



# Curso NFT: A “nova” forma de proteção e comercialização de bens intangíveis

## Módulo: Tributação aplicável

Professor: Maurício Barros

## 1.1. SISTEMA TRIBUTÁRIO – TRIBUTOS E PRINCIPAIS ESPÉCIES

*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

Impostos	Contribuições	Taxas
<ul style="list-style-type: none"><li>• Incidência sobre o patrimônio renda e consumo</li><li>• Não há vinculação da receita</li><li>• Cobrados pela União, estados e Municípios</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Incidência sobre o lucro, receita, folha de pagamentos etc</li><li>• Tem vinculação específica</li><li>• Normalmente cobradas pela União</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Contraprestação do Estado. Serviço público específico e divisível</li><li>• Tem vinculação específica</li><li>• Cobradas pela União, estados e Municípios</li></ul>

## 1.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO

Divisão de Competências – União, estados e municípios

### ✓ **TRIBUTOS FEDERAIS**

- ✓ Imposto de Renda (IR)
- ✓ Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)
- ✓ CIDE
- ✓ PIS e Cofins
- ✓ Imposto de importação
- ✓ Imposto de exportação
- ✓ IPI
- ✓ IOF
- ✓ INSS
- ✓ ITR



## 1.2. SISTEMA TRIBUTÁRIO – TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS

- ✓ ICMS
- ✓ ITCMD
- ✓ IPVA



- ✓ ISS
- ✓ ITBI
- ✓ IPTU



## 2. BASES ECÔNICAS

### 2.1. RENDA

- **Imposto de Renda pessoa física**
  - Residentes no Brasil são tributados sobre sua renda universal
  - Não residentes no Brasil são tributados apenas sobre a renda com origem no País (há exceções)
  - As alíquotas são progressivas e dependem da renda anual do contribuinte
  - O imposto retido na fonte é cobrado mensalmente sobre a renda auferida (situações específicas)
  - As alíquotas variam de 7,5% a 27,5%
  - Incidência também no ganho de capital na alienação – alíquotas de 15% a 22,5%

## 2.1. RENDA

São sujeitas ao IRPJ sobre sua renda as pessoas jurídicas localizadas no Brasil

A receita derivada de subsidiárias estrangeiras e filiais estrangeiras de empresas brasileiras também está sujeita ao imposto de renda e contribuição social no Brasil (em nível mundial)

# IRPJ

Alíquota de 25% (15% + 10% sobre o excedente de 240k por ano). Também há cobrança no ganho de capital.

Aproveitamento via crédito do imposto pago no exterior

## 2.1. RENDA

- **Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido**
  - Somente PJs
  - Funciona de maneira similar ao IRPJ
  - Alíquota de 9% (somado ao IRPJ, dá **34%**)
  - Também há cobrança no ganho de capital

## 2.1. RENDA

### Lucro Real

- Calculado sobre o rendimento real da empresa
- Obrigatório em alguns casos específicos (receita que ultrapasse 78MM/ano; instituição financeira etc.)

### Lucro presumido

- Opção para empresas não obrigadas a utilizar o lucro real
- O fisco presume um percentual de lucro de acordo com a atividade
- O lucro real passa a ser irrelevante

## 2.2. Consumo

### ➤ PIS e COFINS

- Contribuições sobre a receita cobradas de acordo com os regimes cumulativos e não cumulativos
- Regime não cumulativo – alíquota combinada de 9,25%, com a possibilidade de aproveitamento de créditos para compensação
- Regime Cumulativo 3,65%, sem créditos
- Cobradas também na importação de produtos ou serviços (alíquota pode variar) com direito a crédito no não cumulativo

## 2.2. Consumo

### Imposto de Importação

- Cobrado na importação de produtos
- Alíquotas podem variar de acordo com a classificação fiscal e a política de governo

### Imposto sobre produtos industrializados

- Cobrado na importação de produtos, na primeira saída de produto importado ou na venda de produtos industrializados
- Alíquotas podem variar conforme classificação fiscal e política de governo
- Direito a crédito

## 2.2. Consumo



## 2.2. Consumo

### ➤ ISS

- Cobrado na prestação de determinados serviços previstos na LC 116/03
- Cada município tem sua própria lista de serviços, que não pode inovar
- Alíquotas variam de 2% a 5%
- ISS normalmente é devido no local do prestador de serviço (há exceções)
- Serviços importados estão sujeitos ao ISS

## 2.3. Patrimônio

### ➤ **ITBI**

- Cobrado na transmissão de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis
- Alíquotas variam

### ➤ **ITCMD**

- Cobrado na transmissão causa mortis e na doação de bens e direitos
- Alíquotas variam

### ➤ **IPTU**

### ➤ **ITR**

## 2.4. Operações Financeiras

- ✓ “Imposto sobre Operações Financeiras” (“IOF”) – 4 Tributos distintos
  - ✓ Imposto sobre Operações com Títulos e Valores Mobiliários
  - ✓ Imposto sobre Operações de Câmbio
  - ✓ Imposto sobre Operações de Seguros
  - ✓ Imposto sobre Operações de Créditos

### 3. Tributação Comum às Criptomoedas e NFTS

- ✓ Pessoas Jurídicas
  - ✓ Lucro: IRPJ e CSLL
  - ✓ Receitas (Vendas, Licenciamentos etc.): PIS/Cofins
  - ✓ Doações: ITCMD
  - ✓ Remessas ao exterior: IRPJ-Fonte
    - ✓ PIS/Cofins, CIDE e ISS discutíveis

### 3. Tributação Comum às Criptomoedas e NFTS

- ✓ Pessoas Físicas

- ✓ Renda: (Vendas, Licenciamentos etc.): IRPF

- ✓ Obs.: Ganho de capital somente em operações superiores a R\$ 35.000/mês

- ✓ Doações: ITCMD

- ✓ Herança: ITCMD

- ✓ Remessas ao exterior: IOF-Câmbio (Cartão de Crédito)

## 4. Tributação Específica

### PANORAMA MUNDIAL

- **Estudo de 2016\*:**
  - ✓ **11 países com proibição de circulação e utilização**
  - ✓ **29 países com manifestações quanto à natureza jurídica**
  - ✓ **13 classificações distintas**

\* FOBE, Nicole Julie. *O Bitcoin como moeda paralela – uma visão econômica e a multiplicidade de desdobramentos jurídicos*. Dissertação de mestrado. São Paulo: FGV, 2016, pp. 91-95.

#### 4. Tributação Específica: Natureza Jurídica das Criptomoedas

País	Proibição de circulação e utilização	Qualificação jurídica I	Qualificação jurídica II
África do Sul	N	x	x
Alemanha	N	mercadoria	instrumento financeiro
Argentina	N	x	x
Armênia	N	x	x
Áustria	N	unidade de conta	x
Austrália	N	dinheiro	ativo financeiro
Bangladesh	S	x	x
Bélgica	N	x	x
Brasil	N	ativo financeiro	x
Bolívia	S	x	x
Bulgária	N	ativo financeiro	x
Canadá	N	mercadoria	x
China	S	x	x

#### 4. Tributação Específica: Natureza Jurídica das Criptomoedas

País	Proibição de circulação e utilização	Qualificação jurídica I	Qualificação jurídica II
Chipre	N	x	x
Cingapura	N	bem	serviço
Colômbia	S	x	x
Coreia do Sul	N	x	x
Croácia	N	x	x
Dinamarca	N	x	x
Equador	S	x	x
Eslovênia	N	renda (mineração)	x
Espanha	N	sistema eletrônico de pagamentos	x
Estados Unidos	N	mercadoria	moeda
Estônia	N	ganho de capital (transações)	x
Filipinas	N	x	x

#### 4. Tributação Específica: Natureza Jurídica das Criptomoedas

País	Proibição de circulação e utilização	Qualificação jurídica I	Qualificação jurídica II
<b>Finlândia</b>	N	mercadoria	serviço financeiro
<b>França</b>	N	propriedade privada	serviço financeiro
<b>Grécia</b>	N	x	x
<b>Groenlândia</b>	N	x	x
<b>Holanda</b>	N	bem	x
<b>Hong Kong</b>	N	mercadoria	x
<b>Hungria</b>	N	x	x
<b>Ilha de Man</b>	N	x	x
<b>Índia</b>	N	x	x
<b>Indonésia</b>	N	x	x
<b>Irlanda</b>	N	mercadoria	Moeda
<b>Islândia</b>	S	x	x
<b>Israel</b>	N	x	x

#### 4. Tributação Específica: Natureza Jurídica das Criptomoedas

País	Proibição de circulação e utilização	Qualificação jurídica I	Qualificação jurídica II
Itália	N	x	x
Japão	N	x	x
Jordânia	S	x	x
Líbano	N	e-money	x
Lituânia	N	x	x
Luxemburgo	N	x	x
Malásia	N	x	x
México	S	x	x
Noruega	N	bem	x
Nova Zelândia	N	x	x
Polônia	N	serviço (mineração)	instrumento financeiro
Portugal	N	x	x
Quirguistão	S	x	x

#### 4. Tributação Específica: Natureza Jurídica das Criptomoedas

País	Proibição de circulação e utilização	Qualificação jurídica I	Qualificação jurídica II
<b>Reino Unido</b>	N	meio de pagamento	X
República Tcheca	N	X	X
<b>Rússia</b>	S	substituto monetário	X
Sérvia	N	X	X
<b>Suécia</b>	N	mercadoria	emprego (mineração)
<b>Suíça</b>	N	meio de pagamento	X
<b>Taiwan</b>	S	X	X
Tailândia	N	X	X
Turquia	N	X	X
<b>União Europeia</b>	N	dinheiro	X
Vietnã	N	X	X

#### 4. Tributação Específica: Natureza Jurídica das Criptomoedas



#### AUTORIDADES REGULATÓRIAS BRASILEIRAS



**Não são Ativos Financeiros**



**Bem**  
**Ativo não financeiro**  
**Não é moeda eletrônica**



**1) Equiparados a ativos Financeiros – Art. 118, CTN (FG independe da validade)**  
**2) Definição IN 1888/2019**

#### 4. Tributação Específica: Natureza Jurídica das Criptoativos



**Receita Federal**



**IN 1888/2019: Criptoativos:** representação digital de valor denominada em sua própria unidade de conta, cujo preço pode ser expresso em moeda soberana local ou estrangeira, transacionado eletronicamente com a utilização de criptografia e de tecnologias de registros distribuídos, que pode ser utilizado como forma de investimento, instrumento de transferência de valores ou acesso a serviços, e que não constitui moeda de curso legal

#### **Perguntas e Respostas – DIRPF 2021**

445 — Como os criptoativos, tais como as moedas virtuais, devem ser declarados?

Os criptoativos, tais como as moedas virtuais (Bitcoin – BTC, Ether – ETH, Litecoin – LTC, Teher – USDT, entre outras), **não são considerados como ativos mobiliários nem como moeda de curso legal** nos termos do marco regulatório atual. Entretanto, podem ser **equiparados a ativos financeiros sujeitos a ganho de capital** e devem ser declarados pelo valor de aquisição na Ficha Bens e Direitos de acordo com os códigos específicos a seguir:

#### 4. Tributação Específica: Natureza Jurídica das NFTs

##### AUTORIDADES REGULATÓRIAS

✓ ?????????

##### DOCTRINA

✓ Bem infungível

✓ Mercadoria?

#### 4.1. Atividade de Mineração (criptomoeda)

- BACEN: considerado um processo produtivo/prestação de serviço
- Abre margem para tributação da atividade pelo ISS?
- Autosserviço?
- Não há previsão expressa na LC 116 para tributar esse serviço
- Possibilidade de enquadramento no item genérico de processamento de dados ou suporte técnico em informática?
- O minerador também recebe criptomoedas, logo haverá aumento de seu patrimônio. Será tributado pelo IR?



#### 4.2. Atividade das Exchanges/Corretoras

- Tributadas pelo ISS em razão de sua atividade de intermediadora
- Alíquota varia de acordo com o Município (2% a 5%)
- Obrigatoriedade de informar as operações por ela intermediadas (IN RFB 1888/2019)
- Entendimento aplicável para as intermediadoras de NFTs? IN fala em “criptoativos”



### **4.3. Leilão (NFTs)**

Lista anexa à LC 116/03

17.13 – Leilão e congêneres.

Incidência sobre a comissão do leiloeiro

#### 4.4. Transações – ICMS?

### Convênios ICMS 181/2015 e 106/2017:

#### Abrangência:

*“As operações com **bens** e mercadorias **digitais**, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, **arquivos eletrônicos** e **congêneres**, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, **comercializadas por meio de transferência eletrônica** de dados observarão as disposições contidas neste convênio”*

#### **Criptomoedas e NFTs:**

São bens ou mercadorias?

Poderia incidir ICMS?

#### 4.4. Transações – ICMS?

##### **PANORAMA EM 1988:**

- ICMS: incide sobre bens corpóreos destinados à mercancia

##### **MÍDIAS COM CONTEÚDOS (FIM DA DÉCADA DE 1990):**

- “Software de prateleira”, comercializado em mídia em cópias múltiplas, é mercadoria
- Outras mídias com conteúdos são mercadorias

##### **POSIÇÕES MAIS RECENTES**

- Imunidade de livro eletrônico: “Livro eletrônico é mercadoria” (+ outros fundamentos)
- ADIN 1945 (Mérito): Só tem ICMS se (1) transmite propriedade e (2) não tem ISS



#### 4.4. Transações – ICMS?

### PONTOS RELEVANTES

- ✓ Convênios 181/2015 e 106/2017, em tese, são inaplicáveis
- ✓ Criptoativo é inconsumível
- ✓ NFT - Convênio ICMS 59/91: Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a isentar do ICMS as saídas de obras de arte, decorrentes de operações realizadas pelo próprio autor
  - Seria a NFT considerada uma obra de arte (intangível) para fins de não cobrança do ICMS?
  - E as operações subsequentes? Seriam tributadas?
- ✓ **Se não tiver ICMS, haveria outro imposto?**



#### 4.5. Transações – Possíveis outros tributos?

- ✓ Imposto sobre Serviços (ISS)
  - ✓ Circulação de criptomoedas e NFTs
    - ✓ Não é serviço na acepção clássica (obrigação de fazer)
  - ✓ STF entendeu que o software foi desenvolvido por alguém (houve um “fazer”)
  - ✓ Seria possível ter o mesmo entendimento para uma obra NFT?
  - ✓ E o NFT feito sob encomenda?
  - ✓ E a mineração de criptomoedas?
  - ✓ E o licenciamento de NFTs?
  - ✓ Item(ns) na lista de serviços tributáveis?

#### 4.5. Transações – Possíveis outros tributos?

✓ Imposto sobre Serviços (ISS)

**1.03 - Processamento**, armazenamento ou hospedagem **de dados**, textos, **imagens**, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.

**1.07 – Suporte técnico em informática**, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

**1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet**, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).

#### 4.5. Transações – Possíveis outros tributos?

- ✓ “Imposto sobre Operações Financeiras” (“IOF”) – 4 Tributos distintos
  - ✓ Imposto sobre Operações com Títulos e Valores Mobiliários
  - ✓ Imposto sobre Operações de Câmbio
  - ✓ Imposto sobre Operações de Seguros
  - ✓ Imposto sobre Operações de Créditos

#### 4.5. Transações – Possíveis outros tributos?

- ✓ “Imposto sobre Operações Financeiras” (“IOF”) – 4 Tributos distintos
  - ✓ Imposto sobre Operações com Títulos e Valores Mobiliários
  - ✓ Imposto sobre Operações de Câmbio
  - ~~✓ Imposto sobre Operações de Seguros~~
  - ~~✓ Imposto sobre Operações de Créditos~~

#### 4.5. Transações – Possíveis outros tributos?

- ✓ Imposto sobre Operações com Títulos e Valores Mobiliários (IO-Títulos)
  - ✓ Títulos de crédito
  - ✓ Valores mobiliários
  - ✓ Materialidade X Direito Privado – art. 110, CTN

#### 4.5. Transações – Possíveis outros tributos?

- ✓ Imposto sobre Operações com Títulos e Valores Mobiliários (IO-Títulos)

- ✓ Criptomoedas e NFTs:

- ✓ não espelham quaisquer direitos de crédito contra terceiros
    - ✓ não são oponíveis contra qualquer sujeito em específico, pois sua liquidação sempre fica condicionada ao interesse de terceiro aleatório (mercado) e não identificado *a priori*
    - ✓ não têm qualquer exigibilidade sob o ponto de vista executório
    - ✓ não atendem ao rigor formal exigido dos títulos



#### 4.5. Transações – Possíveis outros tributos?

- ✓ Imposto sobre Operações com Títulos e Valores Mobiliários (IO-Títulos)
  - ✓ Valores mobiliários:
    - ✓ Conceito denotativo (Lei 6.385/76 – vigente em 1988): ações, partes beneficiárias e debêntures, cupões desses títulos e os bônus de subscrição; certificados de depósito de valores mobiliários; outros títulos criados ou emitidos pelas sociedades anônimas, a critério do Conselho Monetário Nacional
    - ✓ Conceito conotativo (doutrina/jurisprudência): títulos ou contratos de investimento coletivo, que gerem direito de participação, de parceria ou de remuneração, inclusive resultante de prestação de serviços, cujos **rendimentos advêm do esforço do empreendedor ou de terceiros**” (art. 1º, da Lei 10.198/2001)
  - ✓ Criptomoedas e NFTs não se enquadram

#### 4.5. Transações – Possíveis outros tributos?

- ✓ Imposto sobre Operações de Câmbio (IO-Câmbio)
  - ✓ Atividade regulada – CF/88
  - ✓ Incidência sobre contratos típicos de câmbio
  - ✓ Materialidade: entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este (CTN)
  - ✓ Conceito legal de “moeda” – Direito Brasileiro
  - ✓ “Moeda estrangeira”?
- ✓ Criptomoedas não se enquadram



## 5. CONCLUSÕES

- ✓ Compra e venda em si de criptomoedas e NFTs, em princípio, não deve ser tributada
  - ✓ Risco ICMS (possível isenção para autor da NFT)
- ✓ Ganhos de capital com as vendas: IR
- ✓ Ganhos decorrentes (licenciamentos etc.): IRPJ, CSLL, PIS/Cofins (PJ) e IRPF (PF)
  - ✓ Risco ISS
- ✓ Serviços correlatos (intermediação, mineração, licenciamento etc.) – ver lista de serviços anexa à LC 116/03 – Possível discussão com municípios



**Maurício Barros**  
**Demarest Advogados**  
**Sócio**  
mabarros@demarest.com.br  
Tel.: 55 11 9 9618 1960