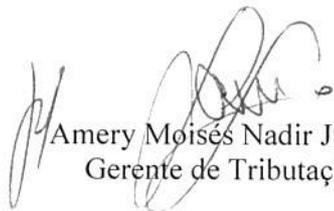
GETRI, em Florianópolis, 14 de agosto de 2018.

  
Fabiano Brito Queiroz de Oliveira  
Auditor Fiscal da Receita Estadual

8

**DE ACORDO.**

À consideração do Diretor de Administração Tributária  
GETRI, em Florianópolis, 16/08/2018.



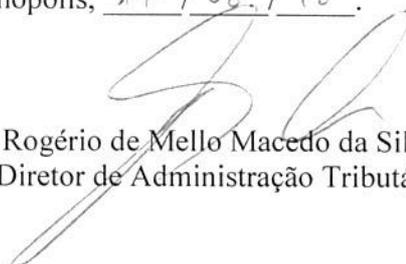
Amery Moisés Nadir Júnior  
Gerente de Tributação

**Francisco de Assis Martins**  
Consultor de Gestão de Administração Tributária  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Matr.: 209.836-9

**APROVO a manifestação da Gerência de Tributação.**

Encaminhe-se à COJUR, a fim de dar prosseguimento ao encaminhamento da  
Minuta de Projeto de Lei, visando sua publicação.

DIAT, em Florianópolis, 17/08/18.



Rogério de Mello Macedo da Silva  
Diretor de Administração Tributária



ESTADO DE SANTA CATARINA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSULTORIA JURÍDICA



PARECER N.º 497/2018-COJUR/SEF

Florianópolis, 11 de setembro de 2018.

Processo: SEF 10504/2018

Interessado: DIAT/SCC

**EMENTA:** MINUTA DE PROJETO DE LEI. ALTERA A LEI 10.297/1996. ICMS. BENS DIGITAIS. MERCADORIAS. ANÁLISE COMPLEMENTAR.

Sr. Secretário,

Tratam os autos de pedido oriundo da Diretoria de Assuntos Legislativos da Secretaria de Estado da Casa Civil, para manifestação acerca da:

- a) A incidência dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal e a necessidade de modificação do art. 2º da minuta”.
- b) A constitucionalidade e legalidade do anteprojeto de lei à luz da Lei Kandir (Lei 87/96), “considerada pela doutrina como o ato normativo que complementa a Constituição da República no que tange à definição do ICMS e de seus fatos geradores, suas bases de cálculo e seus contribuintes, conforme disposto no art. 146, inciso III, alínea ‘a’, da Carta Magna.

Os autos versam sobre Minuta de Projeto de Lei que “altera a Lei nº 10.297, de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e adota outras providências.” (fls. 01).

Considerando que o art. 18, VII, “a” do Regimento Interno da SEF (Decreto nº 2.762/09), atribuiu à DIAT, elaboradora da minuta do Projeto de Lei em análise, competência específica para a realização de estudos e análises sobre tributos e sua imposição, propondo as alterações que se fizerem necessárias na legislação tributária



ESTADO DE SANTA CATARINA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSULTORIA JURÍDICA



estadual, visando atender a demanda supramencionada foi encaminhada Comunicação Interna nº 402/2018 (fls. 22), cuja resposta foi anexada aos autos às fls. 23/28, por meio da Informação nº 116/2018.

Consigna-se, portanto, que não compete e esta Consultoria Jurídica a análise de mérito sobre a conveniência e a oportunidade da alteração proposta, incluindo a mensuração de eventuais impactos fiscais que dela devam decorrer.

A possibilidade de tributar mercadorias digitais já foi tratada pelo STF na apreciação de Medida Cautelar na ADI nº 1945<sup>1</sup>, que chancelou o entendimento de que o conceito constitucional de mercadoria, quando se trata de softwares adquiridos por transferência de dados, prescinde de suporte físico, considerando-se como elementos para sua caracterização, a produção em escala industrial.

Quanto à constitucionalidade e legalidade do anteprojeto de lei à luz da Lei Kandir, importante esclarecer, conforme destacado pela DIAT, que a proposta do Projeto de lei **não estabelece novo fato gerador para o ICMS**, apenas explicita as hipóteses em que se considera o **bem digital como mercadoria**, visando evitar conflitos de competência com os Municípios, para fins de incidência do ICMS, nos termos do art. 155, inc. II da Constituição Federal e art. 2º, inc. I da Lei Kandir (LC 87/1996). Ou seja, procura regulamentar, a partir das premissas estabelecidas no texto constitucional da própria Lei Complementar nº 87/1996, as operações de comercialização de bens e mercadorias digitais por meio de transferência de dados.

Ressaltando-se que mercadoria é bem móvel adquirido (ou produzido) para fins de mercancia (Definição clássica de Carvalho de Mendonça). Logo, nos termos

---

<sup>1</sup> STF, ADI, 1.945/MC – MT, Rel. Ministro Octavio Gallori, Relator do Acórdão Ministro Gilmar Mendes, Pleno, julgado em 25.05/2010



ESTADO DE SANTA CATARINA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSULTORIA JURÍDICA



destacados na EM, “o que define a mercadoria é a finalidade para qual foi adquirida, sendo que um mesmo bem, pode em determinado momento ser mercadoria e não ser no momento seguinte”.

A mercadoria pressupõe a integração de determinado âmbito econômico em que existem operações relativas a determinado objeto. Serem corpóreos ou incorpóreos não integra o conceito constitucional de mercadoria, tanto é assim que a Constituição de 1988 incluiu no conceito de mercadoria a energia elétrica (art. 155, §3º).

De mais a mais, a Constituição Federal permite aos Estados de forma suplementar e até mesmo plena (para atender as suas peculiaridades) tratar da matéria tributária, posto que a Carta Magna no art. 24 definiu como concorrente a competência de tal espécie:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

[...]

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Denota-se que é constitucional a produção normativa pelos os Estados, tratando das suas peculiaridades, nos termos do §3º. Essa prerrogativa, ou seja, regulamentar matéria em decorrência do silêncio da Lei Complementar nº 87/1996, inclusive, foi utilizada para regulamentar por lei estadual as alterações ocorridas nos incisos VII e VIII do §2º do art. 155 da Constituição Federal, a exemplo de Santa Catarina por meio da Lei 16.853/2015.



ESTADO DE SANTA CATARINA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSULTORIA JURÍDICA



Tal possibilidade já vem sendo tratada pelo STF e Tribunais Pátrios, ou seja, o exercício da competência tributária pelos Estados previsto no art. 24, §3º da Constituição. Vejamos:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO CEARÁ. IMPUGNAÇÃO AOS ARTIGOS 192, §§ 1º E 2º; 193 E SEU PARÁGRAFO ÚNICO; 201 E SEU PARÁGRAFO ÚNICO; 273, PARÁGRAFO ÚNICO; E 283, III, DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERATIVO E ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS ÀS PEQUENAS E MICROEMPRESAS; PEQUENOS E MICROPRODUTORES RURAIS; BEM COMO PARA AS EMPRESAS QUE ABSORVAM CONTINGENTES DE DEFICIENTES NO SEU QUADRO FUNCIONAL OU CONFECCIONE E COMERCIALIZE APARELHOS DE FABRICAÇÃO ALTERNATIVA PARA PORTADORES DE DEFICIÊNCIA. DISPOSIÇÕES PREVISTAS NA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. VIOLAÇÃO AO DISPOSTO NO ARTIGO 146, INCISO III, ALÍNEA “C”, DA CRFB/88. **COMPETÊNCIA CONCORRENTE DA UNIÃO, ESTADOS E DISTRITO FEDERAL PARA LEGISLAR SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO.** ARTIGO 24, INCISO I, DA CRFB/88. AUSÊNCIA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DEMAIS DISPOSITIVOS OBJURGADOS. CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS. ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL. AFRONTA AO DISPOSTO NO ARTIGO 155, § 2º, INCISO XII, “G”, DA CRFB/88. CAPUT DO ART. 193 DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO SEM DECLARAÇÃO DE NULIDADE. EXCLUSÃO DO ICMS DO SEU CAMPO DE INCIDÊNCIA. 1. O Federalismo brasileiro exterioriza-se, dentre outros campos, no segmento tributário pela previsão de competências legislativo-fiscais privativas dos entes políticos, reservada à Lei Complementar estabelecer normas gerais. [...]. 4. O art. 146, III, “c”, da CRFB/88 determina que lei complementar estabeleça normas gerais sobre matéria tributária e, em especial, quanto ao adequado tratamento tributário a ser conferido ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. **5. Não há a alegada inconstitucionalidade da Constituição estadual, porquanto a competência para legislar sobre direito tributário é concorrente, cabendo à União estabelecer normas gerais, aos Estados-membros e o Distrito Federal suplementar as lacunas da lei federal sobre normas gerais, afim de afeiçoá-las às particularidades locais, por isso que inexistindo lei federal de normas gerais, acerca das matérias enunciadas no citado artigo constitucional, os Estados podem exercer a competência legislativa plena (§ 3º, do art. 24 da CRFB/88).** [...] (ADI 429, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 20/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-213 DIVULG 29-10-2014 PUBLIC 30-10-2014)



ESTADO DE SANTA CATARINA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSULTORIA JURÍDICA



APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. PEDIDO DE DESISTÊNCIA PARCIAL. HOMOLOGAÇÃO. PRELIMINAR DE INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. DIFAL. LEI COMPLEMENTAR. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA PLENA dos estados na ausência de lei federal sobre normas gerais. DEPÓSITO JUDICIAL. Lei Distrital n. 5.546/2015. CONVERSÃO EM RENDA. TRÂNSITO EM JULGADO. [...] **6. A ausência de lei complementar fixando normas gerais não invalida o exercício da competência tributária pelo Distrito Federal, diante da regra prevista no artigo 24, 3º da Constituição Federal.** 7. É plena a competência legislativa estadual enquanto inexistir lei federal sobre norma geral, conforme art. 24, § 3º, da CF/88. (STF. 2ª Turma. ARE 917950/SP, rel. orig. Min. Teori Zavascki, red. p/ ac. Min. Gilmar Mendes, julgado em 5/12/2017). (TJDF. Apelação n. 07119089420178070018, rel. Des. Flávio Rostirola, 3ª Turma Cível, julgado em 05.07.2018). (grifos nossos).

Conforma já informado nos autos, salienta-se a existência de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5958<sup>2</sup>, cuja medida cautelar não foi apreciada, na qual a Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (Brasscom) questiona perante o STF, o Convênio ICMS 106/2107, firmado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), que disciplina os procedimentos de cobrança de ICMS nas operações envolvendo bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, bem como dispositivo da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), para afastar qualquer possibilidade de incidência do tributo sobre operações que envolvam programas de incidência de ICMS sobre operações com software.

Quanto à aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal e a necessidade de modificação do art. 2º da minuta questionada, a DIAT esclarece, na Informação Getri nº 116/2018 (fl. 26), que:

---

<sup>2</sup> <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=5484103>



ESTADO DE SANTA CATARINA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSULTORIA JURÍDICA



[...] o projeto de Lei visa explicitar, à luz da Constituição Federal, da Lei Complementar, de doutrina já tradicional e da jurisprudência, as situações em que os bens digitais possam ser considerados como mercadoria, para fins de incidência do ICMS, não se consubstanciando em novo fato gerador, não necessitando atender aos princípios constitucionais da anterioridade e noventena.

Importante salientar que o segundo o princípio da anterioridade “a vigência da lei que institui ou aumenta tributo deve ficar protraída para o ano seguinte ao de sua publicação, momento em que o ato se insere no contexto comunicacional do direito”<sup>3</sup>. Trata-se de limitação ao poder de tributar prevista no art. 150, inc. III, alínea “b” da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III – cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

A Constituição limita a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. Ocorre no caso do projeto proposto, não se trata de majoração de tributo ou mesmo novo tributo. Conforme esclarecido pela DIAT na Informação GETRI nº 116/2018, **a proposta do Projeto de lei não estabelece novo fato gerador para o ICMS**, apenas explicita as hipóteses em que se considera o bem digital como mercadoria, visando evitar conflitos de competência com os Municípios, para fins de incidência do ICMS. (fl. 25).

---

<sup>3</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. P.168



**ESTADO DE SANTA CATARINA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSULTORIA JURÍDICA**



Nessa linha, a mesma lógica acima descrita pode ser adotada quanto ao princípio da anterioridade nonagesimal previsto no art. 150, inc. III, alínea "c", da CF/88.

Por fim, remete-se aos fundamentos apresentados na Informação GETRI nº 116/2018 pela DIAT, órgão competente para a realização de estudos e análises sobre tributos e sua imposição, propondo as alterações que se fizerem necessárias na legislação tributária estadual, conforme art. 18, VII, "a" do Regimento Interno da SEF (Decreto nº 2.762/09).

Ante o exposto, sugere-se a devolução dos autos à DIAL/SCC, em atendimento ao contido no Ofício nº 692/SCC-DAIL-GEMAT, para continuidade do procedimento.

É o parecer.

**MARCELO MENDES**

**Consultor Jurídico**

Acolho o Parecer. Encaminhe-se à DIAL/SCC.

**PAULO ELI**

**Secretário de Estado da Fazenda**

