

A INCIDÊNCIA DE IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO NAS TRANSAÇÕES ENVOLVENDO NFTs

THE INCIDENCE OF TAXES ON CONSUMPTION IN TRANSACTIONS INVOLVING NFTs

Manuela Saker Morais¹

Lívio Augusto de Carvalho Santos²

Jonathan Barros Vita³

RESUMO: O presente artigo em como objetivo identificar os impostos sobre o consumo que incidem sobre a criação e nas transações envolvendo NFTs. Neste contexto, a problemática da pesquisa é: a partir da teoria da regra-matriz de incidência tributária quais são impostos sobre o consumo que incidem nas transações envolvendo NFTs e quais são as externalidades decorrentes desse mercado? A conclusão obtida foi que incide apenas ISS na criação e nas transações envolvendo NFT. A pesquisa desenvolvida foi qualitativa do tipo documental bibliográfica, o método de abordagem foi o dedutivo e o sistema de referência foi o Construtivismo Lógico-semântico.

Palavras-Chave: Blockchain; Impostos sobre o consumo; NFTs; Regra-matriz de incidência tributária.

ABSTRACT: This article aims to identify the taxes on consumption that affect the creation and transactions involving NFTs. In this context, the research problem is: from the theory of the matrix rule of tax incidence which are taxes on consumption that affect transactions involving NFTs and what are the externalities resulting from this market? The conclusion obtained was that it focuses only on ISS on the creation and transactions involving NFT. The research developed was qualitative of the bibliographic documentary type, the method of approach was deductive and the reference system was logical-semantic constructivism.

Key-Words: Blockchain; Consumption taxes; NFTs; Tax incidence matrix rule.

¹ Mestranda em Direito da Unimar. Especialista em Direito Empresarial e Direito de Trânsito pela Faculdade Legale. Graduada em Administração e Direito pela CESVALE.

² Doutorando em Direito pela UNIMAR. Mestre em Direito pela UNISC. Professor da Graduação. Professor convidado da Pós-Graduação *Latu Sensu*. Advogado. Presidente da Subcomissão de Direito Tributário da OAB-PI

³ Advogado, Consultor Jurídico e Contador. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET/SP), Mestre e Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP) e Mestre em Segundo Nível em Direito Tributário da Empresa pela Universidade Comercial Luigi Bocconi, Milão/Itália. Estágio de pós-doutorado como Senior visiting research fellow na WU (Wirtschaftsuniversität Wien), Viena/Áustria. Coordenador e professor titular do Mestrado e Doutorado em Direito da UNIMAR. Editor da Revista *Argumentum*, Qualis B1 (ojs.unimar.br).

INTRODUÇÃO

A tecnologia Blockchain vem sendo utilizada há algum tempo, impactando em diversos setores da sociedade. Dentre as possibilidades de utilização, destaca-se o uso dessa tecnologia pelo mercado e pelos investidores.

A blockchain ficou bastante conhecida em razão das criptomoedas que necessitam desta para registrar as suas transações. Ocorre, que recentemente a tecnologia Blockchain foi adaptada para possibilitar os registros dos Non Fungible Token – NFT.

Paralelamente, observa-se o crescimento de transações envolvendo NFT's, participando desse novo mercado várias pessoas e vários segmentos, tais como: artistas, músicos, esporte, moda e entretenimento.

Vale ressaltar, que em razão do conteúdo econômico tais transações devem ser analisadas para verificar a ocorrência de fatos geradores de tributos. Diante da relevância desta análise pretende-se realizá-la neste artigo, entretanto, em razão da amplitude do tema delimita-se a análise aos impostos sobre o consumo.

Neste contexto, surge a problemática: a partir da teoria da regra-matriz de incidência tributária quais são impostos sobre o consumo que incidem na criação e nas transações envolvendo NFT's?

Desta forma o objetivo do presente artigo é identificar os impostos sobre o consumo que incidem na criação e nas transações envolvendo NFT's.

Para cumprir com o escopo do presente artigo, o mesmo foi dividido em três tópicos.

No primeiro tópico, denominado Non Fungible Token – NFT, abordar-se-á a definição de NFT, sua distinção de tokens fungíveis, o que pode ser tokenizado, sua criação, comercialização e seus registros.

No segundo tópico, denominado Blockchain, será estudada a sua definição, aplicabilidade, o funcionamento do blockchain e a relação do blockchain com a tributação.

Por derradeiro, no terceiro tópico, denominado regra-matriz de incidência tributária dos impostos sobre o consumo, será apresentada a teoria da regra-matriz de incidência tributária dos impostos que incidem sobre o consumo, com a finalidade de posteriormente analisar quais impostos incidirão sobre as transações

envolvendo NFT's.

Para a elaboração do presente artigo, a pesquisa desenvolvida será qualitativa do tipo documental bibliográfica, o método de abordagem que será utilizado é o dedutivo, como método de procedimento será adotado o método monográfico e será utilizado o sistema de referência o Constructivismo Lógico-semântico.

1 NON FUNGIBLE TOKEN – NFT

No presente tópico, pretende-se compreender esse novo mercado de non fungible token – NFT que está em ascensão. Para tanto, abordasse-a a definição de NFT, sua distinção de tokens fungíveis, o que pode ser tokenizado, sua criação, comercialização e seus registros.

Segundo Clive Thompson (2021), este mercado emergiu em 2020 e que não existe um perfil de participantes deste, variando desde de pessoas comuns a celebridades. Elenca ainda, exemplos de transações realizadas por pessoas de diferentes perfis, tais como: um homem que vendeu um NFT de uma foto de um sanduíche de queijo de um festival, para pagar um transplante, a atriz e modelo Paris Hilton vendeu uma série de NFTs de imagens e os Golden State Warriors leiloaram NFTs de uma coleção de recordações digitais.

Outra transação envolvendo NFT, que teve o maior destaque, foi o leilão realizado pela Christie's da obra digital intitulada Everyday's do autor Beeple quefaturou a quantia de 69 milhões de dólares (NYTIMES). O referido leilão, foi um marco para o mundo da arte, que atraiu vários artistas para este mercado promissor.

Além de repercutir no mundo da arte, os NFT's também impactaram no mercado musical, esportivo, moda, entretenimento e games.

Na indústria da música vários artistas já ingressaram nesse novo mercado, vendendo os originais de músicas, materiais raros e até exclusivos.

Já no segmento esportivo foram criados NFT's com figurinhas de atletas e vídeos especiais com momentos marcantes, exemplificando a NBAtopshot.com, plataforma de marketplace criada pela Liga Americana de Basquete, com a finalidade de comercialização de NFT's.

Na indústria da moda, várias marcas de luxo já lançaram NFT's de peças

exclusivas de roupas, que podem ser adquiridas através de marketplaces como o Neuno.io, uma plataforma para transação e coleção de itens e wearables, e The Dematerialized, que oferece um ambiente virtual em 3D para visualização de peças e criação de avatar com autenticação na blockchain.

No entretenimento e gamers, os NFT's também ganharam destaque em razão da comercialização de tokens de skins, personagens e memes, viabilizando outras dinâmicas no mercado. A título de exemplos, o NFT do meme Disaster Girl foi leiloado por 500.000 dólares (nytimes, 2021, de Marie fazio Publicado em 29 de abril de 2021 Atualizado em 1 de maio de 2021) e as skins dos jogos eletrônicos disponibilizadas em NFT revolucionaram o mercado desse segmento, permitindo a partir do registro no blockchain que estes produtos pertençam a uma única pessoa e possam ser utilizados em outros jogos.

Feitas essas oportunas contextualizações, seguindo o roteiro estabelecido, passa-se a elucidar a definição de NFT, que é “um registro seguro baseado em blockchain que representa pedaços de mídia digital. Inventado há alguns anos, ele pode ser vinculado não apenas à arte digital, mas também a textos, vídeos ou trechos de código” (ESTADÃO, 2021).

Segundo Kevin Roose (2021), NFTs são itens digitais colecionáveis que podem ser comercializados e recebem autenticação através de códigos registrados em um blockchain, sendo eficientes para criação de produtos digitais raros ou únicos e proteção da sua propriedade.

No mesmo sentido, Clive Thompson (2021) explica que NFT's são arquivos digitais criados usando código de computador blockchain, muito parecido com o código que torna o bitcoin possível. Acrescenta, que os NFT's possuem como vantagem a proteção da propriedade digital, pois é essencialmente impossível duplicá-lo e como desvantagem o impacto causado ao meio ambiente, considerando que a rede da criptomoeda Ethereum, utilizada para emitir e armazenar o certificado digital no blockchain, consome uma grande quantidade de energia.

Para Luiz Felipe Simões (2021), para compreender, o que são NFT's é imprescindível definir fungibilidade, e para tanto, o ponto de partida é a diferenciação dos ativos fungíveis e ativos não fungíveis. Com o objetivo de realizar tal diferenciação, utilizou o exemplo de uma nota de dez reais que é um ativo fungível, visto que é possível trocá-la por outra nota sem prejuízo, já que ambas

possuem as mesmas características e valor, independente do ano em que foi lançada. De outro lado os ativos não fungíveis são aqueles que possuem características que o tornam únicos, impossibilitando a sua substituição por outro sem prejuízo.

Sobre a definição de bens fungíveis e bens infungíveis Oliveira (2020), esclarece que esta definição está relacionada com comparação entre bens para constatar se são equivalentes e conseqüentemente podem ou não serem substituídos por bens do mesmo gênero.

No ordenamento jurídico brasileiro, o tema envolvendo bens fungíveis que está disciplinado em seu artigo 85 do Código Civil definindo-os como aqueles que podem ser substituídos por outros bens com as mesmas características, ou seja, bens da mesma espécie, qualidade e quantidade. Ocorre que o referido código não define bens infungíveis, sendo tal definição extraída a partir da interpretação do sentido oposto ao dado para os bens fungíveis. Desta forma, bens infungíveis são aqueles que não podem ser substituídos por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade. Isto significa que os bens infungíveis são únicos, em razão das suas características.

Como se ver, NFT é a representação de um bem único com autenticação de certificado digital emitido em uma rede blockchain, possuindo como características: exclusivo, pois o seu código o torna insubstituível, possui propriedades exclusivas sendo impossível a sua duplicação; rastreável, uma vez que os registros no blockchain permitem a identificação das transações; acessível, considerando que qualquer pessoa pode acessar o blockchain, portanto, facilmente auditado e verificado; indivisível, durável e seguro, em razão da impossibilidade de exclusão ou alteração dos códigos; e comercializável, visto que podem ocorrer mudanças na titularidade através de transações econômicas.

Após a compreensão da definição de NFT's é de suma importância analisar o processo de criação e de transações envolvendo NFT's. Neste contexto, ressalta-se que para criar um NFT primeiro é necessário criar uma carteira digital, posteriormente escolher um site/plataforma, marketplace, para conectar sua carteira digital, sendo que esta plataforma pode cobrar ou não para criar a NFT e vai intermediar o registro do NFT na Blockchain. Depois de criado o NFT este tem que ser disponibilizado para comercialização, procedimento que necessita do pagamento de uma taxa para a plataforma.

Portanto, é necessário uma plataforma para a criação e disponibilização para o comércio das NFTs.

2 BLOCKCHAIN

Conforme explicado no tópico anterior a criação e as transações envolvendo NFT's são registradas no Blockchain, por essa razão o presente tópico tem como escopo compreender a definição, aplicabilidade, o funcionamento do blockchain e por derradeiro, pela pertinência temática, a relação do blockchain com a tributação.

Segundo Zanetoni e Vita (2020) Blockchain é uma tecnologia de armazenamento e compartilhamento de dados, criada em 2008, por Satoshi Nakamoto, que tinha como objetivo viabilizar transações financeira sem a necessidade de verificação de terceiros. Esta tecnologia é composta rede descentralizada, transparente, segura e imutável, sendo acessada com proteção de chave criptográfica por qualquer pessoa em qualquer horário. Assim, a tecnologia blockchain é um livro de transações públicas que registra de forma imutável as transações através desta rede descentralizada eliminando a necessidade de uma autoridade central para realizar a verificação.

Borges (2019) define blockchain como um livro-razão no qual serão registrados de forma cronológica todas as transações ocorridas na rede compartilhada e descentralizada. Complementa, que essas transações são “enviadas para rede, são recebidas, criptografadas e validadas” (BORGES, 2019, p. 43) sem a necessidade de uma autoridade central.

Do mesmo modo, Käercher (2019), compara o Blockchain a um livro-razão que registra em rede, composta por computadores espalhados pelo mundo, dados relativos a transações em blocos que se agrupam de forma ordenada e linear criando uma cadeia, distribuindo o controle dos protocolos de transferência digitais e eliminando a necessidade de intermediários ou uma autoridade central para validar as referidas transações.

O citado autor, acrescenta que “o Blockchain é uma inovação tecnológica que aprimora os protocolos de dados, pois oferece provas que verificam e efetivam as respectivas transações” (KÄERCHER, 2019, p. 39), bem como, que este fato aliado a circunstância da rede ser descentralizada acarreta em eficiência e

segurança.

Esclarece, ainda, que a segurança dessa tecnologia decorre do fato da rede ser descentralizada, sem um comando central formado por um grupo de computadores que poderiam sofrer ataques com o fito de alterar ou eliminar os registros.

Portanto, blockchain é uma tecnologia que permite registrar de forma segura, as transações sem a necessidade de participação ou validação de um terceiro, intermediário ou uma autoridade central. Interessantemente, é inegável a segurança na utilização do blockchain, pois, além da criptografia os registros são imutáveis e invioláveis. Tal inviolabilidade é característica proveniente do armazenamento ser realizado em todos os computadores, sendo assim, caso ocorra um ataque a um dos computadores com a finalidade de alteração ou exclusão, não serão alterados, nem validados nos outros sistemas que integram a rede descentralizada.

Vale ressaltar, que a partir desses registros é possível rastrear todas as transações, identificando a sua origem e destino.

Quanto à aplicação da tecnologia Blockchain, residem múltiplas possibilidades. Nesta perspectiva, Käercher (2019) aponta que a principal aplicação da Blockchain são as transações envolvendo as criptomoedas, entretanto evidencia que a blockchain também pode ser utilizada nos smart contracts, pela administração pública e no sistema eleitoral.

No tocante a aplicação da blockchain o autor explica que houve uma adaptação para que os contratos inteligentes de transações comerciais fossem celebrados e registrados nas plataformas digitais sem a necessidade de terceiros.

Na administração pública, o autor elucida que a aplicação dessa tecnologia pode revolucionar o setor público, conduzindo para celeridade, eficiência e transparência. Podendo serem empregadas nos processos de licitação, nos concursos públicos, para prestação de contas dos gestores públicos e registros digitais de propriedades.

Oportuna abordagem, Zanetoni e Vita (2020), enfatizam que a tecnologia pode ser utilizada no campo da tributação, mais especificamente para a fiscalização dos tributos que incidem na economia digital.

Por derradeiro, relativamente à utilização da tecnologia no sistema eleitoral Käercher (2019) sustenta que “a adoção de um sistema de votação por

Blockchain reduziria as fraudes eleitorais, os erros na contagem de votos e, acima de tudo, a desconfiança da população que poderia auditar todo o processo eleitoral em tempo real“. (KÄERCHER, 2019, p. 57). Entretanto, para que isso ocorra é indispensável “a combinação da utilização de chaves criptografias assimétricas e o sistema do *hash* com estrutura de rede distribuída” (KÄERCHER, 2019, p. 57).

Como se vê, a utilização dessa tecnologia é abrangente e diversificada, posto que, diversos setores da economia podem se beneficiar com a sua aplicação. Além disso, a utilização do Blockchain não se restringe a essas situações mencionadas anteriormente, podendo surgir novas funcionalidades para esta tecnologia, a partir de adaptações e evoluções tecnológicas, assim como ocorreu com o NFT, que surgiu da adequação e evolução da rede Ethereum, antes utilizada basicamente para registrar as transações com a criptomoeda Ether.

Após, apresentar a definição e aplicabilidade do Blockchain, e para cumprir com o escopo do presente artigo é de fundamental importância responder ao questionamento de como funciona a tecnologia Blockchain, pois somente dominando este conhecimento será possível a análise de como as transações envolvendo NFT podem ser rastreadas, ponto de partida para verificar a ocorrência dos fatos geradores dos tributos do consumo incidem sobre as transações envolvendo NFT.

Borges (2019) descreve como funciona a rede Blockchain, expondo que todas as transações são remetidas para a rede e após recebidas são criptografadas e validadas, validação ocorrida através de protocolos de consenso, ou seja, as transações somente serão registradas na Blockchain após a validação pelo consenso.

Paralelamente a isso, esclarece que a rede Blockchain é uma rede no formato peer-to-peer, rede aberta e descentralizada com criptografia de ponta a ponta, na qual cada computador integrante da rede possui uma parte do protocolo, enviando e recebendo dados sem a necessidade de intermediação por uma autoridade central.

Nesse formato de rede peer-to-peer, cada computador conectado à rede possui uma parte do protocolo, dessa forma permitem downloads mais rápidos, não necessitando de uma autoridade central. Nesta rede, cada

computador conectado é, ao mesmo tempo, clientes e servidores, visto que, ao fornecerem os dados, estes adquirem também os dados, formando uma imensa rede de compartilhamento, sem precisar de uma autoridade central que a comande. Ou seja, na rede há um compartilhamento de informações entre computadores dos próprios usuários da rede, não necessitando de um terceiro para intermediar as transações na rede. É válido ressaltar que nesse tipo de rede com compartilhamento de dados podemos ter o armazenamento, o poder de processamento e a largura de banda. (BORGES, 2019, p. 42).

Outro autor que elucida o funcionamento da rede Blockchain é Käercher (2019), doutrinador que explica o funcionamento desta tecnologia fazendo uso do estudo dos elementos que compõem esta rede.

Pormenoriza, o referido doutrinador que a rede Blockchain inicia com um conjunto primário de nós que submetem os dados originais formando o bloco gênese, esta primeira transação efetivada dentro do Blockchain que cria a rede, como consequência e a medida em que vão ocorrendo novas transações surgem novos blocos que vão se enfileirando, sendo que cada bloco possui um hash responsável por fornecer um código único, com data e hora. Ressalta que as transações somente serão efetivadas após a validação pelo processo de consenso e que cada bloco valida os blocos anteriores.

Neste diapasão, o autor arremata que por razão deste funcionamento e da rede ser descentralizada, torna os registros seguros, imutáveis e rastreáveis.

Destarte, a tecnologia Blockchain, como dito alhures, possui a característica de tornar as transações registradas nesta rede, eficientes, imutáveis, seguras, transparentes e rastreáveis.

Superado esse ponto, a questão que se coloca neste momento é se a administração tributária pode utilizar dessas características, transparência e rastreabilidade, para fiscalizar os contribuintes verificando a ocorrência de fatos geradores e conseqüentemente o surgimento das obrigações tributárias.

Em resposta ao questionamento apresentado, Zanetoni e Vita (2020), afirmam que tecnologia Blockchain resultará em eficiência tributária, pois, as autoridades fiscais terão acesso imediato as informações das transações realizadas pelos contribuintes. Sendo assim, a tecnologia Blockchain, em razão da abertura desses sistemas e do acesso imediato às informações, permitirá a identificação de contribuintes inseridos na economia digital e a solução de “outros problemas enfrentados pelas autoridades fiscais junto aos novos modelos de negócios inseridos na chamada economia digital” (ZANETONI; VITA, 2020, p. 88)

3 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO

No tópico em estudo busca-se explicar sobre a tributação do consumo, mais especificamente sobre os impostos que são os principais tributos dessa base da tributação, detalhando a regra-matriz de incidência tributária dos impostos que incidem sobre o consumo. Explicação imprescindível para posteriormente analisar quais são os impostos que incidem sobre a criação, transações de NFT's e o seus registros.

Segundo Gassen, Araújo e Paulino (2013), a tributação sobre o consumo, também pode ser chamada de tributação indireta, tendo como principal característica a “repercussão econômica na cadeia de consumo, de modo que se opera a transferência do ônus tributário ao consumidor final por intermédio da incorporação do tributo no preço do bem ou serviço, bem como um custo adicional”. (GASSEN; ARAUJO; PAULINO, 2013, p. 215). Arremata, que neste tipo de tributação existe o contribuinte de direito e o contribuinte de fato, sendo o primeiro o responsável pelo fato impositivo, perante o Fisco, enquanto, o segundo, suporta economicamente o encargo.

De outro lado, Vita (2011), sustenta que é equivocado chamar os tributos sobre o consumo de indiretos, visto que, a classificação em tributos diretos ou indiretos fundamenta-se na premissa de que um terceiro suporta com o encargo do tributo, desconsiderando o fato de que o vendedor assume os riscos e ônus econômicos, ou seja, o encargo financeiro dos tributos sobre o consumo é alocado ao vendedor.

Na oportunidade, cumpri frisar, que os principais impostos que se classificam como tributos sobre o consumo são o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, o imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS e o imposto sobre produto industrializado – IPI.

Retornando à linha do raciocínio inicial, será detalhado e analisado a regra-matriz dos impostos elencados acima. Porém, antes é de suma importância a compreensão da teoria da regra-matriz de incidência tributária.

Em uma abordagem sobre o tema, Vita (2011), explica que a regra-matriz de incidência tributária e em apertada síntese é uma norma geral e abstrata que permite a identificação dos caracteres específicos da tributação. Complementa o autor, que “esta norma jurídica parte da estrutura dual de implicação entre antecedente e consequente e, a partir de mais subdivisões, estabelece os elementos de indicação do fato e de sua consequência, relação jurídica” (VITA, 2011, p. 274).

Fortalecendo o acima exposto, Paulo de Barros Carvalho (2018), explica:

As normas jurídicas têm a organização interna das proposições hipotéticas, em que se enlaça determinada consequência à realização condicional de um evento, de forma “p -> q”, ou em linguagem jurídica semiformalizada, verificando-se a ocorrência do fato “F”, deve ser a conduta obrigatória, por parte de “S”, de cumprir a prestação “P” em favor de “S” (CARVALHO, 2018,p.684).

Desta forma, a norma jurídica é formada por um antecedente e um consequente. Ressalta-se que o antecedente é composto pelos critérios material, espacial e temporal, enquanto o consequente é composto pelos critérios pessoal e quantitativo.

Comentando o tema, Carvalho (2018), esclarece que o critério material é o núcleo da descrição fática, tratando-se de uma ação humana, composto por um verbo e seu complemento; o critério espacial é condicionante de espaço, ou seja, é a delimitação do critério material considerando o espaço; o critério temporal é o condicionante de tempo, ou seja, é a delimitação do critério material considerando o tempo; o critério pessoal define os sujeitos ativo e passivo, credor e devedor, da obrigação; e o critério quantitativo é composto pela base de cálculo e a alíquota.

Para maior compreensão acerca do tema regra-matriz de incidência tributária cita-se as lições de Vita e Maciel (2020), explicam que o critério material “é composto de um verbo mais um complemento decorrente de um ato humano” (VITA;MACIEL, 2020, p. 147), o critério espacial indica a localização geográfica do antecedente das normas tributárias, o critério temporal, determina precisamente quando o fato descrito ocorre e passando a existir o vínculo jurídico, o critério pessoal, são os critérios previstos na norma que estabelecem o credor e o devedor da relação jurídica, e o critério quantitativo é “a estipulação de uma alíquota e de uma base de cálculo”. (VITA; MACIEL, 2020, p. 148).

Portanto, o critério material é um comportamento humano em abstrato definido pelo legislador, composto por um verbo e complemento, que caso ocorra tem uma consequência jurídica no campo tributário, o critério espacial determina o local que ocorrem os fatos impositivos, o critério temporal define quando ocorre o fato gerador e conseqüentemente surgem as obrigações tributárias, o critério pessoal identifica os sujeitos que participam da relação jurídicas tributária, e por fim, o critério quantitativo é imprescindível para quantificar a obrigação tributária e para tanto deve-se aplicar a alíquota fixada em lei sobre a base de cálculo, também definida em lei.

Entendida a teoria da regra-matriz de incidência tributária e seguindo a linha de raciocínio estabelecida para o presente tópico, apresentar-se-á a regra matriz de incidência tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação - ICMS, Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS e Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

3.1 Regra-Matriz de Incidência Tributária do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação - ICMS

O ICMS é um imposto de competência estadual, desta forma é regulamentado pela legislação de cada Estado e Distrito Federal. Entretanto, o referido imposto está previsto, de forma genérica, no artigo 155 da Constituição Federal e Lei Complementar nº 87/1996.

O critério material do ICMS, segundo o artigo 2º da Lei Complementar 87/1996, é composto por 5 condutas humanas: operações de circulação de mercadoria, prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual, prestação onerosa de serviço de comunicação, fornecimento de energia elétrica e importação de bens e serviços.

Dentre as situações discriminadas acima, serão analisadas de forma aprofundada apenas as operações de circulação de mercadoria e importação de bens e serviços, considerando o escopo do presente artigo, sendo irrelevante para alcançá-lo a análise das demais situações.

No que diz respeito as operações de circulação de mercadorias, Paulo de

Barros Carvalho (2018) analisa os três elementos, operações, circulação e mercadoria, aduzindo que para a sua concretização é necessária a existência de um negócio jurídico que implique na mudança de titularidade de mercadorias. Definindo mercadoria como vocábulo para designar coisa móvel, corpórea, disponível no comércio. Ressalta, ainda, que a circulação pode ser real ou simbólica.

Acrescenta-se que o artigo 4º exige para as operações de circulações de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação a habitualidade ou volume, no entanto, tal exigência não se aplica as pessoas que importam mercadorias, bens do exterior, como complemento integrante do critério material.

Nesta perspectiva, Almeida e Vita (2019), ao analisar a adequação das atividades exercidas pelo meio artístico ao critério material, apontam:

E, nessa linha de pensamento, quando nos situamos no contexto das atividades exercidas pelo meio artístico, lembramos que o primeiro fato gerador consiste na ocorrência de operações de circulação de mercadorias, com a peculiaridade de exercício habitual e fins comerciais (excluindo bens adquiridos como intuito particular), nos casos em que o artista vende uma obra de arte, descaracterizando a ideia de “sob encomenda”, fazendo incidir a exação, sobre o que for pago pelo adquirente, perfazendo a obrigação de dar em face a obrigação de fazer (incidência do ISS). (ALMEIDA; VITA, 2019, p. 128).

Quanto a importação de mercadorias, Paulo de Barros Carvalho (2018), elucida que a importação de mercadorias é a mudança de titularidade de uma mercadoria com origem internacional para pessoas estabelecidas ou domiciliadas em território nacional, lembrando que não se faz necessário o seu ingresso físico.

Neste contexto, observa-se que o critério material do ICMS, diante da delimitação proposta do presente trabalho, é operações jurídicas, realizadas com habitualidade ou em volume que impliquem em mudança de titularidade das mercadorias e as referidas operações forem realizadas por pessoas estabelecidas ou domiciliadas no país com intuito de adquirir mercadorias com origem fora do país. O critério espacial é delimitado pelo artigo 11 da Lei Complementar 87/1996.

Considerando o recorte feito no presente trabalho, o fato gerador ocorre no local do estabelecimento comercial onde se encontre a mercadoria e nos casos de importação o local do estabelecimento comercial onde a mercadoria adquirida

ingressou no país ou o domicílio do adquirente.

O critério temporal, está previsto no artigo 12 da Lei Complementar 87/1996, que regulamenta que o fato gerador ocorre no momento da saída de mercadorias de estabelecimento comercial e na importação de mercadorias no momento do desembarce aduaneiro.

A respeito desse critério, Almeida e Vita (2019), afirmam que a saída da mercadoria deve ser interpretada como o momento do negócio jurídico.

No critério pessoal, que compreende o sujeito ativo ou credor e sujeito passivo, ou devedor, observa-se que os sujeitos ativos são os Estados e o Distrito Federal, conforme, artigo 156 da Constituição Federal e que os sujeitos passivos são os que realizam operações de circulação de mercadoria com habitualidade ou em volume caracterizando intuito comercial e os importadores. Segundo o artigo 4º da Lei Complementar nº87/1996.

Na oportunidade, Almeida e Vita (2019), evidenciam que na importação sem fins comerciais, ou seja, para uso pessoal não incidirá a tributação.

Por fim, quanto ao critério quantitativo a base de cálculo será nos casos das operações de circulações de mercadorias o valor da operação e no caso da importação o valor da mercadoria previsto nos documentos de importação, consoante com artigo 13 da Lei Complementar 87/1996, enquanto as alíquotas serão definidas na legislação de cada Estado ou Distrito Federal.

3.2 Regra-Matriz de Incidência Tributária do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS

O ISS é um imposto de competência dos Municípios e Distrito Federal, estando previsto no artigo 156, III da Constituição Federal e regulamentado na Lei Complementar nº 116/2003. Ressaltando que compete a legislação de cada Município instituí-lo e regulamentá-lo de forma específica.

O critério material do ISS, em conformidade com o artigo 1º da Lei Complementar nº 116/2003 é a prestação de serviços constantes na lista anexa da legislação em comento, excluindo-se os serviços tributários que sofram a incidência do ICMS e os serviços prestados em razão da relação de emprego.

Paulo de Barros Carvalho (2018), sobre o critério material do ISS explica a expressão prestação de serviços afirmando que para a ocorrência desta é

necessário que o prestador produza uma utilidade para o tomador, que em contrapartida remunera o serviço prestado, desta forma, a prestação de serviço pressupõe um contrato bilateral, uma vez que, uma das partes se obriga a fazer algo e a outra parte se obriga a remunerar o serviço em conformidade com preço fixado. Complementam que a ação desenvolvida pelo prestador deve configurar uma obrigação de fazer. Neste ângulo, somente incidirá ISS “se houver negócio jurídico mediante o qual uma das partes se obrigue a praticar certa atividade, de natureza física ou intelectual, recebendo, em troca, remuneração” (CARVALHO, 2018, p.795).

Quanto ao conceito de serviços ou da expressão prestação de serviços, é importante mencionar que o STF no julgamento das ADIs 1945 e 5659, que discutia a dicotomia de tributação dos softwares pelo ICMS ou ISS, superou o posicionamento, em conformidade com a teoria civilista, de que serviço é toda obrigação de fazer. Neste julgamento o STF passou a adotar a definição de serviço como o oferecimento de utilidades através de atividades materiais ou imateriais a outrem, sendo exigido além disso a habitualidade e finalidade lucrativa.

Quanto ao critério espacial, a Lei Complementar nº 116/2003, em seu artigo 3º, elege o local da sede do estabelecimento ou o domicílio do prestador como o local onde o serviço foi realizado e o imposto devido, apresentando exceções a esta regra dispondo que nas exceções o local do fato gerador é onde efetivamente foi prestado o serviço.

No que diz respeito ao critério temporal, o fato gerador do ISS ocorre no momento em que o serviço é prestado.

Continuando, o critério pessoal do ISS, indica os Municípios ou Distrito Federal, conforme o critério espacial, como sujeito ativo e o prestador, pessoa física ou jurídica, como o sujeito passivo, podendo ainda, a legislação municipal atribuir a terceira pessoa a responsabilidade tributária, nos termos da Lei Complementar em comento.

Por derradeiro, quanto ao critério quantitativo, a base de cálculo é o preço do serviço e as alíquotas serão fixadas na legislação municipal respeitado os limites mínimos e máximos estabelecidos na supracitada Lei Complementar, que atualmente a alíquota mínima é de 2% e a máxima é de 5%.

3.3 Regra-Matriz de Incidência tributária do Imposto sobre Produtos

Industrializados - IPI

O IPI está previsto no artigo 153, III da Constituição Federal que outorga competência tributária à União, contando também com previsão no Código Tributário Nacional.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, a principal incidência do IPI ocorre na seguinte regra-matriz:

Focalizemos: a primeira. Isolando os critérios da hipótese, teremos: a) critério material – industrializar produtos (o verbo é industrializar e o complemento é produtos); b) critério espacial – em princípio, qualquer lugar do território nacional; c) critério temporal – o momento da saída do produto do estabelecimento industrial. Quando aos critérios da consequência: a) critério pessoal – sujeito ativo é a União e sujeito passivo o titular do estabelecimento industrial ou que lhe seja equiparado; b) critério quantitativo – a base de cálculo é o preço da operação, na saída do produto, e a alíquota, a percentagem constante da tabela. (CARVALHO, 2018, p. 708-709)

Neste sentido, ao analisar o CTN verifica-se que o critério material do IPI é a industrialização de produtos, industrialização esta decorrente de processos que modifiquem a natureza ou a finalidade, ou aperfeiçoe os produtos para o consumo. Frise-se que a importação desses produtos industrializados e arrematação destes produtos em leilão em razão de apreensão e abandono também integram o núcleo central do critério material.

Oportunamente, vale enfatizar a definição de produto, que segundo Geraldo Ataliba e Cleber Giardino (1986) é uma coisa material e corpórea, ou seja, um bem móvel e corpóreo.

Além disso, o critério espacial é qualquer local, considerando que este tributo é federal.

No que tange ao critério temporal o CTN estipulou a saída do produto do estabelecimento, desembaraço aduaneiro ou a arrematação como o momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Já o critério pessoal, tem-se como sujeito ativo a União e o sujeito passivo são o industrial, o importador, o comerciante ou o arrematante, dependendo de qual fato que compõem o critério material foi concretizado.

Por último, a respeito do critério quantitativo, a base de cálculo é valor do produto, o valor utilizado para calcular os tributos aduaneiros acrescido dos

encargos tributários e aduaneiros ou o valor da arrematação.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como dito alhures, NFT é bem incorpóreo e infungível, sendo considerado único em razão de seu código que é autenticado por certificado digital emitido numa rede blockchain. Ademais, possui como característica a rastreabilidade de suas transações, a acessibilidade por qualquer pessoa, indivisibilidade, durabilidade, segurança em razão da impossibilidade de exclusão ou alteração de códigos.

Acrescenta-se, ainda, que o referido bem pode ser colocado à disposição no comércio. Desta forma, é possível realizar transações que impliquem em mudança de titularidade dos NFT's, sendo tais transações registradas em rede blockchain.

Diante dessas características apresentadas, constata-se que o NFT quando é objeto de um negócio jurídico não pode ser considerado como mercadoria, visto o conceito de mercadoria apresentado anteriormente. Neste passo, considerando a regra-matriz de incidência tributária do ICMS, a referida transação não poderá ser tributada.

Percebe-se, que nas transações envolvendo NFT podem ser constatadas prestações de serviços, primeiramente a atividade desempenhada pelos artistas estão descritas no item 37 da Lei complementar 116/2003, bem como, que para a criação e comercialização deste token é necessário a prestação de um serviço de uma plataforma, serviços que constam na lista anexa da Lei Complementar 116/2003 no item 10.03 – “Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária”. Portanto, as condutas humanas praticadas na criação e nas transações se adequam ao verbo e complemento do critério material da regra-matriz de incidência tributária do ISS. E conseqüentemente, incidirá este tributo nas transações em comento.

Percebe-se, ainda, que o NFT não pode ser considerado um produto, tendo em vista que apenas os bens corpóreos se enquadram na definição de produto. Destarte, também não se adequam ao critério material do IPI, não incidindo tal tributo nas transações envolvendo NFT.

Conclui-se, que dentre os tributos classificados como tributação sobre o consumo apenas poderá incidir ISS.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Patrícia Silva de; VITA, Jonathan Barros. **A tributação do sistema da arte no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cleber. Hipótese de Incidência do IPI. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, RT, n. 37, p. 147-151, jul./set. 1986.

BORGES, Ana Beatriz dos Santos. Bitcoin – **A moeda digital que desafia o sistema financeiro tradicional e seus aspectos legais**. 122 f. Dissertação (Mestrado) –Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019.

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

_____. Lei n. 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. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 10 jun. 2021.

_____. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm>. Acesso em: 10 jun. 2021.

_____. Lei Complementar n. 116, de 31 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. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 01 ago. 2003. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 10 jun. 2021.

_____. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 10 jun. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945 Mato Grosso: relator. Ministra Cármen Lúcia. 24 fev. 2021. Disponível em:
<<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473741&ext=.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade

5.659 Minas Gerais: relator. Ministro Dias Toffoli. 24 fev. 2021. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5132886>>. Acesso em: 10 jun. 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.

ESTADÃO. **NFTs são úteis, inovadores e instáveis: a febre que vai da arte digital a vídeos de esportes e desenhos animados de gatos**. São Paulo.

Diário, 27 mar. 2021. E-investidor. Disponível em:

<<https://einvestidor.estadao.com.br/investimentos/nft-criptoarte>>. Acesso em: 30 abr. 2021.

FAZIO, Marie. The world knows her as 'disaster girl'. She just made \$500.000 off thememe. **The New York Times**, New York, 29 abr. 2021. Disponível em: <<https://www.nytimes.com/2021/04/29/arts/disaster-girl-meme-nft.html?searchResultPosition=17>>. Acesso em: 30 abr. 2021.

GASSEN, V.; ARAUJO, P. J. S.; PAULINO, S. R. da F.. Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Sequência**, Florianópolis, n. 33, p. 213-234, jul., 2013. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/seq/a/GDHzYgw9JCNWF4LWkF6wbsn/?lang=pt&format=pdf/113>>. Acesso em: 07 jun. 2021.

KÄERCHER, Itarotí. **Criptomoedas e Blockchain: impacto da tecnologia da informação nos negócios e no comércio internacional**. 99 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Direito da Empresa e dos Negócios, Porto Alegre, 2019.

MACIEL, Lucas Pires; VITA, Jonathan Barros. Serviços over the top, como Netflix e Congêneres: ICMS X ISS-QN. **Revista de Direito Público Contemporâneo**, Instituto de Estudios Constitucionales da Venezuela e Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro do Brasil, a.4, v. 1, n. 2, p. 139, jul/dez, 2020. Disponível em: <<http://rdpc.com.br/index.php/rdpc/article/view/118/113>>. Acesso em: 07 jun. 2021.

OLIVEIRA, Valéria Edith Carvalho de. Objetos do Direito, Inovações no Código Civil de 2002. **Revistas Newton Paiva**, Minas Gerais, n. 41, p. 1-15, mai./ago., 2020.

Disponível em: <<https://revistas.newtonpaiva.br/redcunp/wp-content/uploads/2020/05/PDF-D13-17.pdf>>. Acesso em: 30 abr. 2021.

ROOSE, Kevin. Buy this column on the Blockchain! Why can't a journalist join the NFT party, too?. **The New York Times**, New York, 24 abr. 2021. Disponível em: <<https://www.nytimes.com/2021/03/24/technology/nft-column-blockchain.html>>. Acesso em: 30 abr. 2021.

SIMÕES, Luiz Felipe. O que são NFTs e quais os novos nomes da criptoarte?. **Estadão**, São Paulo, 16 mar. 2021. E-investidor. Disponível em: <<https://einvestidor.estadao.com.br/educacao-financeira/o-que-sao-nfts->

criptoarte>. Acesso em: 01 mai. 2021.

THOMPSON, Clive. The untold story of the NFT boom. **The New York Times**, New York, 12 mai. 2021. Disponível em: <<https://www.nytimes.com/2021/05/12/magazine/nft-art-crypto.html>>. Acesso em: 16abr. 2021.

VITA, Jonathan Barros. **Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite; VITA, Jonathan Barros. Administração tributária, desenvolvimento tecnológico e Blockchain: por um Fisco 4.0. In: **VI Fórum de pesquisa e extensão da Universidade de Marília**, 2020, Marília. Anais... Marília: UNIMAR, 2020. p. 86-89. Disponível em: <<https://oficial.unimar.br/wp-content/uploads/2021/01/VOLUME-6-PROGRAMA-DE-POS-GRADUACAO-EM-DIREITO-DA-UNIVERSIDADE-DE-MARILIA-VI-FORPEX-2020.pdf>>. Acesso em: 07 mai. 2021.