

ASPECTOS TRIBUTÁRIOS NA TRANSFERÊNCIA DE DADOS PESSOAIS

Jatyr da Silva Gomes Neto

Advogado consultivo. Especialista em Direito Tributário pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Mestrando em Direito Tributário pela FGV/SP.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Da natureza jurídica da proteção de dados à luz da Constituição Federal, do Código Civil e da Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD) 3 ICMS e Convênio ICMS 106/2017 4 ISS 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: Diante do avanço tecnológico e do eminente valor econômico dos dados, muitos países de todo o mundo têm se movimentado buscando mecanismos de tributação dessas relações, muitas vezes pautadas em conceitos tradicionais ultrapassados. Com a entrada em vigor da Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD) – Lei n. 13.709/2018 –, inspirada na norma europeia da *General Data Protection Regulation* e precedida da Lei de Acesso à Informação (Lei n. 12.527/2011) e do Marco Civil da Internet (Lei n. 12.965/2014), pouco se tem discutido no Brasil, a partir dos conceitos de direito pátrios relacionados aos bens e serviços, quais seriam os efeitos na tributação da transferência ou alienação de dados pessoais. Diante disso, a pretensão do presente estudo é restrita à análise de possíveis incidências tributárias envolvendo a dicotomia do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) e do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre essas operações, com base não só na legislação vigente, mas também no que a jurisprudência tem decidido a esse respeito, bem como no que diz a doutrina especializada no assunto e na própria avaliação, como a qualificação entre mercadoria ou serviço. Ainda, pretende-se, por meio deste artigo, tecer breves comentários sobre os possíveis aspectos contábeis nessa operação.

PALAVRAS-CHAVE: Sistema tributário. Tributação. Competência. Transferência de dados. Economia de dados. LGPD. ICMS. ISS.

1 INTRODUÇÃO

Como se sabe, com o feroz avanço da tecnologia, o mundo digital tem modificado a cultura e a economia da sociedade (que se torna cada vez mais digitalizada), ao passo que o legislador e a jurisprudência pátrios não têm acompanhado

tal evolução, como bem reconhecido pelo próprio Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do Recurso Extraordinário n. 330.817/RJ¹, com repercussão geral reconhecida, em que se analisou a extensão da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal de 1988 ao livro eletrônico ou digital.

Tal debate não é recente e desde 1998 já se discutia a tributação sobre bens digitais, quando o mesmo STF analisou a incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre operações de circulação de programas de computador².

Por outro lado, muito se tem falado na necessidade de o Estado buscar novas fontes de arrecadação de bens e serviços, sendo que a economia de dados tem se mostrado cada vez mais relevante, por expor informações e experiências pessoais em troca de acesso a determinado serviço ou *software*.

A própria Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) discute, há mais de 20 anos (desde 1998), medidas para adequar o sistema de tributação internacional à economia digital³, tendo apresentado algumas possíveis soluções para a adequação da tributação a essa nova realidade⁴.

Além disso, a relação do compartilhamento de dados permite a transmissão constante de informações pessoais e a consequente determinação do perfil daquele usuário, o que facilita o direcionamento principalmente de propaganda, levando as empresas a buscar esse tipo de publicidade que, em sua maioria, é a fonte de monetização dos *softwares* gratuitos.

Na maior parte das vezes, o prestador de serviços e a plataforma de *software* exigem de seus usuários a autorização para o compartilhamento de dados, a partir das suas políticas de privacidade, na medida em que o inciso VII do art. 7º da própria Lei n. 12.965/2014⁵ (Marco Civil da Internet, que estabelece princípios, garantias, direitos e deveres para o uso da internet no Brasil) veda o seu fornecimento a terceiros sem o seu consentimento.

1. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 330.817/RJ. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Elfez Edição Comércio e Serviços Ltda. Relator Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno, j. 08.03.2017, DJ 05.03.2010.
2. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 176.626/SP. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Mumps Processamento de Dados Ltda. Relator Min. Sepúlveda Pertence. Primeira Turma, Primeira Turma, j. 10.11.1998, DJ 11.12.1998.
3. OECD. **Electronic Commerce: taxation framework conditions**. Paris: OECD Publishing, 1998. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>>. Acesso em: 14 abr. 2022.
4. OECD. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**. Action 1: 2015 Final Report. OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>>. Acesso em: 14 abr. 2022.
5. BRASIL. Lei n. 12.965, de 23 de abril de 2014. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 24 abr. 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12965.htm>. Acesso em: 21 mar. 2022.

Mas, em sua grande parte, esses usuários não têm (ou não tinham, ao menos até agora – conforme se verá adiante) conhecimento e, tampouco, consentimento da maneira pela qual esses dados serão compartilhados.

Segundo afirmação feita pelo matemático Clive Humby há muito tempo, os "dados são o novo petróleo"⁶, em alusão ao fato de que a economia de dados tem grande valia econômica.

Vale destaque ainda a publicação feita no jornal **The Economist**⁷, afirmando que "o recurso mais valioso do mundo não é mais o petróleo, mas sim dados".

Diante disso, o intuito do presente artigo é verificar, a partir dos conceitos de direito tributário pátrios relacionados principalmente aos bens e serviços, quais seriam os efeitos na tributação da transferência ou alienação de dados pessoais, restrito à análise da dicotomia da incidência tributária do ICMS ou do ISS sobre essas operações, considerando a recente regulamentação e a maior proteção dada pela legislação a esses bens jurídicos.

A esse respeito, vale esclarecer que, em 2016, o Parlamento Europeu aprovou a *General Data Protection Regulation* (GRDR), que passou a regulamentar a proteção e o tratamento dos dados, com vigência na União Europeia (UE) a partir de maio de 2018.

Inspirada pela norma europeia, foi editada no Brasil a Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD) – Lei n. 13.709/2018⁸ –, norma nacional que tinha como previsão passar a vigorar em 14.08.2020, mas somente entrou em vigor em maio de 2021, e obrigou as empresas e os órgãos públicos a adequarem suas respectivas sistemáticas de proteção de dados.

O referido diploma legal regulamenta a transferência (inclusive pelo Poder Público) dos respectivos dados pessoais, o que tem muita valia econômica, e que já tinha, de certa maneira, sido juridicamente protegido no país, nos termos da própria Lei de Acesso à Informação (Lei n. 12.527/2011) e do Marco Civil da Internet (Lei n. 12.965/2014).

Esse contexto histórico e cronológico da legislação é bastante importante para fins da definição da natureza jurídica do direito ao dado pessoal, que é tratado pela LGPD e será objeto de análise no presente trabalho, para fins

-
6. Disponível em: <<https://www.theguardian.com/technology/2013/aug/23/tech-giants-data>>.
 7. THE ECONOMIST. The world's most valuable resource is no longer oil, but data. 6 May 2017. Disponível em: <<https://www.economist.com/leaders/2017/05/06/the-worlds-most-valuable-resource-is-no-longer-oil-but-data>>. Acesso em: 14 abr. 2022.
 8. BRASIL. Lei n. 13.709, de 14 de agosto de 2018. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 15 ago. 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm>. Acesso em: 21 mar. 2022.

de definição da correta incidência tributária quando da sua transferência ou alienação.

Geralmente, o compartilhamento de dados não envolve nenhum pagamento ou contraprestação financeira ao cedente dessas informações. De todo modo, é inegável o seu valor econômico e o benefício auferido por aquele que passa a detê-los, sendo que muito pouco se tem discutido sobre os aspectos gerais da tributação do compartilhamento dos dados agora protegidos pela LGPD.

Além disso, é muito importante para o presente estudo o disposto no inciso X do art. 5º da LGPD, que dispõe considerar-se tratamento toda operação realizada com dados pessoais, como as que se referem a, dentre outras hipóteses, transmissão, distribuição e transferência.

Nesse contexto, vale esclarecer que a LGPD permite o tratamento de dados pessoais e dados pessoais sensíveis (que pode ocorrer pela transmissão, distribuição e transferência), mediante consentimento ou dentre as demais hipóteses previstas, respectivamente, nos arts. 7º e 11 do referido diploma legal.

Considerando que a LGPD possibilita a transmissão, distribuição ou transferência de dados pessoais e dados pessoais sensíveis, os quais poderão ser compartilhados em caráter econômico, ou seja, alienados, a cabo e direito, o trabalho também traçará contornos a respeito do eventual caráter personalíssimo que os dados tenham adquirido com a edição da referida norma, considerando inclusive o já mencionado contexto legislativo em que foi criada, posteriormente à edição da Lei de Acesso à Informação e ao próprio Marco Civil da Internet.

Destaque-se que o foco do trabalho não estará na análise da tributação das receitas auferidas pelas empresas que vierem a transferir ou compartilhar dados pessoais pelo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), tampouco pelas contribuições aos Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), de que tratam o art. 239 da Constituição de 1988 e as Leis Complementares n. 7, de 07 de setembro de 1970, e n. 8, de 03 de dezembro de 1970, bem como pela Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), instituída pela Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991, limitando-se na qualificação dos dados à luz da dicotomia existente entre mercadoria e serviço.

Estamos diante, portanto, da necessidade de se verificar, a partir dos conceitos de direito tributário pátrios relacionados principalmente aos bens e serviços, quais seriam os efeitos na tributação da transferência ou alienação de dados pessoais. E é exatamente esse o objetivo do presente artigo, restrito à análise da dicotomia da incidência tributária do ICMS ou do ISS sobre essas operações.

A rigor, no Brasil, o compartilhamento remunerado desses dados poderia ser tributado pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), mediante consideração do subitem 17.01 da Lei Complementar n. 116/2003 (que dispõe sobre o ISSQN): “análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares”.

De todo modo, não se pode ignorar que os Estados vinham considerando, e eventualmente considerarão, esse acervo econômico como um bem digital, buscando a sua tributação através do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), mediante a interpretação da cláusula primeira do Convênio ICMS n. 106/2017 (que disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializados por meio de transferência eletrônica de dados).

Considerando a referida redação, as fiscalizações estaduais poderiam exigir a cobrança do ICMS na venda de dados padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados.

Importa mencionar que essa discussão também ganhou importantes contornos no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 1.945 e n. 5.659, no qual o Supremo Tribunal Federal definiu, recentemente, a incidência do ISS (em vez do ICMS) no licenciamento e na cessão de direito de uso dos programas de computador.

Esclareça-se que não se ignora a discussão a respeito da imutabilidade do conceito de mercadoria e a sua vinculação a bens corpóreos, que obstaría a exigência do ICMS relativamente aos dados pessoais – que, por sua natureza, são intangíveis, objeto de discussão.

Mas, além desse possível problema que a exigência desse imposto esbarraria, merece destaque outro elemento intrínseco ao conceito de mercadoria, que é a destinação do bem ao consumo.

Vale ainda ressaltar que, considerando ser um ativo intangível com potencial valor econômico, os dados pessoais deverão ser contabilizados considerando-se o Pronunciamento Técnico CPC 04, que tem correlação com as Normas Internacionais de Contabilidade (IAS 38), fazendo parte do ativo não circulante das pessoas jurídicas na estrutura do Balanço Patrimonial.

Definido isso, o presente artigo abordará o estudo da tributação da economia de tais dados (que envolvem compensação financeira), a partir dos conceitos de direito tributário pátrios relacionados principalmente aos bens e serviços, com base não só na legislação vigente, mas também no que a jurisprudência tem decidido a esse respeito, bem como o que diz a doutrina especializada no assunto e a própria avaliação como a qualificação entre mercadoria ou serviço.

2 DA NATUREZA JURÍDICA DA PROTEÇÃO DE DADOS À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, DO CÓDIGO CIVIL E DA LEI GERAL DE PROTEÇÃO DE DADOS (LGPD)

Todo o contexto histórico e cronológico da legislação feito introdutoriamente é bastante importante para fins da definição da natureza jurídica do direito ao dado pessoal, que é tratado pela LGPD.

Como se viu, inspirada na GRDR aprovada pelo Parlamento Europeu em 2016, que passou a regulamentar a proteção e o tratamento dos dados, com vigência na União Europeia a partir de maio de 2018, foi aprovada a Lei n. 13.709/2018, que tinha como previsão passar a vigorar em agosto de 2020, mas que somente entrou em vigor em maio de 2021, e obrigou as empresas e os órgãos públicos a adequarem suas respectivas sistemáticas de proteção de dados.

Em resumo, como se infere da leitura do *caput* do art. 1º da referida lei, o principal objetivo de sua edição é o de "proteger os direitos fundamentais de liberdade e de privacidade e o livre desenvolvimento da personalidade da pessoa natural", até então resguardado em normas esparsas no ordenamento jurídico brasileiro, tais como a própria Constituição Federal (inciso X do art. 5º).

Segundo o inciso I do art. 5º da LGPD, considera-se dado pessoal a informação relacionada a pessoa natural identificada ou identificável. Por outro lado, é considerado dado pessoal sensível o dado pessoal sobre origem racial ou étnica, convicção religiosa, opinião política, filiação a sindicato ou a organização de caráter religioso, filosófico ou político, dado referente à saúde ou à vida sexual, dado genético ou biométrico, quando vinculado a uma pessoa natural, nos termos do inciso II do referido dispositivo legal.

Destaque-se que o inciso V do referido art. 5º da LGPD denomina como titular a pessoa natural a quem se referem os dados pessoais que são objeto de tratamento.

Além disso, também como se viu, o inciso X do art. 5º da LGPD prevê que se considera tratamento toda operação realizada com dados pessoais, como as que se referem a, dentre outras hipóteses, transmissão, distribuição e transferência.

Nesse contexto, vale esclarecer que a LGPD permite o tratamento de dados pessoais e dados pessoais sensíveis (que pode ocorrer pela transmissão, distribuição e transferência), mediante consentimento ou dentre as demais hipóteses previstas, respectivamente, nos arts. 7º e 11 do referido diploma legal, sendo que, segundo o art. 8º da LGPD, o consentimento deverá ser fornecido por escrito ou por outro meio que demonstre a manifestação de vontade do titular.

A proteção de dados tornou-se direito e garantia fundamental com a promulgação da recente Emenda Constitucional n. 115, de 10 de fevereiro de 2022, que também fixou competência privativa da União para legislar sobre proteção e tratamento

de dados pessoais, como se observa da redação dada ao inciso LXXIX do art. 5º, ao inciso XXVI do art. 21 e ao inciso XXX do art. 22 da Constituição Federal.

Esclareça-se que a recente positivização constitucional do direito à proteção de dados entre os direitos e garantias fundamentais insculpidos no art. 5º da Constituição Federal tem relação com o julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 6.387⁹, que analisou a constitucionalidade da Medida Provisória n. 954/2020, que previa o compartilhamento de dados dos usuários de telecomunicações com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) para a produção de estatística oficial durante a pandemia.

Portanto, no Brasil, de acordo com o mencionado inciso LXXIX do art. 5º da Constituição Federal, a proteção de dados pessoais no Brasil possui natureza jurídica de direito e garantia fundamental, sacramentando o posicionamento recente da jurisprudência pátria que também se curva diante do *status* constitucional inerente à proteção de dados.

Sobre esse aspecto, é importante realizar a distinção entre o que é considerado dado pessoal e o que é caracterizado como informação pessoal. Para a doutrina especializada no assunto, “[...] o conteúdo de ambos se sobrepõe em várias circunstâncias, o que justifica certa promiscuidade na sua utilização”¹⁰.

Como se disse anteriormente, o mencionado inciso I do art. 5º da LGPD considera como dado pessoal a “informação relacionada à pessoa natural identificada ou identificável”.

Por sua vez, o inciso I do art. 4º da também referida Lei de Acesso à Informação (LAI) – Lei n. 12.527/2011 – dispõe que se considera informação os “dados, processados, ou não, que podem ser utilizados para produção e transmissão de conhecimento, contidos em qualquer meio, suporte ou formato”. Já o inciso IV do referido art. 4º prevê que se considera informação pessoal aquela relacionada à pessoa natural identificada ou identificável.

Diante disso, de acordo com a legislação, dado pessoal é uma informação referente a uma pessoa e informação pessoal é um dado relacionado a um indivíduo e utilizado para produção e transmissão de conhecimento¹¹.

9. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na ADI 6.387. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB). Intimado: Presidente da República. Rel. Min. Rosa Weber, j. 07.05.2020, DJ 12.11.2020.

10. DONEDA, Danilo. A proteção dos dados pessoais como um direito fundamental. **Espaço Jurídico Journal of Law [EJLL]**, v. 12, n. 2, p. 91-108, 2011.

11. DONEDA, Danilo. **Da privacidade à proteção de dados pessoais**: elementos da formação da lei geral de proteção de dados. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

Considerando essas definições e a recente alçada da proteção de dados pessoais à categoria de direitos e garantias fundamentais constantes do art. 5º da Constituição Federal (inciso LXXIX), revela-se importante debruçar-se sobre eventual caráter desse direito da personalidade, que possui proteções constitucionais e civilistas importantes no que se refere à sua possibilidade de alienação ou transmissão, produzindo diferentes efeitos no que se refere à sua tributação.

De acordo com a boa doutrina¹², os direitos da personalidade são direitos tidos como subjetivos, expressados em "situações jurídicas existenciais que têm por objeto os bens e valores essenciais da pessoa, de natureza física, moral e intelectual"¹³, que se concretizam com a dignidade da pessoa humana, fundamento do Estado Democrático de Direito insculpido no inciso III do art. 1º da Constituição Federal.

Ainda para a doutrina especializada nesse assunto sustenta que o referido princípio da dignidade da pessoa humana funciona como uma cláusula geral de proteção, de onde outros direitos relacionados à personalidade do indivíduo emanam. É exatamente um dos objetivos principais da edição da própria LGPD, no sentido de limitar os excessos relativos à economia de dados pessoais, como se observa do próprio art. 1º da referida Lei n. 13.709/2018, que prevê que o seu objetivo é "proteger os direitos fundamentais de liberdade e de privacidade e o livre desenvolvimento da **personalidade da pessoa natural**".

Nesse contexto, defende a doutrina que o direito à proteção dos dados pessoais deve ser alçado como novo tipo de direito da personalidade, correndo-se o risco de, caso contrário, "ele não se desprender das amarras conceituais e da dinâmica do direito à privacidade e, em última análise, inviabilizar uma normatização própria para regular o fluxo informacional como fator promocional da pessoa humana"¹⁴.

Diante disso, admitindo-se que o direito à proteção dos dados pessoais seja de fato um direito da personalidade, vale destacar a proteção dada pelos arts. 11 e 12 do Código Civil de 2002 (Lei n. 10.406/2002) aos direitos da personalidade.

A regra do art. 11 do Código Civil prevê o confronto dos conceitos de intransmissibilidade e de irrenunciabilidade dos direitos da personalidade, de um lado, e de outro lado, o da livre disposição dos próprios direitos.

Não é possível, como se sabe, transferir a outra pessoa os seus dados pessoais, naquilo que há de imaterial e personalíssimo a esse direito. Contudo, é

12. AMARAL, Francisco. **Direito civil**: introdução. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

13. AMARAL, Francisco. **Direito civil**: introdução. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 353.

14. BIONI, Bruno Ricardo. **Proteção de dados pessoais**: a função e os limites do consentimento. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. *E-book*.

possível a cessão do seu direito no seu aspecto material ou patrimonial, de modo gratuito ou oneroso, como nos casos do direito de uso da imagem.

Para a doutrina civilista especializada, ao analisar o art. 11 do Código Civil (CC), os direitos de personalidade, apesar de intransmissíveis a terceiros por completo em sua essência, por terem natureza patrimonial, podem sim ser cedidos (autorizado o uso) a terceiros¹⁵.

Independentemente disso, como se viu, a transmissão, distribuição e transferência de dados pessoais, mediante a sua cessão, é negócio jurídico lícito, permitido e regulado expressamente na lei brasileira, nos termos do referido inciso X do art. 5º da LGPD.

Ainda, também como se viu, o direito de proteção aos dados é personíssimo, mas tem um componente patrimonial, que pode ser objeto de cessão de uso a terceiro, por contrato oneroso ou gratuito, o que significa dizer que a regra do art. 11 do Código Civil não impede a negociação do direito de conteúdo patrimonial.

3 ICMS E CONVÊNIO ICMS N. 106/2017

Como se sabe, o inciso II do art. 155 da Constituição Federal de 1988 é que prevê a materialidade tributária do ICMS, atribuindo competência aos Estados para criação e cobrança desse imposto, importando para o presente estudo apenas a possibilidade de instituição desse imposto em relação à "realização de operações relativas à circulação de mercadorias".

Como se sabe, o termo "operações relativas à circulação" é alvo de inúmeras disputas. Para ficarmos apenas no que é pertinente à presente análise, pontuamos que muito se discutiu sobre se qualquer circulação física ensejaria a incidência do tributo, mesmo que inexistia uma efetiva circulação jurídica da mercadoria.

Para a doutrina, "operações configuram o verdadeiro sentido do fato jurídico, a prática de ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade)"¹⁶.

Sobre o tema, são válidos os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho¹⁷ na análise do alcance da locução "venda de mercadorias", afirmando que "a

15. NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código Civil comentado**. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 268.

16. MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. São Paulo: Dialética, 2020. p. 13.

17. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 755.

expressão 'venda de mercadorias' tem conteúdo semântico coincidente com o de 'operação de circulação de mercadoria', empregada para fins de exigência do ICMS. Para sua concretização é necessária a presença de negócios jurídicos, configurando instrumentos imprescindíveis para que se tenha como efeito de direito, circulação de mercadorias. Trata-se de atos jurídicos que promovem a transmissão de direito, *in casu*, a propriedade da mercadoria".

Como se sabe, muito se discutiu a esse respeito nos Tribunais, tendo o Superior Tribunal de Justiça, por conta disso, instituído a Súmula n. 166, cujo enunciado é: "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte"¹⁸.

A conclusão a que chegou o STJ decorre do entendimento de que, ante a inexistência de "circulação econômica" ou "circulação jurídica" entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica, não se poderia cogitar da incidência do ICMS.

Em 2010, o STF se posicionou no sentido da não incidência do ICMS na simples transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, justamente porque em tal operação não se verifica a efetiva circulação de mercadorias, assim entendida aquela que importe na transferência de titularidade, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 267.599/MG¹⁹.

O STF voltou a se debruçar sobre esse assunto ao analisar a Ação Direta de Constitucionalidade n. 49 (ADC 49)²⁰, que possui efeito *erga omnes*, mas cujo entendimento final ainda está pendente do julgamento de Embargos de Declaração, concluindo que "a hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final".

Diante dos entendimentos da melhor doutrina e da própria jurisprudência das Cortes Superiores, somente seriam tributáveis pelo ICMS aquelas operações de circulação de mercadorias que implicassem a circulação jurídica desses bens, que repercutisse na transmissão e transferência de sua titularidade ao adquirente-consumidor.

Quanto ao conceito de mercadoria, é no direito comercial que se encontra a sua definição, para fins de incidência do ICMS, cuja utilização é permitida pelo art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN).

18. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 166. Primeira Seção, j. 14.08.1996, DJ 23.08.1996, p. 29.382.

19. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n 267.599/MG. Recorrente: Lafarge Brasil S/A. Recorrida: Estado de Minas Gerais. Rel. Min. Ellen Gracie. Tribunal Pleno, j. 06.04.2010, DJ 30.04.2010.

20. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADC 49. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Norte. Intimado: Congresso Nacional. Rel. Min. Edson Fachin, j. 19.04.2021, DJ 04.05.2021.

Segundo o conceito emprestado do direito comercial, entende-se por “mercadoria” o bem móvel, adquirido com finalidade de revenda. Analisando essa premissa, é válida a lição da doutrina, para quem a natureza mercantil de um bem não deflui de suas propriedades intrínsecas, mas de sua destinação específica²¹.

Portanto, para que um bem seja caracterizado como mercadoria, é necessário evidenciar sua finalidade mercantil (venda ou revenda). Desse modo, a qualidade que distingue o bem da mercadoria se consubstancia no propósito ou finalidade, qual seja, a destinação comercial.

A esse respeito, é importante notar que o STF, em um primeiro momento, quando do julgamento da Medida Cautelar na ADI 1.945/MT²², julgada em 2010, permitiu a interpretação de que existiria um conceito constitucional de mercadoria virtual.

A definição de que o ICMS somente incidiria sobre operações de circulação de mercadorias corpóreas encontra-se insculpida no art. 191 do Código Comercial de 1850 (Lei n. 556, de 25 de junho de 1850).

Por outro lado, como se sabe, em julgamento ocorrido em 18.02.2021, o STF novamente se posicionou em relação à tributação de *software* e excluiu da incidência do ICMS as operações que envolvam o licenciamento ou a cessão do direito de uso de programas de computador, decidindo, por maioria, que nessas operações incide apenas o ISSQN – como se verá mais detidamente nos próximos tópicos –, por meio do julgamento conjunto das ADIs 5.659/MG e 1.945/MT.

Independentemente disso, no julgamento das referidas ADIs, o STF posicionou-se sobre a legitimidade da incidência do ICMS sobre bens incorpóreos ou imateriais, mas fixou o entendimento de que seria indispensável, para que ocorresse o fato gerador do ICMS, a transferência de propriedade do bem, o que não ocorre nas operações com *software*.

Resta, portanto, analisar se, diante do arcabouço jurídico descrito, poderia se cogitar a exigência do ICMS sobre as operações de transferência de dados, a título negocial.

Como se viu introdutoriamente, o cerne da discussão envolvendo eventual dicotomia relacionada à exigência do ICMS ou do ISS relativamente à transferência de dados diz respeito, principalmente, à previsão contida no Convênio ICMS n. 106/2017²³.

21. CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, n. 3, p. 331, 1978.

22. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1.945/MT. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro (PMDB). Requerido: Governador do Estado de Mato Grosso. Rel. Min. Octávio Gallotti. Red. do Acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.05.2010.

23. BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. CONVÊNIO ICMS 106, de 29 de setembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações

Ao final do voto proferido pelo Relator Ministro Dias Toffoli na já citada ADI 5.659²⁴, mencionou-se expressamente que a validade do referido Convênio ICMS n. 106/2017 seria avaliada por ocasião do julgamento da ADI 5.958, de Relatoria da Ministra Cármen Lúcia.

O objetivo de tal ADI 5.958/DF era exatamente confirmar a (in)constitucionalidade do Convênio ICMS n. 106/2017, à luz das normas constitucionais frente à legislação do ICMS, para afastar qualquer possível incidência do ICMS sobre operações com bens digitais.

Ato contínuo, em 08.03.2021, a referida Relatora da ADI 5.958/DF²⁵, a Ministra Cármen Lúcia, julgou a ação prejudicada, tendo em vista o julgamento da também mencionada ADI 5.659/MG, por entender que a questão de mérito relativa à tributação dessas operações teria sido resolvida no julgamento dessa ação em que se discutiu a incidência tributária sobre *softwares*.

O fato é que, em nenhum momento, no julgamento da ADI 5.659 pelo STF que, de fato, possui efeitos *erga omnes* e vinculantes, nos termos do § 1º do art. 102 da Constituição Federal, o Ministro Relator Dias Toffoli se manifestou pela perda da eficácia do Convênio ICMS n. 106/2017, como afirmado pela Ministra Relatora da ADI 5.958.

A respeito da validade, vigência, eficácia e força jurídica das normas e do ordenamento jurídico, Tercio Sampaio Ferraz Júnior²⁶ também é preciso, ao expor que “uma norma pode ser válida sem ser vigente, embora a norma vigente seja sempre válida”.

Sobre esse ponto, em uma de suas obras, Paulo de Barros Carvalho abordou três aspectos distintos da ineficácia técnica da norma, quais sejam, (i) ineficácia técnica sintática; (ii) ineficácia técnica semântica; e (iii) ineficácia técnica pragmática²⁷.

Especificamente sobre a ineficácia técnica sintática citada no item “i” acima, ela ocorre quando a norma é impedida de produzir seus efeitos em decorrência de dois fenômenos: (i) existir na ordem jurídica uma outra norma que impede a

com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final.

24. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5.659/MG. Requerente: Confederação Nacional de Serviços (CNS). Intimado: Presidente da República. Rel. Min. Dias Toffoli, j. 29.10.2020.
25. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5.958/DF. Requerente: Brasscom (Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação). Intimado: Presidente do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 08.03.2021, **DJe** 09.03.2021.
26. FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao estado do direito**: técnica, decisão, dominação. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 159-160.
27. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 56.

sua incidência; ou (ii) ausência de outras normas ou regras regulamentadoras ou complementares de igual ou inferior hierarquia.

Parece-nos, portanto, que o Convênio ICMS n. 106/2017 continua vigente e eficaz, produzindo os seus efeitos no mundo jurídico. Independentemente disso, parece que a transmissão, distribuição e transferência de dados, permitida no inciso X do art. 5º da LGPD, objeto do presente estudo, mediante a cessão do seu direito de uso, não possibilitaria a incidência do ICMS, em razão da ainda não superada definição do conceito de mercadoria corpórea, estabelecida pelo STF.

Por outro lado, nos parece também impossibilitada a exigência do ICMS, pelo fato de que os dados transferidos a título oneroso para outra pessoa jurídica não serão consumidos, mas, sim, objeto de simples utilização, inclusive porque os respectivos titulares desses dados poderão revogar o consentimento antes manifestado pela transferência de tais dados, considerando a própria jurisprudência do STF sobre esse assunto.

Ou seja, apesar da existência de um componente patrimonial relativo aos dados pessoais, que pode ser objeto de cessão de uso a terceiro, por contrato oneroso, a sua comercialização não implicará a transferência de titularidade desses bens, na medida em que, como se viu, são eles protegidos em caráter personalíssimo, não importando na transferência de sua titularidade e impossibilitando, por esse motivo, a ocorrência da operação de circulação de mercadoria, exigida para fins da incidência tributária pelo ICMS.

4 ISS

A materialidade da incidência do ISS está insculpida no inciso III do art. 156 da CF, que atribuiu competência aos Municípios para instituição de imposto na prestação de serviços de qualquer natureza, definidos na Lei Complementar n. 116/2003.

Para o presente artigo, importa-nos a análise do subitem 17.01 da lista anexa à LC 116/2003, que prevê a incidência do ISS relativamente à atividade de "[...] fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares"²⁸.

De longa data, a doutrina e a jurisprudência têm se posicionado no sentido de que, embora o texto constitucional tenha atribuído aos Municípios a competência para tributar os serviços de qualquer natureza (ISS), tais atividades,

28. "17.01 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares."

também em consonância com a própria Constituição Federal, para que sejam tributáveis pelo referido imposto, além de consistirem na prestação de serviço não compreendido na competência tributária dos Estados e Distrito Federal, devem estar previstas em lei complementar e reunir as características de um negócio jurídico envolvendo uma obrigação de "fazer", e não uma obrigação de "dar".

Como se sabe, o conceito de serviço baseado na dicotomia existente em obrigações de "dar" e de "fazer" encontra fundamento na doutrina civilista, à luz das definições do Código Civil de 2002, nos arts. 233 a 246 (obrigações de dar coisa certa) e 247 a 249 (obrigações de fazer).

Em 2001, antes mesmo da edição da Lei Complementar n. 116/2003 (que dispõe sobre o ISS em âmbito nacional), quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 116.121-3/SP²⁹, o STF posicionou-se pela inconstitucionalidade da exigência desse imposto sobre a atividade de "locação de bens móveis", por configurar obrigação de "dar", consistente na entrega de bem locado e não propriamente em obrigação de "fazer" do qual decorre um esforço humano em favor de terceiro, definindo um conceito inflexível de prestação de serviços tributáveis pelo ISS.

Apesar de tal entendimento ter sido reiterado ao longo dos anos, o próprio STF, em 2009, quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 592.905/SC, em que se discutia a incidência do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil (*leasing*), relativizou, pela primeira vez, a possibilidade de incidência desse imposto também em relação a obrigações de "dar", com a ressalva de que tais atividades estavam essencialmente ligadas também a um "fazer" indissociável.

Naquele julgamento do RE 592.905/SC³⁰, o STF permitiu a incidência do ISSQN nas operações de *leasing* financeiro e *leaseback*, sinalizando a interpretação de que o conceito constitucional de serviços tem um sentido mais amplo que o da obrigação de fazer, anteriormente delimitado pela própria Corte Suprema.

Por outro lado, em 2010, o mesmo STF aprovou a edição da Súmula Vinculante n. 31³¹, confirmando que é "inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre locação de bens móveis".

O posicionamento jurisprudencial parecia, até então, pacificado no sentido da incidência do ISS apenas em relação às atividades que reuniriam as

29. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 116.121/SP. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes Ltda. Recorrida: Prefeitura Municipal de Santos/SP. Rel. Min. Octavio Gallotti. Tribunal Pleno, j. 11.10.2000, **DJ** 25.05.2001.

30. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 592.905/SC. Recorrente: HSBC Investment Bank Brasil S/A – Banco de Investimento. Recorrido: Prefeitura Municipal de Caçador. Rel. Min. Eros Grau, j. 02.12.2009, **DJ** 05.03.2010.

31. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante n. 31, j. 04.02.2010.

características de uma obrigação de “fazer”. Entretanto, tal posicionamento, que já havia sido estremecido em 22.02.2011, no julgamento do Agravo Regimental na Reclamação n. 8.623/RJ³², quando o STF surpreendentemente entendeu pela possibilidade de incidência desse imposto nas atividades de cessão de direito de uso de marca, voltou a ficar em xeque, com a decisão proferida pela Corte Suprema em 2019, no RE 651.703.

Em tal julgamento do RE 651.703³³, o STF definiu a constitucionalidade da exigência desse imposto sobre atividades realizadas pelas operadoras de planos de saúde, ampliando o conceito segundo o qual o ISS incidiria sobre todos os produtos da atividade econômica não enquadrados como bens materiais, desde que sua tributação estivesse prevista na lista anexa à LC 116/2003, e não mais apenas em relação às atividades que reunissem as características de uma obrigações de “fazer” propriamente dita, passando a admitir um conceito elástico de prestação de serviços, pautado na dicotomia entre bens e serviços fruto da atividade econômica.

Observe-se, ainda, que nesse julgamento, o STF passou a admitir a incidência do ISS sobre contratos classificados como mistos ou complexos, *i.e.*, que envolvam uma gama de atividades indissociáveis entre prestação de serviços e outras obrigações de dar, nos termos do voto do Ministro Luís Roberto Barroso.

Diante do avanço tecnológico e da evolução das relações de consumo, muito se tem discutido sobre a adoção de um conceito econômico de serviço, em que o ISS assumiria um caráter residual da competência tributária, alcançando aquelas prestações de serviços não tributáveis pelo ICMS (serviços de comunicação e de transporte interestadual ou intermunicipal) ou pelo IOF (serviços financeiros). É o que defende Alberto Macedo³⁴.

Essa linha de raciocínio também levou em consideração o próprio julgamento do STF no referido julgamento do RE 651.703, em que se definiu pela incidência do ISS sobre as atividades realizadas pelas operadoras de planos de saúde.

Contudo, o próprio STF, ao julgar a incidência do ISS em contratos complexos, voltou a fundamentar o seu entendimento sobre a correta tributação desse

32. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Rcl 8623 AgR/RJ. Agravante: White Martins Investimentos Ltda. Agravado: Município do Rio de Janeiro. Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 22.02.2011, **DJ** 10.03.2011.

33. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 651703/PR. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon Ltda. Recorrida: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon. Rel. Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno, j. 29.09.2016, **DJe** 26.04.2017.

34. MACEDO, Alberto. ISS: o conceito econômico de serviços já foi juridicizado há tempos também pelo direito privado. In: VV.AA. **XII Congresso Nacional de Estudos Tributários**: direito tributário e os novos horizontes do processo. São Paulo: Noeses, 2015. p. 71-79.

imposto com base na dicotomia civilista dos conceitos de "fazer" e obrigação de "dar".

Esse foi novamente o posicionamento da Corte Suprema, ao entender pela constitucionalidade da tributação do ISS, com base na definição civilista de serviço, nos julgamentos envolvendo (i) contratos de franquia empresarial (especialmente licença de marca) e outros serviços indissociáveis (STF, RE 603.136, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tema 300), e (ii) contratos de compartilhamento de infraestrutura (ADI 3.142, j. em 05.08.2020).

Mais recentemente, o STF abordou, no Tema 590 com repercussão geral reconhecida, a incidência de ISS em operações com *softwares*, em que se discute a "incidência de ISS sobre contratos de licenciamento ou de cessão de programas de computador (*software*) desenvolvidos para clientes de forma personalizada", fundamentando o seu entendimento na decisão proferida pela Corte Suprema quando do julgamento das ADIs 5.659 e 1.945.

O acórdão proferido no *leading case* RE 688.223, foi publicado no dia 03.03.2022, cujos efeitos foram modulados a partir dessa data, tendo o STF firmado a tese de que "é constitucional a incidência do ISS no licenciamento ou na cessão de direito de uso de programas de computação desenvolvidos para clientes de forma personalizada, nos termos do subitem 1.05 da lista anexa à LC n. 116/03".

De acordo com o voto proferido pelo Ministro Alexandre de Moraes, o STF teria, por ocasião do julgamento do referido RE 651.703 (incidência do ISS sobre as atividades de operadoras de planos de saúde), consolidado o entendimento de que o Direito Constitucional adota conceitos próprios, não utilizando as premissas dadas pelo Direito Privado, afastando a vinculação entre o termo "serviço" e a obrigação de "fazer" disposta no Código Civil.

Portanto, o STF caminhou, no julgamento do referido Tema 590, para uma evolução quanto à conceituação do termo "prestação de serviço", reconhecendo a incidência da tributação do ISS sobre cessão de direitos.

Independentemente disso, considerando o contexto histórico jurisprudencial do próprio STF, não nos parece ainda superada a dicotomia da definição do conceito constitucional de serviço voltado a obrigações de "dar" ou de "fazer" que sujeitariam determinada atividade à incidência do ISS, de modo que a transferência remunerada de dados de terceiros poderia, ou não, ser tributada por esse imposto.

É possível, inclusive, que tenhamos novos contornos dessa discussão quando a Corte Suprema julgar o Tema 1.210 da Repercussão Geral, envolvendo a incidência desse imposto na cessão de direito de uso de marca (RE 1.348.288), mas o cenário ainda é de indefinição.

Sobre esse aspecto, vale destacar recente posicionamento do órgão consultivo da Prefeitura do Município de São Paulo, ao proferir a Solução de Consulta SF/DEJUG n. 8/2019³⁵, em que definiu o enquadramento de serviço realizado por empresa que desempenhava a atividade de reconhecimento de autenticidade de pessoas por meio de biometria facial, no referido subitem 17.01 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003.

Ou seja, antes mesmo da definição do STF no julgamento do Tema 590, o entendimento da consultoria tributária do Município paulistano já defendia a tributação pelo ISS relativamente à cessão de direito de uso de programas de computação, posicionamento esse que, de certa maneira, ficou fortalecido com a já referida definição da Corte Suprema.

Contudo, não é possível afirmar que tal premissa seja automaticamente aplicável aos casos objeto do presente estudo, em que os titulares da informação são quem fornece os seus dados, a qualquer título e sem nenhuma contraprestação financeira, para determinados segmentos de atividade econômica, que, por opção, os transferem a terceiros, mediante remuneração.

O fato é que, como se mencionou anteriormente, os dados pessoais são protegidos em nossa legislação como direitos personalíssimos, que não permitem a transmissão da sua titularidade em caráter definitivo. A exigência do ISS sobre essas transferências também se assemelha às discussões envolvendo a incidência desse mesmo imposto na cessão do direito de exploração econômica de imagem, que tem sido afastada pelo Poder Judiciário.

Considerando principalmente que a comercialização e a transferência desses dados não consistem em uma obrigação de fazer, bem como que a jurisprudência do próprio STF e a doutrina, como se viu anteriormente, têm adotado o conceito civilista de prestação de serviço para fins da verificação da correta incidência tributária do ISS, entendemos ainda pela impossibilidade da exigência desse imposto em tais situações.

Não nos parece possível a adoção de uma definição econômica mediante a aplicação de um conceito residual de serviços como introduzido anteriormente, levando-se em conta que, para fins de materialidade do ISS, não se deve levar em consideração apenas o serviço em si, mas sim a prestação desse serviço como um todo, exigindo-se a existência de um fazer para a incidência tributária de tal imposto.

Assim, tendo em vista também a rigidez do nosso sistema tributário nacional, nos parece que eventual reforma tributária poderia solucionar essa discussão,

35. Solução de Consulta SF/DEJUG n. 8, de 24 de abril de 2019.

ao adotar uma conceituação mais moderna de tributação sobre o consumo, tal como a instituição de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) ou Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que tem sido objeto de discussão em nossas câmaras legislativas.

Há diversos países localizados na União Europeia que têm instituído a tributação da transferência remunerada de dados por meio dos denominados "Digital Services Tax" (DST)³⁶, que mais se aproximariam do nosso ISS.

Na Itália, por exemplo, foi implementada, desde janeiro de 2020, a incidência de DST na transmissão de dados do usuário gerados a partir do uso de uma interface digital, tributada à alíquota de 3%, introduzida como parte da Lei Orçamentária Italiana de 2019 e depois alterada pela Lei Orçamentária Italiana de 2020.

Também há discussão de implementação de imposto de natureza similar (DST) na Bélgica, que permite a introdução relativamente à venda de dados de usuários. De todo modo, esse país aguarda solução global para instituição de tal tributo.

Na Espanha, já vigora, desde janeiro de 2021, a exigência de DST nas vendas de dados de usuários, referente à aplicação do percentual de 3% sobre as receitas de serviços relacionadas a, dentre outros, dados transmitidos por empresas com faturamento mundial de € 750 milhões ou mais, e € 3 milhões em certas receitas de serviços digitais estão sujeitos ao imposto³⁷.

Independentemente disso, diante de tal cenário de incerteza, considerando ser um ativo intangível com potencial valor econômico, os dados pessoais deverão ser contabilizados considerando-se o Pronunciamento Técnico CPC 04, que tem correlação com as Normas Internacionais de Contabilidade (IAS 38), fazendo parte do ativo não circulante das pessoas jurídicas na estrutura do Balanço Patrimonial.

Na contabilização da receita decorrente da alienação ou transferência desses dados, potencialmente considerada como uma prestação de serviços – sem se afastar a possibilidade de discussão a respeito de tal incidência –, o prestador do serviço deverá efetuar lançamentos contábeis nos termos do CPC 47 (IFRS 15).

36. WORCMAN, Lisa; CUBAS, Renata Correia. **Tributação da economia digital**. 2. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2020. p. 47-49.

37. Disponível em: <<https://ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/SpainDSTSection-301Report.pdf>>. Acesso em: 14 abr. 2022.

5 CONCLUSÃO

Diante do quanto exposto, nos parece impossibilitada a exigência do ICMS sobre as operações analisadas no presente estudo, pelo fato de que os dados transferidos a título oneroso para outra pessoa jurídica não serão consumidos, mas, sim, objeto de simples utilização, inclusive porque os respectivos titulares desses dados poderão revogar o consentimento antes manifestado pela transferência de tais dados.

Como se demonstrou, independentemente da eficácia e vigência do Convênio ICMS n. 106/2017, que nos parece continuar produzindo efeitos, mas também porque os dados não se enquadram no conceito de mercadoria que a melhor doutrina e a jurisprudência pátria defendem como suscetíveis à incidência do referido imposto, tais como a sua caracterização como bens corpóreos sujeitos à mercancia.

Ainda, apesar da possibilidade de transferência e cessão onerosa dos dados pessoais a terceiro, a sua comercialização não implicará a transferência de titularidade desses bens, na medida em que, como se viu, são eles protegidos pela nossa legislação em caráter personalíssimo, não importando na transferência de sua titularidade e impossibilitando, por esse motivo, a ocorrência da operação de circulação de mercadoria, exigida para fins da incidência tributária pelo ICMS.

Por outro lado, apesar de haver discussão doutrinária e jurisprudencial a respeito de um conceito constitucional de serviços, baseado na dicotomia existente entre obrigações de "dar" e de "fazer", não há, ainda, um consenso sobre a efetiva possibilidade da exigência do ISS na cessão de dados mediante a sua transferência, processamento e transmissão, nos termos da legislação de regência.

Apesar disso, é relevante destacar que a própria Lei Complementar n. 116/2003 prevê, no subitem 17.01 da lista de serviços a ela anexa, a incidência do ISS sobre "o fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares".

É fato que o STF caminhou (ou voltou um passo atrás), no julgamento do referido Tema 590, para uma evolução quanto à conceituação do termo "prestação de serviço", reconhecendo a incidência da tributação do ISS sobre cessão de direitos.

Contudo, considerando o contexto histórico jurisprudencial do próprio STF, não nos parece ainda superada a dicotomia da definição do conceito de serviço baseado na doutrina civilista, que sujeitaria determinada atividade à materialidade e à incidência do ISS.

Diante da conceituação constitucional de serviço, não nos parece possível a adoção de uma definição econômica que permitiria a incidência do ISS de

maneira residual sobre a circulação de bens imateriais, como sustentado por parte da doutrina e da jurisprudência, afastando-se também por esse motivo a incidência tributária do ISS em tais transferências.

Como se viu, os dados pessoais são protegidos em nossa legislação como direitos personalíssimos, que não permitem a transmissão da sua titularidade em caráter definitivo. A sua comercialização, mediante a autorização do direito de uso, não consistiria em uma obrigação de fazer, afastando-se a exigência desse imposto.

É fato que a evolução da tecnologia e a rigidez de nosso sistema tributário nacional são incompatíveis, de modo que eventual reforma tributária poderia solucionar essa discussão, ao adotar uma conceituação mais moderna de tributação sobre o consumo, tal como a instituição de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) ou Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que tem sido objeto de discussão em nossas câmaras legislativas.

A esse respeito, como se viu, diversos países localizados na União Europeia têm instituído a tributação da transferência remunerada de dados por meio dos denominados "Digital Services Tax" (DST), que mais se aproximariam do nosso ISS.

Independentemente disso, é certo que, em nosso país, não há ainda qualquer segurança jurídica para fins de definição da correta incidência tributária na transferência, processamento e transmissão de dados, mediante a cessão/autorização do uso de dados pessoais, o que reforça a nossa conclusão de que a dicotomia da separação existente no nosso atual ordenamento jurídico tributário entre serviço e mercadoria está ultrapassada – principalmente no que diz respeito às novas tecnologias e aos avanços tecnológicos da economia digital –, justificando a intensificação dos debates sobre uma reforma tributária estrutural.

6 REFERÊNCIAS

AMARAL, Francisco. **Direito civil**: introdução. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

BIONI, Bruno Ricardo. **Proteção de dados pessoais**: a função e os limites do consentimento. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. *E-book*.

BRASIL. Lei n. 12.965, de 23 de abril de 2014. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 24 abr. 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12965.htm>. Acesso em: 21 mar. 2022.

BRASIL. Lei n. 13.709, de 14 de agosto de 2018. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 15 ago. 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm>. Acesso em: 21 mar. 2022.

BRASIL. Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 18 nov. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 21 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na ADI 6.387. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB). Intimado: Presidente da República. Rel. Min. Rosa Weber, j. 07.05.2020, **DJ** 12.11.2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 166. Primeira Seção, j. 14.08.1996, **DJ** 23.08.1996, p. 29.382.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 267.599/MG. Recorrente: LAFARGE BRASIL S/A. Recorrida: Estado de Minas Gerais. Rel. Min. Ellen Gracie. Tribunal Pleno, j. 06.04.2010, **DJ** 30.04.2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADC 49. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Norte. Intimado: Congresso Nacional. Rel. Min. Edson Fachin, j. 19.04.2021, **DJ** 04.05.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1.945/MT. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro (PMDB). Requerido: Governador do Estado de Mato Grosso. Rel. Min. Ministro Octávio Gallotti. Red. do Acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.05.2010.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5.659/MG. Requerente: Confederação Nacional de Serviços (CNS). Intimado: Presidente da República. Rel. Ministro Dias Toffoli, j. 29.10.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5.958/DF. Requerente: Brasscom – Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação. Intimado: Presidente do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 08.03.2021, **DJe** 09.03.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n 116.121/SP. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes Ltda. Recorrida: Prefeitura Municipal de Santos/SP. Rel. Min. Octavio Gallotti. Tribunal Pleno, j. 11.10.2000, **DJ** 25.05.2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 176.626/SP. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Munps Processamento de Dados Ltda. Relator Min. Sepúlveda Pertence. Primeira Turma, Primeira Turma, j. 10.11.1998, **DJ** 11.12.1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 330.817/RJ. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Elfez Edição Comércio e Serviços Ltda. Relator Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno, j. 08.03.2017, **DJ** 05.03.2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 592.905/SC. Recorrente: HSBC Investment Bank Brasil S/A – Banco de Investimento. Recorrido: Prefeitura Municipal de Caçador. Rel. Min. Eros Grau, j. 02.12.2009, **DJ** 05.03.2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante n. 31, j. 04.02.2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Rcl 8623 AgR/RJ. Agravante: White Martins Investimentos Ltda. Agravado: Município do Rio de Janeiro. Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 22.02.2011, **DJ** 10.03.2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 651703/PR. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon Ltda. Recorrida: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon. Rel. Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno, j. 29.09.2016, **DJe** 26.04.2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, n. 3, p. 331, 1978.

DONEDA, Danilo. A proteção dos dados pessoais como um direito fundamental. **Espaço Jurídico Journal of Law [EJLL]**, v. 12, n. 2, p. 91-108, 2011.

DONEDA, Danilo. **Da privacidade à proteção de dados pessoais**: elementos da formação da lei geral de proteção de dados. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

EU. **Regulation (EU) 2016/679**. Disponível em: <<https://gdpr-info.eu/>>. Acesso em: 21 mar. 2022.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MACEDO, Alberto. ISS: o conceito econômico de serviços já foi juridicizado há tempos também pelo direito privado. In: VV.AA. **XII Congresso Nacional de Estudos Tributários**: direito tributário e os novos horizontes do processo. São Paulo: Noeses, 2015.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS**: teoria e prática. 15. ed. São Paulo: Dialética, 2020.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código Civil comentado**. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

OECD. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**. Action 1: 2015 Final Report. OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>>. Acesso em: 14 abr. 2022.

OECD. **Electronic Commerce**: taxation framework conditions. Paris: OECD Publishing, 1998. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>>. Acesso em: 14 abr. 2022.

THE ECONOMIST. The world's most valuable resource is no longer oil, but data. 6 May 2017. Disponível em: <<https://www.economist.com/leaders/2017/05/06/the-worlds-most-valuable-resource-is-no-longer-oil-but-data>>. Acesso em: 14 abr. 2022.

WORCMAN, Lisa; CUBAS, Renata Correia. **Tributação da economia digital**. 2. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2020.