



PROPOSTAS DE INSTITUIÇÃO DO *DIGITAL SERVICES TAX* E O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

Thiago Holanda González¹,
Celso de Barros Correia Neto²,
Luiz Alberto Gurgel de Faria³

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo investigar se e de que forma os projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional voltados à instituição de um *Digital Services Tax* no Brasil enfrentam problemas do federalismo fiscal no Brasil. A análise enfoca quatro projetos de lei na Câmara dos Deputados (PL 2.358/2020, PL 640/2021, PLP 218/2020 e PLP 241/2020) e um projeto no Senado Federal (PLP 131/2020). O exame crítico das justificativas e dos dispositivos dos projetos aponta que a espécie tributária adotada é a contribuição (CIDE ou contribuição social), incidente sobre serviços digitais enumerados nos projetos (publicidade, coleta e tratamento de dados, intermediação e/ou pagamentos), de competência federal. Quanto à repartição das receitas, constatou-se que nenhum dos projetos de lei prevê a repartição do produto da arrecadação com Estados e Municípios. Concluiu-se que os projetos de lei até então propostos com o objetivo de criar um tributo sobre serviços digitais no Brasil não se ocupam dos impactos federativos da digitalização da economia e podem aprofundar o movimento de centralização fiscal pós-1988 identificado na literatura do federalismo fiscal brasileiro.

PALAVRAS-CHAVE: *Digital Services Tax*; economia digital; federalismo fiscal.

PROPOSALS FOR A DIGITAL SERVICES TAX AND BRAZILIAN FISCAL FEDERALISM

ABSTRACT

The purpose of this article is to investigate whether and how the bills currently before the National Congress aimed at establishing a Digital Services Tax in Brazil respond to problems of fiscal federalism in Brazil. The analysis focuses on four bills were located in the Chamber of Deputies (PL 2.358/2020, PL 640/2021, PLP 218/2020 and PLP 241/2020) and one bill in the Federal Senate (PLP 131/2020). A critical examination of the bills' justifications and provisions shows that the type of tax adopted is a contribution (CIDE or social contribution), levied on digital services listed in the projects (advertising, data collection and processing, intermediation and/or payments), which fall under federal competence. With regard to the distribution

¹ Doutorando em Direito pela Universidade de Brasília (UnB). Mestre em Direito Constitucional pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Graduado em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Procurador do Estado do Rio Grande do Sul.

² Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Graduado em Direito pela Universidade Federal de Alagoas (UFAL). Consultor Legislativo da Câmara dos Deputados. Professor do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Advogado.

³ Doutor e Mestre em Direito Público pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Graduado pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Professor da Universidade de Brasília (UnB), do Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD) do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP) e do PPGD da Universidade Nove de Julho (UNINOVE). Ministro do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

of revenue, it was found that none of the bills provides for the distribution of the proceeds with states and municipalities. It was concluded that the bills proposed so far with the aim of creating a tax on digital services in Brazil do not address the federal impacts of the digitalization of the economy and could deepen the post-1988 fiscal centralization movement identified in the literature.

KEYWORDS: *Digital Services Tax; digital economy; fiscal federalism.*

INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por objetivo investigar se e de que forma os projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional voltados à instituição de um *Digital Services Tax* (DST) no Brasil respondem aos desafios federativos da digitalização da economia. Trata-se de tema atual e relevante, uma vez que a velocidade e a profundidade das transformações no modo de fazer negócios impactam as bases tributárias tradicionais, como a renda e o consumo. Para captar as novas manifestações de riqueza, têm sido propostas alterações no sistema tributário, as quais devem procurar manter as competências dos entes federativos e um modelo de repartição de receitas tributárias capazes de preservar sua autonomia fiscal.

O artigo divide-se em três seções. Na primeira delas, examinam-se os elementos constitutivos da autonomia fiscal dos entes federativos, bem como o movimento de centralização fiscal observado sob a égide da Constituição Federal de 1988. Discute-se ainda de que modo a digitalização da economia produz impactos no federalismo fiscal brasileiro. Na segunda seção, a partir de revisão bibliográfica, examinam-se as características dos DSTs e a experiência internacional quanto à instituição do tributo. A última seção identifica projetos de lei voltados à instituição de um tributo sobre serviços digitais no Brasil e discute se e de que forma tais proposições dialogam com o federalismo fiscal brasileiro. Nessa seção, além da revisão bibliográfica, a pesquisa também se utilizou da formulação de consultas à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal com base na Lei de Acesso à Informação (LAI).

O objetivo do trabalho é oferecer uma visão ampla e atualizada sobre o estado do debate no Brasil a respeito da instituição de novos tributos específicos sobre serviços digitais, notadamente diante de alguns dos principais desafios impostos pela digitalização à Federação brasileira.

1. FEDERALISMO FISCAL E ECONOMIA DIGITAL: UMA APROXIMAÇÃO NECESSÁRIA

O federalismo é aqui tomado como um conjunto de instituições políticas que dão forma à coexistência de dois princípios: autogoverno e governo compartilhado. Nesse sentido, a Federação é uma forma de organização política, constitucionalmente estabelecida, que se baseia na distribuição territorial de poder e autoridade entre diferentes níveis de governo, de modo que o governo nacional e os subnacionais agem com autonomia dentro do seu círculo de atribuições. As relações intergovernamentais assumem formas peculiares “*constitutivoamente competitivas e cooperativas*, e necessariamente caracterizadas tanto pelo conflito de poder, como pela negociação entre as esferas de governo” (ALMEIDA, 2001, p. 14).

Conquanto os Estados federais sejam fruto de processos históricos diferentes, que denotam múltiplos arranjos institucionais possíveis (HORTA, 1985, p. 7), a literatura jurídica aponta algumas características básicas do Estado federal. Para Dallari (1994, p. 218-219), são elementos definidores dessa forma de organização estatal⁴: (i) nascimento de um novo Estado, com perda dessa condição por aqueles que aderirem à Federação; (ii) base jurídica constitucional; (iii) inexistência do direito de secessão; (iv) soberania do Estado federal; (v) atribuições da União e das unidades federadas fixadas na Constituição, por meio de um sistema de distribuição de competências; (vi) atribuição de renda própria a cada esfera de competências; (vii) poder político compartilhado entre a União e as unidades federadas; (viii) vínculo de cidadania formado com o Estado federal.

Como se pode perceber, a atribuição de receitas e de competências tributárias é apontada pelos autores como uma das características fundamentais da forma federativa de Estado. Isso significa que a Constituição, documento político-jurídico que cria o Estado federal e define o seu modo de funcionamento, deve estabelecer, em alguma medida, receitas e competências tributárias aos entes federativos. Nesse quadro, a autonomia financeira é um verdadeiro pressuposto para o exercício da autonomia política, uma vez que, para a tomada de decisões quanto à prestação de serviços públicos e para a execução da agenda de governo, é imprescindível o controle sobre as fontes de receita que comporão o orçamento público. Em outras palavras, a autonomia dos governos para tomar decisões decorre em boa parte do respectivo nível de autoridade efetiva sobre recursos tributários e fiscais, como explica Marta Arretche (2005, p. 71).

O acesso aos recursos oriundos da arrecadação tributária pode se dar de maneiras distintas. Antônio Roberto Sampaio Dória (1972, p. 18-22) desenvolve uma sistematização que divide a discriminação de rendas tributárias em dois grandes grupos: discriminação pela fonte (originária) e discriminação pelo produto (derivada). No primeiro caso, a competência tributária é atribuída pela Constituição diretamente ao ente federativo; no segundo, o ente federativo recebe parcela da arrecadação decorrente de tributo cuja competência é designada a outro ente pela Constituição.

A discriminação pela fonte toma forma na divisão de competência tributária, que pode ser privativa, residual ou comum. Na competência privativa, a Constituição elenca os impostos que caberão a cada nível de governo, distribuindo verticalmente a matéria tributável entre União, Estados e Municípios, e horizontalmente a apenas uma de duas ou mais entidades de mesmo nível, ligadas territorialmente a idêntica matéria objeto de tributação (DÓRIA, 1972, p. 20). A competência residual caracteriza-se pela possibilidade de criação de outros tributos que não os expressamente elencados no texto constitucional, seja em regime de exclusividade, seja de modo concorrente. A competência comum, por seu turno, diz respeito a espécies tributárias que incidem a partir de atividades estatais, de sorte que o ente que detém a competência para o exercício da atividade possui a competência tributária.

⁴ Caminham no mesmo sentido as características do Estado federal identificadas por Horta (1981, p. 13-14) e por Velloso (1992, p. 49).

A discriminação de rendas tributárias pelo produto pode ser vinculada e obrigatória, quando decorre de comando constitucional, ou não vinculada e facultativa, nos casos em que deriva de espontânea deliberação do nível de governo concedente (DÓRIA, 1972, p. 21). A discriminação vinculada pode ocorrer de duas formas: (i) a participação na arrecadação, hipótese em que ao beneficiário é assegurada parcela de uma receita fiscal específica (em regra um percentual sobre a arrecadação), a qual pode ser coletada ou retida pelo próprio destinatário ou transferida pelo ente competente para a instituição do tributo e (ii) a participação em fundos, os quais são compostos por receitas tributárias que são posteriormente distribuídas aos entes beneficiários, conforme critérios previamente estabelecidos (MOREIRA, 2019, p. 207). Já a discriminação não vinculada é motivada por considerações de solidariedade federativa, seja em caráter institucionalizado, para suporte a unidades federativas que carecem de maior desenvolvimento econômico e social, seja de forma intermitente, para atender a calamidades ou emergências (DÓRIA, 1972, p. 21-22).

Como observa Celso de Barros Correia Neto (2010, p. 209-213), sob o ponto de vista jurídico, a partilha da arrecadação tributária confere aos beneficiários o direito às receitas, ainda que sua arrecadação dependa do exercício da competência tributária por outro ente federado. Disso decorre sua relação com a autonomia fiscal. Explica o autor que os mecanismos de repasse de recursos – transferências intergovernamentais – cumprem objetivos distintos, tais quais a correção de externalidades, o equilíbrio fiscal vertical e a garantia de um fornecimento mínimos de bens e serviços.

1.1 FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

O federalismo fiscal brasileiro conviveu com movimentos de centralização e de descentralização no correr das décadas. Tal dinâmica relaciona-se com fatores políticos e econômicos. Crises econômicas fizeram com que se sobressaísse a função de estabilização macroeconômica da tributação, exercida preferencialmente pelo governo central (OATES, 1999, p. 1.121; SILVA, 2005, p. 120-126). Por outro lado, a redução da autonomia financeira dos entes subnacionais constituiu importante marca do regime militar, ao passo que a ampliação das competências tributárias e da repartição de receitas com Estados e Municípios foi traço significativo das opções do constituinte de 1988 (ABRUCIO, 1998, p. 64-108).

Sob a égide da Constituição de 1988, embora o texto constitucional original tenha desenhado um modelo de federalismo fiscal descentralizado, observou-se importante movimento de centralização nas décadas seguintes à promulgação da Constituição, em processo de inversão do quadro constitucional de partilha de recursos tributários asentado pela Constituinte. Ao se examinar a divisão das competências administrativas e fiscais entre os entes da Federação, é possível observar que a Constituição de 1988 procurou resgatar o federalismo cooperativo, de modo que cada ente pudesse cuidar de suas próprias atribuições e dispusesse de recursos para cumprir tais missões. Nada obstante, movimentos como os da guerra fiscal entre os Estados e o avanço da União sobre a arrecadação tributária estão, sem dúvida alguma, prejudicando a nossa Federação.

Em relação ao primeiro deles, como a maior parte do ICMS concentra-se no Estado de origem da operação, os entes estaduais passaram a conceder benefícios fiscais,

sem a devida autorização do CONFAZ⁵, como forma de estimular a instalação de setores produtivos em seus respectivos territórios. Como os benefícios tendem a ser replicados pelos demais Estados, o resultado é a perda do potencial arrecadatário do imposto. A reforma tributária do consumo promovida pela Emenda à Constituição nº 132/2023 trouxe importante resposta à guerra fiscal ao adotar o princípio do destino para o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) (GONZÁLEZ, 2024, p. 114-115). Nos termos do art. 156-A, §1º, VII, e §4º, II, CF/88, o IBS, que substituirá o ICMS e o ISS, será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino, cabendo ao Comitê Gestor do IBS distribuir o produto da arrecadação aos entes federativos de destino das operações que não tenham gerado creditamento. A medida tem potencial para arrefecer disputas federativas, pois reduz a relevância dos benefícios fiscais como forma de atração de empresas.

Acerca do avanço da União sobre a arrecadação, não se pode deixar de considerar a criação de várias contribuições sociais nos últimos anos, exatamente porque, diferentemente dos novos impostos, elas não participam da repartição das receitas tributárias (art. 157, II, CF/88), ficando toda a arrecadação com quem as instituiu – no caso, a União (FARIA, 2010, p. 186).

Com efeito, algumas alterações legislativas são ilustrativas do movimento de reversão das perdas de receita decorrentes do texto constitucional original. A primeira delas, renove-se, é a ampliação do uso pela União de tributos de espécie contribuições, especialmente as da subespécie sociais, para incremento da arrecadação federal, como estratégia para escapar às regras constitucionais de partilha da arrecadação aplicáveis aos impostos (MACHADO SEGUNDO, 2005, p. 119-123; RIBEIRO, 2018, p. 355; VARSANO, 1996, p. 17). O aumento da arrecadação dessa fonte veio acompanhado do progressivo desinteresse na exploração, pela União, de impostos sujeitos à repartição com Estados e Municípios (OLIVEIRA, 2020, p. 226), e das diferentes alterações constitucionais voltadas à desvinculação de parte dos impostos federais do sistema de repartição de receitas tributárias com Estados e Municípios, por meio do Fundo Social de Emergência (FSE), do Fundo de Estabilização Fiscal (FEF) e da Desvinculação de Receitas da União (DRU).

Também deve ser mencionando o processo de desoneração das exportações de bens primários e semielaborados, primeiramente, por meio da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e, depois, pela Emenda Constitucional nº 42/2003 (art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT). As mudanças tiveram importantes implicações para as fazendas estaduais, especialmente nos Estados-membros exportadores dessas mercadorias. A controvérsia federativa a respeito dos valores devidos aos Estados a título de compensação durou anos até o julgamento do Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 25, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes. Na decisão, o Tribunal reconheceu a omissão legislativa quanto à edição da lei complementar prevista no art. 91 do ADCT, para o fim de

⁵ Vale lembrar o teor do art. 155, §2º, XII, “g”, CF/88, segundo o qual a lei complementar regulará a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS serão concedidos e revogados. O dispositivo é integrado pela Lei Complementar nº 24/75, que, em seu art. 2º, §2º, estabelece que a concessão de benefícios fiscais dependerá de decisão unânime dos Estados representados em reunião para a qual tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal.

compensar as perdas decorrentes da desoneração promovida pela emenda (BRASIL, 2017)⁶.

Juntas, essas alterações constitucionais e medidas legislativas apontam no sentido de centralização das receitas em favor da União, invertendo, portanto, o quadro de partilha que foi estruturado na Constituição federal de 1988, em sua redação originária.

1.2 FEDERALISMO FISCAL E DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA

Neste ponto da exposição, é importante destacar que a divisão de competências tributárias e a identificação das respectivas bases econômicas sobre as quais incidirão os tributos fazem-se sempre com lastro na realidade econômica vigente ao tempo de sua instituição. Se mudam a economia e a sociedade naturalmente o sistema tributário não ficará imune ao processo de transformação.

Vivemos hoje um movimento de rápida digitalização da economia com potencial de promover repercussões fiscais relevantes, inclusive na Federação brasileira. Klaus Schwab (2016, p. 13) sustenta que as recentes inovações são profundas a ponto de se identificar uma quarta revolução industrial, caracterizada pela velocidade (evolução em ritmo exponencial), pela amplitude e profundidade (mudança de paradigmas na economia, nos negócios, na sociedade e nos indivíduos) e pelo impacto sistêmico (transformação de países, de empresas, de indústrias e da sociedade). Correia Neto, Afonso e Fuck (2019, p. 149) observam que “as transformações em curso nas relações sociais e econômicas reclamam tributos diferentes e outras formas de cobrança, quer no nível interno, quer no nível internacional”. Para os autores, os sistemas tributários encontram dificuldades em dar conta dos desafios postos pela nova economia digital, sobretudo porque as bases, estabelecidas no início do século XX, caminham para tornarem-se rapidamente obsoletas.

Um exemplo claro de transformação das bases econômicas da tributação e da disputa federativa que esse tipo de mudança pode provocar pode ser encontrado no julgamento pelo Supremo Tribunal Federal da ADI 5.659/MG (BRASIL, 2021a), na qual se discutia a tributação incidente sobre operações com programa de computador (*software*). Na ação, a Corte entendeu que o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação submetem-se ao ISS, de competência municipal, descaracterizando tais serviços das operações de circulação de mercadoria sujeitas ao ICMS, tributo de competência dos Estados. A decisão engloba os chamados “*Software-as-a-Service (SaaS)*”, que se caracterizam pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores que permanecem *online* (na

⁶ A ADO nº 25 foi ajuizada pelo Governador do Estado do Pará com o objetivo de ver reconhecida a omissão do Congresso Nacional em editar a lei complementar de que tratava o art. 91 do ADCT (revogado pela EC 109/2021), voltada à compensação dos Estados pela instituição da imunidade tributária na exportação de produtos primários e semielaborados (EC 33/2001). Eis a ementa do julgado: “Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão. 2. Federalismo fiscal e partilha de recursos. 3. Desoneração das exportações e a Emenda Constitucional 42/2003. Medidas compensatórias. 4. Omissão inconstitucional. Violação do art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Edição de lei complementar. 5. Ação julgada procedente para declarar a mora do Congresso Nacional quanto à edição da Lei Complementar prevista no art. 91 do ADCT, fixando o prazo de 12 meses para que seja sanada a omissão. Após esse prazo, caberá ao Tribunal de Contas da União, enquanto não for editada a lei complementar: a) fixar o valor do montante total a ser transferido anualmente aos Estados-membros e ao Distrito Federal, considerando os critérios dispostos no art. 91 do ADCT; b) calcular o valor das quotas a que cada um deles fará jus, considerando os entendimentos entre os Estados-membros e o Distrito Federal realizados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ”.

nuvem) em tempo integral. Com a utilização de aplicativos e *streamings* que substituem utilidades anteriormente acessadas por circulação de mercadorias (CD ROMs, por exemplo) ou por serviços tradicionais de telecomunicações (v.g. TV por assinatura e linhas telefônicas), tem-se uma crescente migração de bases econômicas atribuídas aos entes estaduais para a esfera de competência tributária dos Municípios.

Os Estados federados têm desafios acentuados diante das transformações da economia digital e de suas implicações no que tange à erosão das bases tributárias. Em uma Federação, o desafio não é apenas de identificar, em cada base tributária, as oportunidades de adaptação à nova economia. Há de se acompanhar o potencial que cada base econômica sujeita à tributação demonstrará com o avanço da revolução digital, para que sejam adequadamente exploradas e distribuídas entre os entes federativos, por meio das competências tributárias e da repartição de receitas tributárias pelo produto.

Algumas iniciativas do Congresso Nacional procuram estabelecer um debate sobre a adequação do sistema tributário à economia digital. Antes de analisar as propostas legislativas de instituição de um *Digital Services Tax* no Brasil, buscando-se identificar se e de que forma os projetos respondem a implicações da economia digital no federalismo fiscal brasileiro, este artigo aborda as características dos DSTs e destaca a experiência internacional quanto à instituição do tributo. É disso que trata a próxima seção.

2. *DIGITAL SERVICES TAX*: CARACTERÍSTICAS E EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) vem discutindo, especialmente no âmbito do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting* – Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros), medidas de combate à evasão e à elisão fiscal por meio da transferência artificial de lucros para países com baixa tributação. Os desafios identificados no âmbito do BEPS são particularmente agravados no contexto da economia digital.

Ao endereçar o problema da erosão da tributação sobre a renda e da alocação dos direitos de tributação entre os países, as organizações internacionais, em especial a OCDE, têm assinalado que os principais desafios trazidos pela economia digital à tributação da renda podem ser agrupados em três categorias amplas. A primeira é a ausência de presença física do fornecedor no mercado consumidor que, combinado com o crescente papel dos efeitos de rede gerados pelas interações do consumidor, põe em dúvida os critérios usualmente adotados para a verificação do nexo entre a operação e a jurisdição à qual compete a tributação. A segunda, a massiva coleta de dados e as sofisticadas ferramentas de tratamento de informações, as quais suscitam questões relacionadas ao valor gerado por essas atividades e a como a tributação pode incidir sobre elas. E, em terceiro lugar, a maneira como o desenvolvimento de novos produtos digitais e de novas formas de entregar uma mesma utilidade trazem incertezas em relação à natureza dos pagamentos feitos no contexto dos negócios digitais e, consequentemente, ao tratamento tributário a ser conferido segundo as regras tradicionalmente incorporadas aos sistemas tributários e aos tratados internacionais (OECD, 2015, p. 99).

Embora esteja imbuída em construir soluções multilaterais para tais desafios, no âmbito do Quadro Inclusivo do BEPS⁷, a organização reconhece que muitos países adotaram medidas unilaterais, prevendo em seus sistemas tributários novas regras de definição de estabelecimento permanente, de retenção de imposto na fonte, de tributação de atividades intermediárias e de regimes tributários específicos para grandes multinacionais. Tais medidas visam a atender, em alguma extensão, à necessidade de se assegurar uma base tributária adequada em relação às atividades desempenhadas ou ligadas à jurisdição do mercado em que os bens e os serviços são fornecidos (OECD, 2018, p. 134). Explica Cui (2019, p. 70) que as soluções unilaterais consistem, geralmente, em tributos incidentes sobre receitas decorrentes de diversos serviços digitais, reunidos sob o rótulo de *Digital Services Tax (DST)*.

É bom lembrar que a instituição de tributos dessa natureza é expressamente combatida pelo Pilar 1, da Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia, aprovada por 139 jurisdições em 9 de junho de 2023, no Quadro Inclusivo sobre a Erosão da Base e Transferência de Lucros (IF) da OCDE/G20. Entre os consensos estabelecidos no bojo do Pilar 1, está previsto que:

A Convenção Multilateral (MLC) exigirá que todas as partes excluam todos os Impostos sobre Serviços Digitais e outras medidas similares relevantes com relação a todas as empresas, assim como se comprometam a não introduzir tais medidas no futuro. Nenhum Imposto sobre Serviços Digitais estabelecido recentemente ou outras medidas similares pertinentes será cobrado a qualquer empresa a partir de 8 de outubro de 2021 e até 31 de dezembro de 2023 ou até a entrada em vigor da Convenção Multilateral, o que ocorrer primeiro. A forma de remoção dos Impostos sobre Serviços Digitais existentes e outras medidas similares relevantes serão devidamente coordenadas. O Quadro Inclusivo indica informações de alguns membros no sentido de que acordos transitórios estão sendo discutidos com celeridade. (OECD, 2021, p. 3).

Em que pesem os importantes avanços alcançados pelo Quadro Inclusivo do BEPS da OCDE/G20, a possibilidade de instituição de tributos dessa natureza, voltados a empresas e/ou serviços digitais não está ainda plenamente descartada, seja no Brasil, seja no exterior. Exemplo disso é a recente instituição de um DST pelo Canadá, em junho de 2024⁸. Em linhas gerais, tais tributos têm por escopo atingir receitas decorrentes de serviços de propaganda *online*, de venda e licença de dados, de serviços de intermediação entre vendedores e compradores e de venda direta de conteúdo digital

⁷ O desenvolvimento dos trabalhos da OCDE para a construção de alternativas para enfrentamento de tais desafios dá-se no âmbito do Quadro Inclusivo do BEPS, grupo ampliado de países integrantes e não integrantes da organização, que, em dezembro de 2022, reunia a participação de 142 países, entre os quais o Brasil. As soluções multilaterais em negociação concentram-se, atualmente, em dois pilares. O Pilar 1 visa a alocar parte da tributação sobre o lucro segundo uma nova regra denexo, voltado à jurisdição de mercado (fonte), quando a empresa multinacional dentro do escopo da medida obtiver determinada receita provenientes desta jurisdição. Já o Pilar 2 visa a instituir um imposto adicional sobre a renda, de modo que haja uma incidência mínima de 15% para as multinacionais que ultrapassem determinado limiar de faturamento (OECD, 2021, p. 1-4).

⁸ Nesse sentido, ver notícia divulgada em *site* oficial do Governo do Canadá em 13.01.2025. Disponível em: <https://www.canada.ca/en/services/taxes/excise-taxes-duties-and-levies/digital-services-tax.html>. Acesso em: 22 de fevereiro de 2025.

(CABREIRO-GÓMEZ *et al*, 2021, p. 58-60). Em alguns casos, para que seja possível a imposição tributária, faz-se necessário que a empresa possua receita mínima local e global. Nas palavras de Cabreiro-Gómez *et al* (2021, p. 17):

Estas medidas procuram tributar diretamente as empresas que obtêm rendimentos de certos serviços digitais, tais como publicidade on-line e serviços intermediários. Em muitos dos DSTs atualmente adotados, a receita tributável é medida pela parcela da receita global de um negócio digital dentro do escopo, referente, por exemplo, ao número de visões de publicidade ou ao número de transações conduzidas pelos residentes do país como uma parte das visões ou transações globais. Outros DSTs procuram tributar a renda obtida pelos prestadores de serviços digitais em decorrência dos valores pagos direta ou indiretamente pelos usuários em sua jurisdição. Ao contrário dos impostos retidos na fonte, as regras dos DSTs não dependem necessariamente da retenção de receita pelos clientes na jurisdição tributária.

Os DSTs geralmente aplicam um tributo sobre a receita bruta derivada da jurisdição, direta ou indiretamente, pelo prestador de serviços digitais. Muitas empresas digitais poderiam, potencialmente, estar no escopo, mas a maioria dos regimes tem se concentrado em serviços de publicidade on-line, venda de dados e serviços intermediários. A obrigação de cumprimento geralmente recai sobre o prestador de serviços.⁹

A despeito dos traços comuns, as características dos DST podem variar na experiência internacional e na literatura sobre o tema. A Comissão Europeia formulou em março de 2018 uma proposta de DST como solução interina, com alíquota de 3% sobre o faturamento de determinados serviços digitais, voltado a reter parte do valor criado pela participação dos usuários dos serviços (KOFLEK; SINNIG, 2019, p. 181). Os serviços enquadrados no escopo do tributo eram a venda de espaço de publicidade, incluindo a transmissão de dados, bem como as atividades de intermediação que permitiam aos usuários interagirem e venderem bens e serviços (CABREIRO-GÓMEZ *et al*, 2021, p. 16).

Segundo Tavares, Toledo e Cerviño (2021, p. 342), o tributo alcançaria multinacionais com faturamento global superior a 750 milhões de euros e com faturamento na Europa superior a 50 milhões de euros. A proposta da Comissão Europeia não chegou a ser aprovada, mas influenciou a criação do tributo em alguns países do continente,

⁹ No original: “These measures seek to directly tax businesses earning income from certain digital services, such as online advertising and intermediary services. In many of the DSTs currently adopted, taxable revenue is measured by apportioning the global in-scope revenues of a digital business by reference to, for example, the number of advertising views or the number of transactions conducted by the country’s residents as a share of global views or transactions. Other DSTs seek to tax the income earned by digital service providers by reference to fees directly or indirectly paid by users in their jurisdiction. In contrast to withholding taxes, DST rules do not necessarily rely on revenue being withheld by customers in the taxing jurisdiction. DSTs generally apply a tax on gross revenue derived from the jurisdiction, either directly or indirectly, by the digital services provider. Many digital businesses could potentially be in scope, but most regimes have focused on online advertising services, sale of data and intermediary services. The compliance obligation generally falls on the service provider.”

como a França, em 2019, a Turquia (com alíquota mais elevada de 7,5%), em 2020, e a Espanha, em 2021, todos com parâmetros próximos aos acima referidos. Cui (2019, p. 75-76) observa a dificuldade advinda de termos como “interface digital” ou “usuário” na delimitação do escopo do DST, uma vez que o modelo da Comissão Europeia não inclui a interface digital em que o único ou o principal propósito seja fornecer conteúdo digital e serviços de comunicação e de pagamento a usuários.

O Reino Unido instituiu um DST em 2020, com alíquota de 2% sobre receitas de negócios digitais que obtêm valor significativo da participação dos usuários, os quais compreendem redes sociais, empresas de busca e *marketplaces* digitais. Ao contrário da proposta da Comissão Europeia, as receitas com publicidade apenas se sujeitam ao tributo se auferidas pelos negócios acima referidos (CUI, 2019, p. 80). Para que incida o tributo, há um limite mínimo de faturamento de 500 milhões de libras decorrente das atividades digitais especificamente incluídas no escopo, o que implica uma maior restrição quanto às empresas a serem alcançadas pelo DST, quando em comparação com países que seguiram o modelo da proposta europeia, que leva em consideração o faturamento decorrente de quaisquer atividades (CUI, 2019, p. 81). A Áustria é outro exemplo de país que adotou um DST com regras mais restritivas, aplicando-se apenas à publicidade *online* e não aos serviços de intermediação (CABREIRO-GÓMEZ *et al*, 2021, p. 16).

Países organizados sob a forma federativa de Estado também avançaram na adoção de uma espécie de DST. A despeito da busca de consenso em torno do Pilar 1 do BEPS, voltado a aprimorar a distribuição de receitas entre as jurisdições, independentemente da presença física da empresa no mercado de consumo, o Canadá recentemente implementou o seu DST. O tributo tem alíquota de 3% e incide sobre receitas de empresas residentes e não residentes derivadas de determinados serviços digitais fornecidos com a participação de usuários canadenses, como os *marketplaces* digitais, a propaganda *online*, as redes sociais e a venda ou o licenciamento de uso de dados. A tributação restringe-se às grandes empresas com faturamento global mínimo de 750 milhões de euros e faturamento mínimo decorrente de serviços digitais prestados no Canadá de 20 milhões de dólares canadenses (DEPARTMENT OF FINANCE CANADA, 2022, p. 6).

A Índia, por sua vez, implementou em 2016 um tributo de equalização (*equalization levy*), com alíquota de 6%, incidente sobre receita relativa a serviços digitais específicos, essencialmente de publicidade *online*, prestados por não residentes a empresas localizadas no País, às quais cabe a retenção do tributo na fonte (CABREIRO-GÓMEZ *et al*, 2021, p. 20; CUI, 2019, p. 83). Em 2020, o escopo da medida foi ampliado, passando a englobar operadores de *e-commerce* sem estabelecimento permanente na Índia. Como destacam Tavares, Toledo e Cerviño (2021, p. 343), nesse formato, o tributo incide à alíquota de 2% sobre a receita da plataforma, salvo se já sujeita à alíquota de 6% da hipótese anterior do tributo, ou se não atingir o limite mínimo de 20 milhões de rúpias em vendas, faturamento ou receita. O modelo atual do *equalization levy* indiano inclui, ainda, a venda de dados de usuários indianos ou a venda de publicidade a usuários localizados no País, cabendo o recolhimento às empresas não residentes.

À medida que avançam os debates sobre DSTs em diversos países, a literatura tem buscado identificar os fundamentos subjacentes a tais tributos e os possíveis problemas

deles decorrentes. São várias as críticas que recaem sobre as iniciativas unilaterais de implantação de DST. O Fundo Monetário Internacional (FMI), no relatório “*Corporate Taxation in the Global Economy*”, aponta que, em que pese o potencial arrecadatário do tributo, seus efeitos sobre os mercados, em termos de eficiência, não são claros, podendo repercutir no preço dos serviços prestados. Além disso, o FMI sustenta que a proliferação descoordenada desse tipo de tributo gera complexidade à tributação internacional, aumenta custos de conformidade e traz riscos de dupla tributação e de insegurança jurídica quanto à identificação dos serviços digitais sujeitos à imposição tributária (INTERNATIONAL MONETARY FUND, 2019, p. 17-18). Problemas relacionados à neutralidade tributária (WATANABE, 2021, p. 4), à cumulatividade decorrente da tributação sobre o faturamento (SHAVIRO, 2020, p. 50-51) e ao impacto nos investimentos em inovação (KOFLER; SINNIG, 2019, p. 200) também são abordados pela literatura.

A despeito dessas questões, aponta Watanabe (2021, p. 5) que o motivo pelo qual os países têm implementado medidas unilaterais como o DST reside na compreensão de que grandes plataformas digitais não pagam imposto corporativo em níveis aceitáveis onde seus usuários estão localizados e de que as regras atuais de tributação internacional trazem dificuldades à imposição tributária pela jurisdição do usuário. Considerada a lógica de formação de preços em mercados de dois ou mais lados, caracterizados por efeito de rede indireto¹⁰, é possível compreender que grande número de usuários com acesso gratuito a uma plataforma em um dado país permite que tal plataforma venda a preços maiores serviços digitais, como a publicidade, a empresas situadas em outros países. Visto dessa perspectiva, lucros obtidos com os serviços digitais têm origem em usuários que acessam a plataforma de modo gratuito, ainda que os pagamentos sejam feitos pelas empresas que adquirem o espaço para a publicidade (WATANABE, 2021, p. 9-10; CUI, 2019, p. 110).

Outro aspecto importante para a compreensão da racionalidade que subjaz ao DST é que, feitos os altos investimentos em tecnologia, tanto a obtenção dos dados dos usuários em um mercado quanto o fornecimento das informações às empresas em outro mercado podem ser realizados sem custo adicional, de modo não rival (SHAVIRO, 2020, p. 29). O fator determinante é a localização do usuário. Exemplifica Watanabe (2021, p. 11), a partir do ponto de vista do mercado consumidor francês: “[s]e o Google não vendesse espaços de publicidade para a empresa automobilística alemã, eles certamente os venderiam para empresas de roupas italianas ou empresas automobilísticas britânicas que queiram aumentar suas vendas na França”. Com base nisso, autores como Cui (2019, p. 84-96) e Shaviro (2020, p. 29-30) sustentam que as plataformas digitais obtêm rendas expressivas e específicas a determinadas jurisdições (*location-specific rents*), de modo similar àquelas decorrentes da extração de recursos naturais, sobre as quais são exigidos *royalties* por governos nacionais e subnacionais. Nessa perspectiva, “o DST pode ser pensado como um tributo sobre rendas econômicas obtidas por

¹⁰ Em determinados mercados, os intermediários (plataformas multilaterais) servem grupos distintos de clientes, com interesses complementares, de modo que o valor da plataforma para um grupo de clientes depende do número de usuários pertencentes ao outro grupo (EVANS; SCHMALENSEE, 2016, p. 25). Devido à externalidades positivas indiretas, como forma de expandir a rede de usuários de que depende para obter lucro, as plataformas usualmente praticam preços muito baixos ou mesmo oferecem serviços gratuitos para um grupo de clientes, atraindo usuários para este lado da plataforma, o que, indiretamente, agrega interesse na aquisição de serviços onerosos no outro lado (TIROLE, 2017, p. 383-384).

companhias de plataforma digital em localizações específicas”¹¹ (CUI; HASHIMZADE, 2019, p. 3).

Para Kim (2020, p. 159), os DST são tributos sobre o consumo, mais especificamente sobre *turnovers*, assim entendido um tributo sobre as receitas brutas decorrentes de vendas promovidas por uma empresa. Moreira (2022, p. 226-231), por sua vez, observa que tal tributo tem sido adotado como um *proxy* para a tributação da renda. Para o autor, o acordo firmado no âmbito do Quadro Inclusivo do BEPS e a declaração conjunta de Áustria, França, Itália, Espanha, Reino Unido e Estados Unidos (com posterior adesão da Turquia), com um plano que envolve a reversão dos DST ou sua compensação com valores de imposto de renda devido no contexto do Pilar 1 do BEPS¹², constitui fator demonstrativo de que o DST aproxima-se de um tributo sobre a renda. Ao analisar essa abordagem, com base em trabalhos de críticos dos DST, Kim (2020, p. 165-166) descreve as razões a ela subjacentes:

Os críticos argumentam que, se o objetivo de tais DSTs não convencionais for o de compensar a receita perdida do sistema tradicional de imposto de renda, o legislador pode inferir que os DSTs dizem respeito aos “lucros” de gigantes da tecnologia, que são a base tributária do imposto de renda. O fato de a base tributária técnica ser a receita bruta não nega necessariamente a suspeita de tributação da renda, pois outros impostos diretos, como o imposto retido na fonte como mecanismo de cobrança do imposto de renda, também são cobrados sobre os lucros brutos. O período tributável dos DSTs é também anual, em vez de baseado nas transações, o que é mais se assemelha à tributação direta do que à tributação indireta¹³.

Os debates em torno da natureza dos DST – tributo sobre o consumo ou sobre a renda – evidenciam a complexidade federativa na adaptação dos tributos à economia digital, para além dos outros desafios relacionados aos efeitos que um tributo dessa natureza poderá produzir na economia e suas implicações nos sistemas tributários nacional e internacional. De acordo com Moreira (2022, p. 227), a discussão sobre a base econômica do tributo possui especial relevância para o Brasil, haja vista que, por opção constitucional, os impostos sobre o consumo são concentrados nos Estados e nos Municípios, ao passo que o imposto de renda é de competência da União. Com efeito, na exploração de novos campos de tributação, não se pode prescindir da aferição e do redesenho do equilíbrio federativo com o propósito de manter a autonomia fiscal dos entes federados, como apontado no tópico anterior.

¹¹ “[...] the DST can be thought of as a tax on economic rents earned by digital platform companies from particular locations.”

¹² Acerca da proposta da OCDE de solução em dois pilares para endereçar os desafios fiscais impostos pela economia digital, ver: “Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia”. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/declaracao-sobre-uma-solucao-de-dois-pilares-para-enfrentar-os-desafios-fiscais-decorrentes-da-digitalizacao-da-economia-8-outubro-2021.pdf>. (OECD, 2021).

¹³ No original: “The critics argue that, if the goal of such unconventional DSTs is to make up the foregone revenue from traditional income tax system, the legislature may infer that DSTs relate to “profits” of tech giants, which are the tax base of income tax. The fact that the technical tax base is gross revenues does not necessarily negate the suspicion of income taxation because other direct taxes, such as withholding tax as a collection mechanism of income tax, are also levied on gross profits. The taxable period of DSTs is also on a yearly basis, rather than on a per-transaction basis, which is more similar to direct taxation than indirect taxation.”

3. AS PROPOSTAS LEGISLATIVAS DE INSTITUIÇÃO DE UM DIGITAL SERVICES TAX EM TRAMITAÇÃO NO CONGRESSO NACIONAL RESPONDEM A PROBLEMAS FEDERATIVOS?

O Brasil é um dos países mencionados no estudo de Cabreiro-Gómez *et al* (2021, p. 19), por ter sido proposto, no âmbito do Congresso Nacional, um DST com estrutura próxima ao modelo da União Europeia. Para identificar as propostas legislativas em trâmite no Congresso Nacional voltadas à instituição de um tributo sobre serviços digitais no Brasil, bem como analisar os fundamentos político-jurídicos que conferem sustentação às iniciativas, optou-se, metodologicamente, pela formulação de consultas à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal, via Lei de Acesso à Informação (LAI), as quais apresentaram os seguintes resultados:

Órgão Consultado	Informação Solicitada	Data da Consulta	Síntese dos Resultados
Câmara dos Deputados	1) Relação de propostas legislativas em andamento acerca de tributos sobre serviços digitais. 2) Os pareceres técnicos e estudos de Comissões, Consultoria Legislativa ou outros órgãos ou entidades vinculados à Câmara dos Deputados referentes ao PL 2.538/2020.***	26/08/2022	(a) Foram localizados os seguintes projetos: PL 2358/2020; PL 640/2021; PLP 218/2020; PLP 241/2020. (b) Até a presente data, não há pareceres ao Projeto de Lei – PL 2358/2020. (c) No dia 20/09/2021 foi realizada Audiência Pública na Comissão de Ciência e Tecnologia, Comunicação e Informática, da Câmara dos Deputados, destinada a debater o “Projeto de Lei nº 2358/20 – Institui a Cide Digital”. (d) Não foram localizados estudos da Consultoria Legislativa da Câmara, específicos sobre o PL 2358/2020.
Senado Federal	1) Relação de propostas legislativas em andamento acerca de tributos sobre serviços digitais. 2) Os pareceres técnicos e estudos de Comissões, Consultoria Legislativa ou outros órgãos ou entidades vinculados ao Senado Federal referentes ao PLP 131/2020.****	26/08/2022	(a) A busca recuperou um único registro: PLP 131/2020. (b) O PLP nº 131/2020, que altera a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para estabelecer regime diferenciado da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidente sobre a receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas com elevada receita que utilizam plataformas digitais, foi lido em Plenário e aguarda despacho para instrução por comissão(es).

* Tabela de elaboração própria com base em respostas obtidas junto à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal por meio de Lei de Acesso à Informação.

** Até a data de fechamento do presente artigo (22 de fevereiro de 2025), os projetos de lei referidos na tabela seguem em tramitação, conforme consulta complementar aos sites oficiais da Câmara dos Deputados e do Senado Federal.

*** O PL 2.538/2020 foi identificado em pesquisa bibliográfica previamente ao pedido via LAI e, por isso, foi mencionado na consulta.

**** O PLP 131/2020 foi identificado em pesquisa bibliográfica previamente ao pedido via LAI e, por isso, foi mencionado na consulta.

As breves justificativas dos projetos lançam o olhar para os desafios impostos à tributação pela economia digital, especialmente a possibilidade de empresas multinacionais prestarem serviços a usuários em todo o mundo sem a presença física nos países em que situados os destinatários. A justificativa do PL 640/2021 (BRASIL, 2021d), por exemplo, aponta que milhões de usuários estão conectados à internet, gerando enorme fluxo de dados e criando grande mercado consumidor. No entanto, parte considerável da geração de valor dessa distribuição de conteúdo fica distante do território nacional, em nada beneficiando a população. No mesmo sentido, no PLP 218/2020 (BRASIL, 2020a), destaca-se que “é preciso atualizar o desenho dos sistemas tributários nacionais com o intuito de levar em consideração a maneira pela qual as gigantes da tecnologia geram valor”. A justificativa reconhece que um ordenamento tributário anacrônico representa vantagens competitivas a essas empresas em relação aos demais setores do mercado, os quais contribuem de maneira desproporcional para a arrecadação. Nenhuma das justificativas dos projetos de lei examinados menciona a promoção do equilíbrio federativo entre os objetivos da produção legislativa, tampouco o ponto foi abordado no âmbito da audiência pública “Projeto de Lei nº 2358/20 – Institui a Cide Digital” realizada em 20 de setembro de 2021 (BRASIL, 2021b).

A CIDE-Digital de que trata o PL nº 2.358/2020, proposta que tem sido mais debatida na literatura e no âmbito do Congresso Nacional, inclusive em audiência pública, visa a atingir pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil ou no exterior com receita bruta global superior a R\$ 3 bilhões, dos quais R\$ 100 milhões sejam obtidos no País. O tributo proposto incidiria sobre a receita bruta decorrente da exibição de publicidade em plataformas digitais para usuários situados no Brasil, da atividade de intermediação com propósito de venda de mercadorias ou de prestação de serviços a usuários localizados no País, e da transmissão de dados de usuários do Brasil obtidos durante o acesso às plataformas digitais. As alíquotas da contribuição seriam progressivas: 1% sobre a parcela da receita bruta até R\$ 150 milhões; 3% sobre a parcela da receita bruta que superar R\$ 150 milhões, até R\$ 300 milhões; e 5% sobre a parcela da receita bruta superior a R\$ 500 milhões. Tais parâmetros se aproximam daqueles previstos nos demais projetos de lei que resultaram da consulta via LAI, não sendo necessária a especificação de cada um deles para a discussão que se propõe neste tópico.

Sob o prisma federativo, importa analisar a destinação das receitas previstas nos projetos de lei. O PL 2.358/2020 (BRASIL, 2020c), em seu art. 1º, destina o produto da arrecadação ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT), de que dispõe a Lei nº 11.540/2007. O PL 640/2021 (BRASIL, 2021d) prevê no art. 12 a aplicação vinculada dos recursos “a investimentos em infraestrutura na rede de ensino público visando o fornecimento de equipamentos de informática e o acesso gratuito à internet para alunos, professores e servidores, assim como, quando possível, à população em geral”, bem como “ao financiamento de infraestrutura e projetos para defesa do Estado brasileiro e combate à guerra cibernética, sob supervisão do Ministério da Defesa”.

Aspecto relevante do PL 640/2021 (BRASIL, 2021d) é a possibilidade de que o “valor da receita bruta informado no país para a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica no ano-calendário” seja deduzido da receita

obtida com os serviços digitais de que trata o projeto, para fins de cálculo da contribuição. O PLP 218/2020 (BRASIL, 2020a) e o PLP 241/2020 (BRASIL, 2020b), por sua vez, vinculam as receitas a programas de renda básica instituídos na esfera federal. Por fim, o PLP 131/2020 (BRASIL, 2020d) inclui os serviços digitais no âmbito da COFINS.

Veja-se que há diferentes fórmulas de destinação de receitas nas proposições de DST em curso no Brasil, a maioria delas vinculadas a fundos ou a programas governamentais setoriais. Como referido na seção anterior, a economia digital impõe desafios à tributação com o potencial de erodir as bases tributárias tradicionais. As próprias justificativas dos projetos de lei assumem que grandes empresas multinacionais obtêm riqueza em mercados consumidores como o brasileiro sem que parte do valor gerado permaneça no País, por meio dos tributos. Em certa medida, as proposições parecem ignorar desafios federativos conhecidos e repetir a fórmula de centralização de recursos em favor da União, por meio do uso de contribuições, que não se sujeitam à partilha do produto da arrecadação com Estados e Municípios.

Em um Estado federal, a adaptação do sistema tributário deve ser instrumentalizada por meio dos mecanismos que asseguram a autonomia financeira, quais sejam as competências tributárias e a repartição vinculada de receitas pelo produto. Tanto é assim que o constituinte de 1988 previu a competência tributária residual da União para a criação de impostos (art. 154, I, CF/88), mediante lei complementar, desde que sejam não cumulativos e que não possuam mesmo fato gerador ou mesma base de cálculo dos impostos discriminados no texto constitucional, atribuindo aos entes estaduais 20% do produto da arrecadação com tais impostos. Como visto, desde os primeiros anos de vigência da Constituição, constatou-se progressivo desinteresse na exploração pela União de impostos sujeitos à repartição com Estados e Municípios e de crescimento da arrecadação por meio de contribuições, as quais são excluídas das transferências constitucionais. A proposta de um DST sob a forma de contribuição social ou de intervenção no domínio econômico e sem um mecanismo de partilha de receitas pode, em princípio, reforçar a mesma tendência que já se observa no federalismo fiscal brasileiro, na linha do que até aqui já se expôs.

Vita (2019, p. 541-542) sustenta que o PIS, a COFINS e a CIDE-*Royalties* têm manifestado potencial para captar em suas hipóteses de incidência os fenômenos da economia digital. Afirma o autor que os dois primeiros atingem “qualquer manifestação de riqueza que produza renda”, ao passo que a última pode ser potencializada para alcançar parte dos pagamentos digitais.

Em relação à CIDE-*Royalties*, prevista na Lei nº 10.168/2000, com alterações que lhe ampliaram o escopo, Moreira e Coêlho (2003, n.p.) observam que o tributo parece revestir-se de características de adicional de imposto de renda. Isso porque a instituição da contribuição com a alíquota de 10% sobre as remessas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, bem como de remuneração de serviços administrativos e *royalties* (art. 2º e 3º da Lei nº 10.168/2000, com alterações), deu-se concomitantemente à redução para 15% do IR retido na fonte (art. 2º-A da Lei nº 10.168/2000, incluído pela Lei nº 10.332/2001). Diante disso, concluem: “Não visualizamos outro moto senão o de evitar que os recursos arrecadados com a contribuição

interventiva fossem repassados ao Fundo de Participação dos Estados e Municípios, nos moldes do que ocorre com o imposto sobre a renda, por determinação expressa do art. 159, I, *a* da Carta Política Federal” (MOREIRA; COELHO, 2003, n.p). Da mesma forma que a CIDE-*Royalties*, a CIDE-Digital proposta no PL 2.358/2020 destina o produto da arrecadação ao FNDCT.

Conquanto constitua mecanismo de atualização do sistema tributário com regras de repartição de receita pelo produto, a utilização do art. 154, I, CF/88, para a criação de novos tributos sobre negócios digitais na forma de um DST traz consigo dificuldades de adaptação aos requisitos constitucionais para o exercício da competência residual da União. Por um lado, tendo em vista as características dos DST e a discussão sobre sua natureza, a coexistência de um imposto sobre receita bruta decorrente de determinados serviços digitais suscita dúvidas quanto à similaridade com fatos geradores de impostos discriminados na Constituição de 1988, seja para a tributação do consumo, seja para a tributação da renda. Por outro lado, os modelos propostos elegem como base de cálculo a receita bruta auferida com serviços digitais durante um lapso temporal, podendo ocorrer hipóteses de cumulatividade¹⁴.

O estreito espaço de utilização da competência tributária residual da União para a criação de impostos, somado às iniciativas legislativas acima mencionadas, tanto em nível constitucional quanto no plano infraconstitucional, sugerem que as contribuições tendem a continuar exercendo papel relevante no sistema tributário brasileiro. Nesse cenário, sobressai o risco ao equilíbrio federativo, bem como se mantém a tendência de utilização de tributos não sujeitos às transferências constitucionais, com o agravante de que as soluções adotadas na Emenda à Constituição nº 132/2023 para a tributação do consumo – principal base tributária dos Estados e dos Municípios – passam pelo compartilhamento de competências tributárias sobre o mesmo imposto, o IBS.

Ao tratar de reforma tributária, há quase vinte anos, Afonso (2005, p. 171) já trazia a seguinte provocação: “[n]a questão da repartição das receitas [...], de que adianta criar a partilha de um imposto ou uma contribuição, se continuar existindo um outro imposto ou contribuição, não compartilhada e que também alcance o mesmo fato gerador”. Para o autor, a alternativa seria alargar a base dos fundos de participação, para que pudessem alcançar o conjunto das receitas tributárias, reduzindo-se os percentuais de distribuição (AFONSO, 2005, p. 171). A provocação do autor segue ainda hoje atual, inclusive diante das novas formas de manifestação de riqueza emergentes na economia digital.

CONCLUSÃO

A atribuição de receitas e de competências tributárias constitui uma das características fundamentais da forma federativa de Estado. Isso significa que a Constituição, na qualidade de documento político-jurídico que cria o Estado federal e define o seu modo de funcionamento, deve estabelecer, em alguma medida, receitas e competências tributárias aos entes federativos. A autonomia financeira é mais do que a mera dotação de recursos para gastos governamentais. Trata-se de um pressuposto para o exercício

¹⁴ Propostas de criação de imposto pela União, com base no art. 154, I, CF/88, para a tributação de bens e serviços podem ser vistas em: PISCITELLI, 2019; IGLESIAS, 2019. Para uma crítica da utilização da competência residual da União para a criação de novo imposto sobre bens e serviços, ver: ARAUJO, 2022.

da autonomia política, uma vez que, para a tomada de decisões quanto à prestação de serviços públicos e para a execução da agenda de governo, é imprescindível o controle sobre as fontes de receita que comporão o orçamento público.

Sob a égide da Constituição de 1988, embora o texto constitucional original tenha desenhado um modelo de federalismo fiscal descentralizado, com amplas competências tributárias para Estados e Municípios e com um sofisticado desenho de repartição de receitas, observou durante os anos que se seguiram à promulgação da Constituição de 1988 um movimento de centralização de recursos tributários, em prejuízo do quadro de partilha originalmente estabelecido na constituinte. Esse movimento é instrumentalizado, em larga medida, pelo crescimento da importância relativa das contribuições de competência federal, as quais não se sujeitam à repartição com os demais entes federativos.

A tributação deve captar as manifestações de riqueza em nível suficiente para a obtenção de recursos capazes de custear os serviços públicos. Nesse sentido, alterações estruturais na economia, como a digitalização de serviços e de utilidades, podem alterar de forma decisiva a tributação, tornando as bases, estabelecidas no início do século XX, rapidamente obsoletas. Diante disso, faz-se necessário refletir sobre a instituição de tributos diferentes. Uma das respostas a esse fenômeno que tem sido adotada no plano internacional é a instituição de tributos sobre serviços digitais, hoje coibidos no âmbito do Quadro Inclusivo do Projeto BEPS. Em linhas gerais, o tributo tem por escopo atingir receitas decorrentes de serviços de propaganda online, de venda e licença de dados, de serviços de intermediação entre vendedores e compradores e de venda direta de conteúdo digital. O objetivo é combater a erosão de bases tradicionais, sobretudo a renda e o consumo, e atingir as grandes multinacionais que atuam no mercado de serviços digitais, assegurando receitas tributárias proporcionais ao valor agregado pelos usuários domiciliados no País.

Por meio de consulta, via Lei de Acesso à Informação, junto à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal, foram identificadas iniciativas legislativas com esse propósito. As soluções propostas voltam-se à criação de contribuições sobre o faturamento, com formato semelhante à COFINS e à CIDE-*Royalties*. O estreito espaço de utilização da competência tributária residual da União para a criação de impostos sobre serviços digitais sugere que as contribuições tendem a continuar exercendo papel relevante no sistema tributário brasileiro. Nesse cenário, sobressai o risco ao equilíbrio federativo de continuidade e de expansão da utilização de tributos não sujeitos às transferências constitucionais, com o agravante de que as soluções adotadas na Emenda à Constituição nº 132/2023 para a tributação do consumo – principal base tributária dos Estados e dos Municípios – passam pelo compartilhamento de competências tributárias sobre o mesmo imposto, o IBS.

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz. **Os barões da federação: os governadores e a redemocratização brasileira**. São Paulo: Hucitec / Departamento de Ciência Política da USP, 1998.

AFONSO, José Roberto. Federalismo e Reforma Tributária: na Visão do Economista. **Revista Direito Público**, v. 2, n. 8, p. 163-172, abr./mai./jun. 2005.

ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares de. Federalismo, Democracia e Governo no Brasil: Idéias, Hipóteses e Evidências. **Revista Brasileira de Informação Bibliográfica em Ciências Sociais**, n. 51, p. 13-34, jan./jun. 2001.

ARAUJO, José Evande Carvalho. **Economia digital e tributação do consumo no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2022.

ARRETCHE, Marta. Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira. **Revista de Sociologia e Política**, n. 24, p. 69-85, jun. 2005.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Audiência Pública “Projeto de Lei nº 2358/20 – Institui a Cide Digital”**. 2021b. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/62942> . Último acesso em: 21 de novembro de 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 218, de 19 de agosto de 2020a**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1923750&filename=PLP+218/2020 . Último acesso em: 21 de novembro de 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 241, de 24 de setembro de 2020b**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1932436&filename=PLP+241/2020 . Último acesso em: 21 de novembro de 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 640, de 1º de março de 2021c**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1968471&filename=PL+640/2021 . Último acesso em: 21 de novembro de 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 2.358, de 4 de maio de 2020c**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0ciklrsluk24o6jq1577jzpv1120086.node0?codteor=1889339&filename=PL+2358/2020 . Último acesso em: 21 de novembro de 2023.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei nº 131, de 20 de maio de 2020d**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/142074> . Último acesso em: 21 de novembro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. **ADI 5.659/MG**, rel. Min. Dias Toffoli, publicado em 20/05/2021a.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. **ADO 25/DF**, rel. Min. Gilmar Mendes, publicado em 18/08/2017.

CABREIRO-GÓMEZ, Ana *et al.* **Digital services tax**: country practice and technical challenges. Washington: The World Bank. Equitable Growth, Finance, and Institutions. 2021.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Repartição de Receitas Tributárias e Transferências Intergovernamentais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. **Federalismo Fiscal**: questões contemporâneas. Florianópolis: Conceito, 2010, p. 197-216.

CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. **Revista Brasileira de Direito**, v. 15, n. 1, p. 145-167, jan./abr. 2019.

CUI, Wei. The Digital Services Tax: A Conceptual Defense. **Tax Law Review**, v. 73(1), p. 69-111, 2019.

CUI, Wei; HASHIMZADE, Nigar. **The Digital Services Tax as a Tax on Location-Specific Rent**. 2019. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3488812 . Acesso em: 02 de abril de 2023.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

DEPARTMENT OF FINANCE CANADA. **Explanatory Notes for the Draft Digital Services Tax Act**. 2022. Disponível em: <https://fin.canada.ca/drleg-apl/2021/bia-leb-1221-1-n-eng.pdf> . Acesso em: 31 de março de 2023.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

EVANS, David S.; SCHMALENSSEE, Richard. **Matchmakers**: The New Economics of Multisided Platforms. Boston: Harvard Business Review Press, 2016.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GONZÁLEZ, Thiago Holanda. **Federalismo, Tributação e Economia Digital**: desafios e perspectivas para o caso brasileiro. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024.

HORTA, Raul Machado. Reconstrução do federalismo brasileiro. *Revista de Informação Legislativa*, v. 18, n. 72, p. 13-28, out./dez. 1981.

_____. Organização constitucional do federalismo. *Revista de Informação Legislativa*, v. 22, n. 87, p. 5-22, jul./set. 1985.

IGLESIAS, Tadeu Puretz. O conflito de competências tributárias sobre o consumo na era das novas tecnologias: uma reflexão sobre a tributação dos softwares. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 44, p. 408-435, 2020.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. **Corporate Taxation in the Global Economy**. IMF Policy Paper. 2019. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/03/08/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650>. Acesso em: 31 de março de 2023.

KIM, Young Ran (Cristine). Digital Services Tax: A Cross-Border Variation of the Consumption Tax Debate. *Alabama Law Review*, v. 72, p. 131-185, 2020.

KOFLER, Georg; SINNIG, Julia. Equalization Taxes and the EU's "Digital Services Tax". *Intertax*, v. 47, issue 2, p. 176-200, 2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e Federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005.

MOREIRA, André Mendes. O Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 193-226.

MOREIRA, André Mendes; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Inconstitucionalidades da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre Remessas ao Exterior – CIDE Royalties. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 89, p. 71-84, fev. 2003. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/inconstitucionalidades-da-contribuicao-de-intervencao-no-dominio-economico-incidente-sobre-remessas-ao-exterior-cide-royalties/>. Acesso em: 04 de abril de 2023.

MOREIRA, Francisco Lisboa. **Os usuários como geradores de valor na economia digital e a possibilidade de sua tributação pelo Imposto de Renda no Brasil em um modelo de Digital Services Tax**. 2022. 278f. Tese (Doutorado – Programa de Pós-Graduação em Direito

Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2022.

OATES, Wallace E. An Essay on Fiscal Federalism. **Journal of Economic Literature**, v. 37, n. 3, p. 1.120-1.149, sep. 1999.

OECD. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report**. Paris: OECD, 2015. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>. Último acesso em: 21 de novembro de 2023.

_____. **Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS**. Paris: OECD, 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>. Último acesso em: 21 de novembro de 2023.

_____. **Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia**. Paris: OECD, 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/declaracao-sobre-uma-solucao-de-dois-pilares-para-enfrentar-os-desafios-fiscais-decorrentes-da-digitalizacao-da-economia-8-outubro-2021.pdf>. Último acesso em: 21 de novembro de 2023.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil**: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária. São Paulo: Editora Contracorrente, 2020.

PISCITELLI, Tathiane. Tributação Indireta da Economia Digital: o Brasil está pronto para aderir às Orientações da OCDE?. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 43, p. 524-543, 2019.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Do federalismo dualista ao federalismo de cooperação – a evolução dos modelos de estado e a repartição do poder de tributar. **Revista Interdisciplinar de Direito da Faculdade de Direito de Valença**, v. 16, n. 1, p. 335-362, jan./jun. 2018.

SCHWAB, Klaus. **A quarta revolução industrial**. São Paulo: Edipro, 2016.

SHAVIRO, Daniel. Digital Services Taxes and the Broader Shift from Determining the Source of Income to Taxing Location-Specific Rents. **NYU Law and Economics Research Paper Series**, n. 19-36, 2020. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3448070. Acesso em: 31 de março de 2023.

SILVA, Mauro Santos. Teoria do federalismo fiscal: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. **Nova Economia**, v. 15, n. 1, p. 117-137, jan./abr. 2005.

TAVARES, Gustavo Perez; TOLEDO, Felipe; CERVIÑO, Gabriel Balbi. Digital Service Tax: World Trends and The Brazilian Approach. In: MIRANDA, Aloysio; CAVALCANTI, Flávia; SILVA JR., Antonio Luis H. da (Coords.). **Essays in International Taxation: A Tribute to Professor H. David Rosenbloom by his Brazilian ITP Alumni**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2021, p. 335-352.

TIROLE, Jean. **Economics for the Common Good**. New Jersey: Princeton University Press, 2017.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Texto para discussão n. 405. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas, 1996.

VELLOSO, Carlos Mário. Estado Federal e Estados Federados na Constituição Brasileira de 1988: do Equilíbrio Federativo. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, n. 74/75, p. 41-89, jan./jul. 1992.

VITA, Jonathan Barros. BEPS 2.0, Digital Service Tax – DST e Perspectivas no Direito Brasileiro. In: SOUZA, Priscila de (org.). **Anais do XVI Congresso Nacional de Estudos Tributários: constructivismo lógico-semântico e os diálogos entre teoria e prática**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, 2019, p. 519-547.

WATANABE, Tetsuya. Rationales and Challenges for a Digital Service Tax: Focusing on Location-Specific Rent. Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan, **Public Policy Review**, v. 17, n. 1, jan. 2021.