



## A incidência de tributos sobre *TOKENS* não fungíveis (*NON FUNGIBLE TOKENS*) - NFTS

Lucas Barcelos Valiatti<sup>1</sup>; Eber Coloni Meira da Silva<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Acadêmico do Curso de Direito Centro Universitário São Lucas Ji-Paraná - JPR, Ji-Paraná, RO, Brasil. Email: lucasvaliatti70@gmail.com

<sup>2</sup> Docente do Curso de Direito, Centro Universitário São Lucas Ji-Paraná - JPR, Ji-Paraná, RO, Brasil. E-mail: eber\_coloni@hotmail.com

### 1. Introdução

A identificação da correta incidência tributária sobre os *tokens* não fungíveis é essencial, pois o poder fiscal é uma manifestação da soberania do Estado e tais empecilhos ao exercício desse poder devem ser esclarecidos (VALADA, 2019). Dados da ResearchAndMarkets.com, intitulado de ‘*Brasil NFT Market Intelligence and Future Growth Dynamics Databook*’, prevê crescimento constante do mercado e o registro de uma CAGR (taxa de crescimento anual composto) de 34,8% durante 2022-2028, tornando a elucidação dos meandros tributários que envolvem as relações jurídicas que tenham por objeto os *tokens* não fungíveis essencial para o sadio crescimento e desenvolvimento deste setor.. Ainda segundo o mesmo estudo o valor gasto com NFTs no país deve alcançar a marca de US\$ 16,1 bilhões em 2028.

O presente trabalho, devido a contemporaneidade do tema, insere-se em um crescente meio de pesquisas, que buscam identificar as relações entre os NFTs e as mais variadas áreas do direito, como o direito civil, notarial e registral, econômico e, como faz este estudo, tributário. Esta pesquisa tem por finalidade a identificação dos nuances tributários advindos das relações que envolvam os *tokens* não fungíveis, inferindo, com base na atual legislação, quais impostos têm incidência sobre os *tokens* não fungíveis e como a amplitude de possibilidades de usos dos *tokens* podem influenciá-la.

### 2. Materiais e métodos

A metodologia adotada para a realização deste estudo será a pesquisa bibliográfica e documental, com análise de fontes primárias e secundárias relacionadas ao tema “A INCIDÊNCIA DE TRIBUTOS SOBRE *TOKENS* NÃO FUNGÍVEIS (*NON FUNGIBLE TOKENS*) - NFTs”. Serão utilizadas fontes confiáveis e atualizadas, como livros, artigos científicos, leis e jurisprudências.

A análise de doutrinas permitirá a compreensão dos conceitos fundamentais relacionados ao tema, enquanto a análise de leis possibilitará o conhecimento da legislação vigente. Serão utilizados critérios de seleção de fontes, a fim de garantir a qualidade e relevância das informações coletadas.

A pesquisa foi conduzida nos idiomas português e inglês, abrangendo uma variedade de fontes, como artigos científicos, livros, legislação e jurisprudência relacionados ao tema. A análise dos dados foi realizada por meio da leitura e interpretação das informações contidas nas fontes selecionadas, buscando identificar as principais

tendências, pontos de convergência e divergência, e perspectivas futuras para a incidência tributária sobre os NFTs. As fontes selecionadas foram avaliadas quanto à sua relevância, autoridade e atualidade. Dado que este estudo não envolveu a coleta de dados quantitativos, não houve necessidade de análise estatística.

### 3. Resultados e Discussões

Ao analisarmos os *tokens* não fungíveis conforme a classificação do Parecer de Orientação nº 40 do Conselho de Valores monetários, onde a autarquia classifica os *tokens* conforme sua funcionalidade, vemos que podemos considerar o NFT como um *token* referenciado a um ativo, tangível ou intangível (CVM, 2022).

Ocorre que a própria autarquia reconhece que a classificação apresentada no referido parecer não é estanque, de tal modo que *tokens* podem apresentar características de tipos distintos. Em verdade, entre os *tokens* apresentados os NFTs são os que mais possibilitam a utilização com finalidades além da representação de um ativo, se enquadrando também como *tokens* de utilidade, que possibilitam sua utilização para adquirir ou acessar determinados produtos ou serviços (LEVY, 2022).

Por tal modo, na análise da incidência tributária, em especial dos impostos, sobre os NFTs, é necessário considerá-los de dois modos, sendo (i) NFT referenciado a ativo, tangível ou intangível, (ii) NFT com características de utilidade.

Destaca-se ainda que o objeto de análise do presente estudo são os impostos, e dentre estes, o Imposto de Renda (IR), Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Transmissão Causa Mortis (ITCMD), Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Adentrando na incidência dos impostos sobre os *tokens* não fungíveis, verifica-se inicialmente a incidência do imposto de renda, IR, imposto de competência da União (BRASIL, 1988), que incidirá sobre a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, seja ela advinda do capital ou do trabalho, e proventos de qualquer natureza, que são acréscimos patrimoniais não caracterizados como renda (BRASIL, 1966). Sobre tal imposto, verifica-se que as características individuais que possuem os NFTs a serem tributados não influem na possibilidade de tributação, uma vez que esta incidirá no acréscimo patrimonial, quando este configurar uma nova riqueza (BRITO, 2016). Assim, sempre que um NFTs figurar como um acréscimo patrimonial, este deve ser tributado pelo imposto de renda.

Quanto ao imposto de importação, II, de competência da União, incidirá sobre a importação sobre produtos estrangeiro, quando da entrada no território nacional (BRASIL, 1966), que se perfectibiliza com o despacho aduaneiro, desde que a entrada seja em definitivo e gere repercussão econômica no território nacional (ALEXANDRE, 2021). Destaca-se ainda que para fins de II, não se é exigida a materialidade do produto, podendo estes serem incorpóreos para ensejá-la. De tal modo podemos visualizar, conforme a norma legal, a hipótese da incidência do imposto de importação sobre os NFTs, sejam eles referenciados a ativos, ou utilidade. Ocorre que para o aspecto prático, quando os *tokens* forem referenciados a ativos intangíveis titularizam utilidades intangíveis é inviável incidir o II, pois os *tokens* são transacionados em empresas que possibilitam

tais operações e são armazenados em *wallets*, que são carteiras digitais, que por muitas vezes estão sediadas no exterior, dificultando a avaliação do critério espacial do tributo. Quanto à incidência sobre NFTs referenciados a ativos tangíveis e utilidades tangíveis, vislumbra-se a possibilidade de incidência sobre ambos. Isto posto, mesmo que seja possível precisar quando uma utilidade tangível titularizada pelo NFT adentrar em território nacional, a mensuração da base de cálculo fica prejudicada, pois muitas vezes os NFTs de utilidades apresentam e titularizam ao adquirente múltiplas utilidades, de tal forma que o valor pago ao *token* corresponde a todas, não apenas a uma em individual.

O imposto de exportação, IE, tributo de competência da União (BRASIL, 1988), incidirá sobre a exportação de produtos nacionais para o estrangeiro, quando da saída destes do território nacional (BRASIL, 1966). O IE, segue o II, quanto ao entendimento dos produtos, podendo estes ser corpóreos ou incorpóreos, de modo que para a perfectibilização da incidência, considera-se a saída do território nacional qual seja a data do registro de exportação no Sistema Integrado de Comércio Exterior, SISCOMEX, (BRASIL, 2009). A averiguação da incidência do imposto sobre o NFT de forma objetiva, pois os produtos sobre os quais irão incidir o imposto devem estar discriminados em uma lista aprovada pelo poder executivo, na forma do Decreto Lei 1.578 de 1977 (BRASIL, 1977). De tal modo, o referido imposto incidirá sobre os *tokens* não fungíveis referenciados a ativos tangíveis e *tokens* de utilidade tangíveis, desde que os ativos e utilidades estejam constantes na referida lista. Verifica-se também no IE a mesma dificuldade de auferir a base de cálculo quando se tratar de NFTs de múltiplas utilidades.

Outro imposto que incidirá sobre os *Tokens* não fungíveis é o imposto sobre transmissão causa mortis ou doação, ITCMD, de competência estadual, e incidirá na transmissão gratuita de quaisquer bens ou direitos (BRASIL, 1988). A incidência de tal imposto sobre os NFTs não gera muita dúvida, pois o *token* não fungível figura como um bem digital (PINHEIRO, FACHIN, 2018). Uma vez que o NFT, sendo um bem digital, for objeto de uma transmissão gratuita em razão de morte ou doação, há ali consumada a subsunção legal do ITCMD.

Quanto à incidência do imposto sobre produtos industrializados, IPI, de competência da União (BRASIL, 1988), o produto considera-se industrializado, para fins de IPI, após passar por um processo de industrialização, que vai ocorrer mediante uma alteração física, química, ou mecânica dos produtos, que acarretará a modificação da natureza ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para o consumo. (SABBAG, 2021). Uma vez que os produtos industrializados pressupõem materialidade, o IPI não incidirá sobre NFTs referenciados a ativos intangíveis ou utilidades intangíveis. De tal modo, a incidência do IPI verifica-se apenas sobre os NFTs referenciados a ativos tangíveis ou características de utilidades tangíveis. No último caso, verifica-se o mesmo problema já enfrentado no II, e IE acerca da base de cálculo.

Quanto ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ICMS (BRASIL, 1988), entende-se como mercadoria o bem que é objeto de mercancia, que possui finalidade comercial destaca-se ainda que a circulação de

mercadoria de que trata o tipo legal pressupõe não apenas uma circulação física, mas sim uma verdadeira troca de titularidade (ALEXANDRE 2021).

Em razão disso, podemos dizer então que o ICMS deverá incidir nos NFTs de utilidade, com o objeto de incidência sendo a própria utilidade, não incidindo quando estes foram referenciados a ativos, pois não devem ser considerados como mercadorias e sim bens (SÃO PAULO, 2018). Se a utilidade titularizada pelo *token* não fungível se enquadrar no conceito de mercadoria deverá haver a incidência do ICMS, urge aqui destacar que a incidência sobre as utilidades intangíveis titularizadas por um NFT, em razão da recente disputa sobre a competência da tributação de *softwares*, se a incidência era de ICMS ou ISS, entre estados e municípios (ALEXANDRE, 2021), é necessário uma análise minuciosa e cuidadosa caso a caso para se confirmar a incidência.

Quanto ao imposto sobre serviços de qualquer natureza, ISSQN, de competência municipal, o mesmo incidirá na prestação de quaisquer serviços que sejam, desde que não abrangidos pelo ICMS e constantes na lista anexa à Lei Complementar (BRASIL, 1988). A lista referida se trata da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, a qual consta os serviços que, quando prestados, ensejam a incidência do ISSQN, sendo irrelevante a denominação utilizada para se referir ao serviço (BRASIL, 2003). De tal modo, há a incidência do tributo quanto o NFT, qualquer seja seu tipo, realiza ou garante a realização de um serviço ao seu titular, que esteja dentro da previsão da lista anexa da LC 116/03. O ICMS e ISSQN também enfrentam o problema comum do II, IE, ICMS e IPI, quando se trata de auferir a base de cálculo para tributação quando da titularização, pelo NFT, de variadas utilidades.

#### **4. Considerações finais**

Conforme o exposto no tópico anterior, percebe-se que a variedade de usos que os *tokens* não fungíveis possibilitam influem diretamente nos aspectos tributários, gerando complexidades que resta ao fisco vencer. Destaca-se que os estudos futuros, em razão da contemporaneidade do tema, devem ser feitos de modo micro direcionados, de modo se possa averiguar com profundidade os nuances envolvendo os NFTs e suas amplas possibilidades de uso com os tributos que incidirão sobre os mesmos.

Por meio dos achados, verifica-se que não há necessidade primordial de se criar um novo tributo ao qual será reservado tributar os NFTs, mas sim uma criação de uma acertada legislação tributária por parte dos órgãos competentes que tratam acerca da temática, resolvendo e dirimindo as complexidades que encontramos ao analisar a tributação dos *tokens* não fungíveis pela atual legislação.

#### **5. Referências**

ALEXANDRE, Ricardo, Direito Tributário, 15º ed, Salvador, JusPodivm, 2021.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.578, de 11 de outubro de 1977. Dispõe sobre o imposto sobre a exportação, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1977].

BRASIL. Decreto nº 6.759 de 2009. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Brasília, DF: Presidência da República, [2009].

BRASIL. Lei Complementar nº 116 de 21 de julho de 2003, Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2003].

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [1966].

BRITO, Edvaldo. Direito Tributário e Constituição - Estudos e Pareceres . [Digite o Local da Editora]: Grupo GEN, 2016. E-book. ISBN 9788597003185.

LEVY, Adam. Complete NFT Handbook, Jolak, 2022, disponível em <https://zoboko.com/book/jj40mmy5/complete-nft-handbook>. Acesso em 15 de abril de 2023.

MARKET RESEARCH.COM. Brazil NFT Market Intelligence and Future Growth Dynamics Databook – 50+ KPIs on NFT Investments by Key Assets, Currency, Sales Channels - Q2 2022. [www.marketresearch.com](http://www.marketresearch.com).

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Parecer de orientação CVM nº 40, de 11 de outubro de 2022. Os CriptoAtivos e o Mercado de Valores Mobiliários. Brasília, DF: CVM, 2022.

SABBAG, Eduardo. Direito Tributário Essencial. [Digite o Local da Editora]: Grupo GEN, 2021. E-book. ISBN 9786559640317.

SÃO PAULO. Portaria CAT 24, de 23-03-2018, Dispõe sobre operações com bens e mercadorias digitais realizadas por meio de transferência eletrônica de dados e altera a Portaria CAT 92/98, de 23-12-1998, que implanta e uniformiza procedimentos relativos ao sistema eletrônico de serviços dos Postos Fiscais Administrativos do Estado.

VALADA, Camila Larissa. QUE FUTURO PARA A TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO? Dissertação no âmbito Do Mestrado Em Direito, Na Área De Especialização De Ciências Jurídico-Políticas/Menção Em Direito Fiscal, Universidade de Coimbra, 2019.