



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE

ANDRÉ LUIZ GOMES QUEIROZ

**A REFORMA TRIBUTÁRIA E AS PERSPECTIVAS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O
CONSUMO NO METAVERSO**

Recife

2024

ANDRÉ LUIZ GOMES QUEIROZ

**A REFORMA TRIBUTÁRIA E AS PERSPECTIVAS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O
CONSUMO NO METAVERSO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel em Direito.

Área de Concentração: Direito Constitucional. Direito Tributário.

Orientador(a): Professor Doutor José André Wanderley Dantas de Oliveira.

Recife

2024

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

Queiroz, André Luiz Gomes.

A reforma tributária e as perspectivas da tributação sobre o consumo no metaverso / André Luiz Gomes Queiroz. - Recife, 2024.

37 p.

Orientador(a): José André Wanderley Dantas de Oliveira

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Direito - Bacharelado, 2024.

Inclui referências.

1. Metaverso. 2. Criptoativos. 3. Tokens não fungíveis. 4. Consumo. 5. Reforma Tributária. I. Oliveira, José André Wanderley Dantas de. (Orientação). II. Título.

340 CDD (22.ed.)

ANDRÉ LUIZ GOMES QUEIROZ

**A REFORMA TRIBUTÁRIA E AS PERSPECTIVAS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O
CONSUMO NO METAVERSO**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Direito da
Universidade Federal de Pernambuco,
Centro de Ciências Jurídicas, como
requisito para a obtenção do título de
bacharel em Direito.

Aprovado em: 02/10/2024.

BANCA EXAMINADORA

Profº. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira (Orientador)
Universidade Federal de Pernambuco

Profº Giovanni Christian Nunes Campos (Examinador Externo)
Universidade Federal de Pernambuco

Profº João Alves de Melo Júnior (Examinador Externo)
Universidade Federal de Pernambuco

AGRADECIMENTOS

Ao meu pai Adonias Batista de Queiroz e à minha mãe Maria José Gomes de Queiroz, por terem me fornecido o alicerce familiar e educacional para me tornar um ser humano melhor e atingir meus objetivos pessoais e profissionais.

À Eurides Maria Gomes dos Santos, minha querida tia Ride, que nos deixou em 2023 e cujo afeto me foi dedicado por toda a sua vida.

Ao meu orientador José André Wanderley Dantas de Oliveira, por muito colaborar na realização do sonho de pertencer e concluir a graduação na Casa de Tobias, guiando-me na construção desse trabalho de conclusão.

Por fim, à Priscila, “minha vida, meu mundo, meu tudo”, e à Alice. As palavras são insuficientes para expressar o quão importantes vocês são e sempre serão em minha vida. Foi o amor de vocês e por vocês que me deu forças para trilhar o caminho até aqui. E saibam que é esse amor que me faz acordar todas as manhãs para mais uma feliz caminhada... Amo vocês!

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a temática da tributação sobre o consumo de ativos digitais no metaverso e os impactos trazidos pela denominada Reforma Tributária, implementada na Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 132/2023. Para isso, primeiramente é necessário compreender a dinâmica da economia no metaverso e as principais características das novas tecnologias disruptivas que estão surgindo, como os tokens não fungíveis. Conceitua-se, então, o que são o metaverso, os criptoativos e os tokens não fungíveis, sobretudo as suas principais características, tecnologias de suporte envolvidas, suas principais utilizações, impactos e importância. Em seguida é fornecido um panorama geral acerca das principais medidas inseridas na Reforma Tributária. Posteriormente, é apresentado o debate doutrinário existente no Brasil acerca da tributação sobre o consumo de bens e serviços digitais no metaverso, como foco na possibilidade de incidência do ICMS e do ISSQN, bem como o tratamento dado em outros países. Por fim é feita uma análise sobre o impacto dos novos tributos criados pela EC nº 132/2023, o IBS e a CBS, sobre o consumo de bens e serviços digitais no metaverso.

Palavras-chave: Metaverso; Criptoativos; Tokens não fungíveis; Consumo; Tributação. Reforma Tributária.

ABSTRACT

The present work aims to analyze the topic of taxation on the consumption of digital assets in the metaverse and the impacts brought by the so-called Tax Reform, implemented in the Federal Constitution by Constitutional Amendment No. 132/2023. To do so, it is first necessary to understand the dynamics of the economy in the metaverse and the main characteristics of the new disruptive technologies that are emerging, such as non-fungible tokens. Then, the paper defines what the metaverse, cryptoassets, and non-fungible tokens are, especially their main characteristics, supporting technologies involved, their main uses, impacts, and importance. Next, an overview of the main measures included in the Tax Reform is provided. Subsequently, the existing doctrinal debate in Brazil regarding taxation on the consumption of digital goods and services in the metaverse is presented, focusing on the possibility of ICMS and ISSQN incidence, as well as the treatment given in other countries. Finally, an analysis is made of the impact of the new taxes created by EC No. 132/2023, the IBS and the CBS, on the consumption of digital goods and services in the metaverse.

Keywords: Metaverse; Cryptoassets; Non-fungible tokens; Consumption; Taxation; Tax Reform.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CCB	Código Civil Brasileiro
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
DF	Distrito Federal
DGT	Dirección General de Tributos
EC	Emenda Constitucional
EM	Exposição de Motivos
EUA	Estados Unidos da América
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IN	Instrução Normativa
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IS	Imposto Seletivo
ISS	Imposto sobre Serviços
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
GST	Goods and Services Tax
LC	Lei Complementar
NFT	Non Fungible Token
OCDE	Organização para a Cooperação do Desenvolvimento Econômico
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PIS	Programa de Integração Social
PLP	Projeto de Lei Complementar
RMIT	Regra Matriz de Incidência Tributária
RFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	NOÇÕES INICIAIS SOBRE METAVERSO, CRIPTOATIVOS E NFTS.....	13
3	BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA	17
4	TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO METAVERSO.....	21
4.1	O debate no Brasil antes da EC nº 132/2023.....	21
4.2	Experiências em outros países	25
4.3	Os efeitos da Reforma Tributária	28
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	33
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	34

1 INTRODUÇÃO

Num cenário de um mundo globalizado e em rápida evolução digital, os mundos virtuais ou, mais popularmente, metaversos emergiram como uma força inovadora e transformadora, remodelando as fronteiras tradicionais que outrora delineavam os domínios físico e virtual.

Um mundo virtual ou metaverso é um conceito multifacetado que transcende as definições convencionais, abrangendo um espaço virtual coletivo e compartilhado, onde indivíduos, empresas e entidades se envolvem em inúmeras atividades que abrangem o espectro de interações sociais, econômicas e culturais que simulam a vida real.

Como bem pontuam Simontacchi, Scandone e Lorenzi (2022, p. 304, tradução nossa), “não existe apenas um metaverso, mas muitos, que estão a tomar forma para permitir que as pessoas aprofundem e alarguem as interações sociais digitalmente”, criados pelas mais variadas empresas de tecnologia, com variadas características. *Second Life*, *Roblox*, *Fortnite* e *Meta* são alguns exemplos dos mundos virtuais mais populares. No presente trabalho, entretanto, os termos “metaverso”, “mundos virtuais”, no plural, e “mundo virtual”, no singular, serão tratados como sinônimos.

O metaverso continua a ganhar cada vez mais proeminência, capturando a imaginação coletiva dos usuários em todo o mundo, e os governos e os decisores políticos se veem confrontados com uma miríade de desafios fiscais. A natureza nova e complexa das atividades econômicas no metaverso representa um conjunto único de desafios para as autoridades fiscais. Os modelos fiscais tradicionais, concebidos para bens tangíveis e transações físicas, lutam para se adaptar à natureza intangível e descentralizada da economia do metaverso.

Vários países, independentemente da sua maturidade tributária e tecnológica, estão agora empenhados num esforço coletivo para enfrentar estes desafios fiscais emergentes. A necessidade de definir e implementar um quadro fiscal abrangente para o metaverso tornou-se uma preocupação premente para os governos a nível mundial. À medida que os ativos digitais, as transações virtuais e as novas formas de troca econômica se proliferam no metaverso, a adaptação das políticas fiscais

torna-se essencial para garantir a responsabilidade fiscal, a conformidade regulamentar e a distribuição equitativa das receitas.

Como não poderia ser diferente, o Brasil, caracterizado por um ecossistema tecnológico em expansão, encontra-se no meio da onda transformadora provocada pelo metaverso. O panorama tecnológico do país, marcado por *startups* inovadoras, uma economia digital florescente e uma população cada vez mais conhecedora da tecnologia, posiciona-o como um interveniente-chave no desenrolar da narrativa do metaverso. À medida que o Brasil passa por uma revolução digital, aumenta a necessidade de compreender de forma abrangente as implicações e desafios jurídicos que acompanham a tributação das atividades neste domínio virtual. Os efeitos transformadores do metaverso vão além do seu fascínio tecnológico, permeando vários setores da economia. Dos mercados virtuais às transações baseadas em *blockchain*, o metaverso influencia a forma como os negócios são conduzidos, as interações sociais se desenrolam e o valor econômico é gerado. Neste ambiente dinâmico, as administrações tributárias tradicionais, adaptadas aos modelos de negócio convencionais, enfrentam obstáculos significativos na captura das nuances da economia do metaverso. A natureza descentralizada e sem fronteiras das transações do metaverso, juntamente com as características únicas dos ativos e moedas virtuais, acrescentam complexidade ao cenário fiscal.

Compreender as implicações legais da tributação das atividades do metaverso torna-se fundamental à medida que o Brasil se posiciona como um ator-chave na economia digital global. Além disso, a falta de adaptação rápida da legislação fiscal à evolução da dinâmica do metaverso pode levar a lacunas regulamentares, potencial evasão fiscal e dificultar o crescimento econômico dentro desta fronteira digital emergente.

Neste contexto, surge o questionamento se o quadro normativo tributário brasileiro, com suas espécies tributárias, seria aplicável às operações de consumo de bens e serviços ocorridas dentro dos mundos virtuais. Também quais impactos que a recém-aprovada Reforma Tributária teria na tributação dessas operações. É necessária uma análise aprofundada das intersecções entre as leis fiscais existentes e o ecossistema do metaverso em rápida evolução, verificando se o quadro jurídico atual é flexível e adaptativo suficientemente para acompanhar os avanços tecnológicos.

Em essência, este estudo procura lançar luz sobre os desafios jurídicos específicos do Brasil relacionados à tributação sobre o consumo de bens e serviços no metaverso, sobretudo após a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) pela recém-aprovada Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Ao enfrentar estes desafios de frente, o Brasil pode não só aproveitar todo o potencial do metaverso para o desenvolvimento econômico, mas também estabelecer um precedente para outros países que navegam na complexa intersecção da tecnologia, da lei e da tributação na era digital.

No intuito de delimitar o escopo do presente trabalho, propõe-se a seguinte abordagem: a análise da tributação no Brasil das operações de consumo de criptoativos, como os *token* não fungíveis (*non fungibles tokens* – NFTs), decorrentes de bens e serviços transacionados no metaverso. Importante ressaltar que, considerando seu surgimento recente, sua natureza dinâmica e mutável e as poucas pesquisas existentes sobre o metaverso, o presente trabalho terá como objetivo ser mais um estudo a colaborar para lançar luz sob a perspectiva do direito tributário.

O problema que este estudo se propõe a analisar é se o ordenamento jurídico brasileiro é capaz de tributar o consumo de bens e serviços no metaverso, e qual o impacto trará a recém-aprovada Reforma Tributária implementada pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

Diante do problema apresentado, o objetivo específico do estudo será entender a tributação sobre o consumo de ativos digitais, como os NFTs, no metaverso sob a égide das normas tributárias atualmente vigentes, bem como a forma que outros países tributam tais operações e, finalmente, como se dará essa tributação com a entrada em vigor da Reforma Tributária no Brasil.

O estudo apresentará primeiramente as noções gerais sobre o metaverso, os criptoativos e os NFTs, de forma a entender do que se tratam e quais as suas principais características gerais. Em seguida será apresentado um panorama geral da recém-aprovada Reforma Tributária, consubstanciada na Emenda Constitucional nº 132/2023. Será demonstrado também um dos principais debates tributários envolvendo as operações de compra e venda de NFTs no metaverso, fazendo uma análise da correta delimitação do alcance das normas tributárias nas transações

digitais envolvendo esta tecnologia. Será apresentada, ainda na presente pesquisa, exemplos de como outros países vem endereçando o tema da tributação sobre o consumo destes itens digitais. Por fim, abordar-se-ão os impactos no Brasil da recém-aprovada Reforma Tributária, com a criação do IBS e da CBS, nas operações que importem o consumo de bens e serviços digitais no metaverso.

O objeto do presente estudo possui relevância para o Direito Tributário tendo em vista a expansão da economia digital e do metaverso, em constante evolução, o que torna necessária a atualização perene dos operadores do Direito às novas realidades que surgem. A recém-aprovada Reforma Tributária está sendo objeto de incessantes debates, e a forma com que o Brasil poderá tributar as operações de consumo envolvendo o metaverso e os ativos digitais, como os NFTs, por si só justificam a presente pesquisa.

Para cumprir tal objetivo, foi realizada uma pesquisa bibliográfica qualitativa especializada em direito tributário, cujos dados foram coletados a partir da leitura de livros, publicações científicas, leis, notícias e de informações adquiridas no direito comparado.

2 NOÇÕES INICIAIS SOBRE METAVERSO, CRIPTOATIVOS E NFTS

Antes de analisar os possíveis impactos da reforma tributária nas transações ocorridas no metaverso, torna-se necessário entender o que o conceito implica, quem são os facilitadores dessa tecnologia e como empresas e usuários podem potencialmente monetizá-la.

O termo metaverso foi cunhado em 1992 pelo escritor de ficção científica Neal Stephenson em sua renomada obra *Snow Crash*, onde “forja a descrição pormenorizada aos leitores de um ambiente simulado e online que é percebido como real aos seus usuários, sujeitos que vivenciam processos de socialização e interação segundo signos metafóricos do mundo real” (PEREIRA, 2009, p. 8).

Ao tentar construir uma aproximação do metaverso à ideia proposta por Stephenson, PEREIRA (2009, p. 14) o conceituou como “uma projeção de identidade em uma realidade simulada em gráficos tridimensionais, interagindo com outros usuários por meio de personagens digitais, ou avatares, onde é possível vivenciar interações sociais, entre elas processos comunicacionais, por meio de experiências imersivas”. Laeeq (2022, p. 1) apresenta definição mais simplória de que o metaverso refere-se ao conceito de um mundo virtual totalmente imersivo, onde os usuários se reúnem para socializar, brincar e trabalhar.

Tentando atualizar esse conceito, pode-se dizer que o metaverso é uma rede de mundos virtuais digitais simulados focados em conexão social e que usa realidade aumentada, realidade virtual e *blockchain*, juntamente com conceitos de mídias sociais, para criar espaços para uma interação rica dos usuários, simulando o mundo real, onde estes replicam sua vida e seus interesses, interagindo, fazendo negócios e estabelecendo conexões sociais por meio de seus avatares virtuais – representações gráficas dos usuários.

Um ator chave no metaverso é o *blockchain*, “uma tecnologia de registro distribuído (*distributed ledger technology*) que armazena e gerencia blocos de registros digitais” (SZELBRACIKOWSKI; BARBOSA, 2023, p. 104), ou seja, “um “livro razão” (contábil), em que são registrados sequencialmente e em forma de blocos, todos os dados relativos às transações efetuadas pelos usuários em rede” (UHDRE, 2021, p. 41). Suas vantagens como transparência, eficiência, integridade

de dados e segurança podem beneficiar a sociedade de várias maneiras, e especialmente as administrações tributárias, assim como o recurso de descentralização pode melhorar sua eficiência e sua interação entre vários atores, proporcionando um ambiente mais equitativo para todas as partes interessadas. Em síntese, “*blockchain* é um sistema de armazenamento de dados que possibilita, dentre outras coisas, a realização de transações com criptoativos em segurança” (SZELBRACIKOWSKI; BARBOSA, 2023, p. 104).

O metaverso está fortemente inter-relacionado com os criptoativos, que, segundo Gomes (2021, p. 58), são “ativos digitais (financeiros ou não) que se valem de criptografia e tecnologias de registro distribuído (*distributed ledger technology*) como elementos atribuidores de seu valor ínsito”. Reis (2023) afirma que os ativos digitais possuem natureza jurídica

de um bem móvel incorpóreo (art. 82 e 83, CCB), que se resume a dígitos binários, registros computacionais, que ocupam um lugar na blockchain através de negócios jurídicos concretizados via um sistema peer-to-peer (ponto-a-ponto), criptografados, perfeitamente registrados quanto ao momento (time stamp), valor e carteiras envolvidas, sem qualquer intermediário como participante, podendo ser, e sendo, constantemente utilizado como moeda não-oficial em uma economia paralela repleta de transações de compra e venda dos mais diversos itens no Metaverso. (REIS, 2023, p. 11)

Por meio da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.888, de 3 de maio de 2019, a Secretaria da Receita Federal do Brasil definiu criptoativo como sendo:

a 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. (BRASIL, 2019).

Criptoativo é gênero cujas espécies mais utilizadas no metaverso são criptomonedas e *tokens* não fungíveis (NFTs), em que as primeiras são comumente usadas para concluir transações que geralmente têm NFTs como ativos subjacentes.

Uhdre (2023, p. 422) aponta que os NFTs se tornarão o instrumento prioritário de negociação nos inúmeros metaversos. Para a autora, os NFTs nada mais seriam do que “linhas de códigos (*tokens*) unívocas que funcionam como representações digitais, registros de “propriedade”, ou melhor, de titularidade de bens (digitais e/ou físicos) únicos, tais como obras de arte, ou mesmo itens colecionáveis” (UHDRE, 2023, p. 423). Em outras palavras, os NFTs “são uma espécie de criptoativos e

podem ser conceituados como ativos digitais criptografados que possuem um emissor identificado e representam um conjunto de direitos oponíveis a terceiros” (SZELBRACIKOWSKI; BARBOSA, 2023, p. 105).

O Código Civil Brasileiro (BRASIL, 2002) estabelece em seu artigo 85 que bens fungíveis são aqueles “que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade”, donde se depreende que *tokens* não fungíveis são bens móveis únicos e insubstituíveis, tais como as obras de arte e produtos raros.

Reis (2023) destaca ainda que

Apesar de parecer complexo, existem itens, dos mais simples, como um tênis, uma jaqueta ou um boné (que são denominados *wearable* NFTs, pois podem ser utilizados pelos personagens existentes no Metaverso respectivo), até os mais complexos como verdadeiras obras de arte (também denominados *collectibles*, e.g. o NFT em formato JPEG “*Everyday*”, do artista *Beeple*, vendido pelo valor aproximado de 69 milhões de dólares), que são vendidos diretamente pelos desenvolvedores nas plataformas de Metaverso, no mercado secundário ou em marketplaces como o *OpenSea* para os interessados em adquiri-los, seja como usuário, fanático ou como investidor. (REIS, 2023, p. 13-14)

Nos últimos anos, muita atenção tem sido dada apenas às possíveis questões tributárias relacionadas às criptomoedas e aos NFTs isoladamente. No entanto, com a ascensão do metaverso e a sua crescente utilização e desenvolvimento – não só para o setor digital, mas também para todas as empresas de consumo (por exemplo, já é utilizado pela indústria do luxo) – várias questões fiscais irão necessitar ser abordadas. A este respeito, o metaverso poderá ter um forte impacto nos atuais princípios de tributação internacional, particularmente quando se trata de identificar fontes de rendimento, o que deverá ter em conta, entre outras coisas, as regras de origem de receitas – que determinam as receitas que terão de ser tratadas como provenientes de uma determinada jurisdição fiscal.

O impacto das interações dentro do metaverso na tributação do mundo real ainda é uma questão em aberto e pode variar dependendo das características específicas do metaverso em questão e da legislação tributária aplicável em cada país. A tributação de transações no metaverso pode ser complexa e levantar várias questões fiscais, incluindo questões de territorialidade, valorização e definição da natureza das transações virtuais.

Como as transações no metaverso ocorrem em um espaço virtual sem fronteiras geográficas claramente definidas, criam-se desafios para determinar qual

jurisdição tributária tem direito de tributar essas transações. O valor dos bens virtuais pode ser difícil de determinar, o que também pode dificultar a aplicação de tributos com base no valor das transações. Além disso, as transações no metaverso podem ser difíceis de classificar como transações de bens ou serviços, o que afeta diretamente a tributação. A potencial interação entre o metaverso e o mundo real poderia levantar outras implicações, como, por exemplo, uma empresa que promove um produto no metaverso e que depois é vendido no mundo real, ou vice-versa.

Como o metaverso é um tema novo, as diversas questões que surgem hoje não têm uma resposta clara. Portanto, este trabalho chama a atenção especificamente sobre o consumo de ativos digitais, como os NFTs, e as implicações fiscais que podem surgir do metaverso, especificamente as alterações na tributação sobre o consumo trazidas pela recém-aprovada Reforma Tributária.

3 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA

O sistema tributário brasileiro sempre foi tido como complexo, burocrático e oneroso para os contribuintes. Dentre as características mais controversas estão o elevado número de tributos e uma tributação extremamente regressiva, onerando principalmente os mais pobres. Nesse sentido, Moreira e Rosemblat (2022, p. 97) apontam que nosso sistema tributário possui problemas em todos os signos presuntivos de riqueza, mas que a tributação incidente sobre o consumo de bens e serviços, repartida entre União (IPI, COFINS e a Contribuição para o PIS/PASEP), estados (ICMS) e municípios (ISSQN), sempre foi frequentemente apontada como a principal causa da complexidade do sistema.

Fossati e De Paula (2022) corroboram esse entendimento ao afirmar que

o Sistema Nacional Tributário brasileiro é hipercomplexo, com bases econômicas sendo tributadas por mais de um tributo, às vezes por mais de um ente, o que gera conflitos federativos, além de tornar a conformidade fiscal difícil e onerosa para os contribuintes. (FOSSATI e DE PAULA, 2022, p. 47)

Inúmeras foram as tentativas dos legisladores para reformar esse sistema, tendo a simplificação como principal diretriz e passando necessariamente pela unificação de tributos, sobretudo os incidentes sobre o consumo. Moreira e Rosemblat (2022) asseveram que todas essas tentativas sempre convergiram

para uma tributação sobre o valor agregado (IVA), semelhante ao que ocorre em boa parte do mundo. Neste modelo, os fatos sujeitos à tributação são amplos, pois a incidência do imposto depende mais da existência de uma atividade econômica, e menos de sua classificação ou denominação. Se há consumo, há o pagamento do tributo. (MOREIRA e ROSEMBLAT, 2022, p. 99).

O Imposto sobre Valor Adicionado (IVA)¹, desenvolvido inicialmente pelo francês Maurice Lauré, teve origem na França, em 1954, surgindo como um tributo único a todas as operações de consumo de bens e serviços, não cumulativo e “por fora”. Fossati e De Paula (2022, p. 91) destacam que o IVA é um tributo que evita “o efeito cascata, tornando o mercado mais competitivo sem a ameaça de distorção de preços e, como ele visa a que a carga tributária seja repartida durante todo o ciclo de produção e comercialização”.

¹ Também mencionado na literatura como Imposto sobre Valor Acrescentado ou Imposto sobre Valor Agregado.

Durante décadas, tributaristas defenderam que esse modelo de tributo sobre consumo deveria ser adotado pelo Brasil. Maneira (2022) destaca que

Toda a Europa, inclusive o leste europeu, que saiu em um passado recente do comunismo/socialismo para o capitalismo, adota o IVA. Toda a América Latina e a África também. A Índia, em 2017, passou a adotar o IVA, deixando o Brasil em uma posição retrógrada e solitária. (MANEIRA, 2022, p. 38-39).

Em 1995, surgiu a primeira proposição legislativa a tentar a implantação do IVA. A Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 175/1995 apresentou o IVA *dual* – federal e estadual –, em substituição ao IPI e ao ICMS, mas, depois de 4 anos de tramitação, sequer chegou a ser apreciada no Plenário da Câmara dos Deputados. Mais de 10 anos depois, a PEC nº 233/2008 propôs a unificação das contribuições sociais em um IVA federal, mas também não avançou no Plenário da Câmara dos Deputados.

Somente em 2019, com a apresentação da PEC nº 45/2019, apresentada na Câmara dos Deputados, e da PEC nº 110/2019, apresentada no Senado Federal, uma reforma tributária tomou corpo. Após anos de espera e debates, finalmente em dezembro de 2023, o Congresso Nacional promulgou a Emenda Constitucional (EC) nº 132, que veio a implementar a tão esperada reforma tributária, trazendo como alterações:

- Criação de dois tributos no modelo IVA;
- Criação do Imposto Seletivo (IS);
- Adoção de alíquota padrão como regra geral;
- Definição de regimes específicos para determinados bens e serviços;
- Definição de regimes favorecidos para determinados bens e serviços;
- Criação da Cesta Básica Nacional;
- Criação do “*cashback*”;
- Preservação da Zona Franca de Manaus;
- Melhoramento da situação das empresas do Simples;
- Criação de modelo de cobrança integrado e eficiente;
- Criação do Fundo de Compensação dos Benefícios Fiscais;
- Garantia da devolução dos saldos credores dos tributos atuais;
- Ampliação da base de incidência do IPVA para alcançar veículos aéreos e aquáticos;

- Permissão da atualização periódica da base de cálculo do IPTU;
- Progressividade do ITCMD e aperfeiçoamento da sua legislação;
- Limitação da carga tributária;
- Instituição do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional; e
- Estabelecimento de Regras de transição.

Pestana (2024) destaca que a reforma tributária

simplifica a tributação sobre o consumo, põe fim à cumulatividade e à guerra fiscal, estabelece a unificação nacional da legislação dos novos tributos e cria fundos de desenvolvimento regional e de compensação em relação a efeitos da própria reforma. (PESTANA, 2024, p. 13)

Como se observa, a EC n° 132/2023 implementou alterações significativas ao texto constitucional, cujo estudo pormenorizado não será objeto do presente trabalho.

Conforme já destacado, o presente trabalho busca analisar o impacto da reforma no âmbito da tributação no metaverso, incluindo a tributação sobre o consumo de bens e serviços digitais, e, nesse sentido, a principal alteração foi justamente a, há muito esperada, substituição dos vários tributos incidentes sobre o consumo (Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS e ISSQN) por apenas dois tributos cujo modelo

terá a forma do que parte da doutrina tributária denomina de “IVA Moderno” – base ampla, cobrado “por fora” e no destino, não-cumulatividade plena e poucas alíquotas e exceções – e será dual, denominado Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) para a versão de competência da União, e Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) para a de competência partilhada entre estados, DF e municípios. (BRASIL, 2019).

O chamado IVA brasileiro possui essa característica *dual* pois é formado pela aplicação de dois tributos: um imposto (IBS), de competência da União, e uma contribuição social (CBS), com gestão compartilhada entre estados, DF e municípios. A CBS substituirá a Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins e o IPI, enquanto o IBS substituirá o ICMS e o ISS. A EC n° 132/2023 previu uma transição gradativa a partir de 2026, e com os atuais tributos sendo completamente substituídos pela CBS e o IBS a partir de 2033, conforme arts. 125 a 133 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República.

Vale ressaltar, entretanto, que o IPI não será extinto, mas a partir de 2027 terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, conforme expressa

previsão contida na alínea “a” do inciso III do art. 126 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República.

Apesar de alterar substancialmente o sistema tributário nacional, principalmente a tributação sobre o consumo, a EC nº 132/2023 não efetuou alterações na legislação sobre a tributação da renda e do patrimônio, como também acerca da tributação sobre a folha de salários e do financiamento da previdência social. Pestana (2024), entretanto, aponta que o art. 18 da EC nº 132/2023 traz

uma sinalização para o futuro, ainda que em caráter indicativo e autorizativo, ao prever o envio, em até 180 dias após a promulgação da PEC 45/2019, de projeto de lei que proponha a reforma da tributação sobre a renda e, em seu parágrafo único, dispõe que a arrecadação adicional da União, decorrente da reforma dos impostos sobre a renda, poderá ser considerada como fonte de compensação para a redução da tributação incidente sobre a folha de pagamentos e sobre o consumo de bens e serviços. Ficam apontados, embora de modo subjacente, o espírito e a intenção do legislador de avançar na reversão da regressividade presente no atual sistema tributário brasileiro, deslocando o centro de gravidade do sistema tributário dos tributos sobre o consumo para os tributos diretos sobre a renda e o patrimônio. (PESTANA, 2024, p. 9)

Feitas estas breves considerações, passemos a analisar a tributação sobre o consumo de ativos digitais no metaverso e quais impactos a reforma tributária trará quando da sua plena implementação, ou seja, como se dará a incidência da CBS e do IBS na comercialização de bens e serviços no metaverso.

4 TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO METAVERSO

4.1 O debate no Brasil antes da EC nº 132/2023

Um dos debates existentes com relação à natureza das atividades realizadas no metaverso diz respeito à tributação de operações com bens e serviços, sob a perspectiva da tributação sobre o consumo no mundo virtual.

No Brasil, referido debate sempre girou em torno da questão sobre se as operações no metaverso, envolvendo ativos digitais, como os *tokens* não fungíveis, estariam sujeitas à tributação sobre o consumo e, em caso afirmativo, se estariam sujeitas ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS), de competência estadual (art. 155, II, da Constituição Federal), ou ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) de competência municipal (art. 156, III, da Constituição Federal). Em outras palavras, se a venda de ativos digitais, como os NFTs, no metaverso deveria ser enquadrada como a venda de uma mercadoria ou como a prestação de um serviço.

Os NFTs normalmente concedem o direito de consumir, vender ou licenciar um bem digital único e insubstituível, como uma música ou uma obra de arte, mas também podem conceder o direito de receber (e talvez revender) serviços digitais, ou o direito de alugar ou receber produtos físicos – ou uma combinação de tudo isso. A forma como se caracteriza o que é vendido pode gerar resultados fiscais muito diferentes.

Silva *et al* (2024, p. 460) aponta, por exemplo, que a mundialmente conhecida Nike criou o mundo virtual *Nikeland*, onde “usuários têm a prerrogativa de personalizar seus avatares com vestimentas e acessórios da marca Nike, intensificando a conexão com a marca e fortalecendo a experiência de identificação e de engajamento”. Esses NFTs representativos de roupas e acessórios comercializados pela Nike no metaverso deveriam ser considerados como uma mercadoria ou um serviço para fins de tributação?

Utilizando como exemplo um NFT representativo de um tênis, Valverde e Rosa (2022) defendem que

se o tênis virtual adquirido da loja nos Estados Unidos for considerado uma mercadoria, caberia então a incidência do ICMS no Brasil, adotando-se o princípio de tributação no destino, já que se trata de um bem adquirido do

exterior. Ademais, se a venda ocorrer no cenário interno, considerando que o art. 155, § 2º, inc. VII da Constituição Federal determina que, nas operações que destinem bens a consumidor final localizado em outro Estado, deverá ser adotada a alíquota interestadual, cabendo ao Estado do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual ("ICMS-DIFAL"), seria possível cogitar essa sistemática de tributação para as vendas interestaduais ocorridas no metaverso. (VALVERDE e ROSA, 2022, p. 278)

Alcoforado (2021), ao analisar a tributação na venda de *softwares*, afirma que:

a escolha da espécie tributária, adequada para incidir sobre determinado bem, independe do seu estado, ou seja, se é material, imaterial, abstrato, intangível, incorpóreo etc. O fato de ser digital, por exemplo, não deveria influenciar na decisão de tributar pelo ICMS ou ISS. (ALCOFORADO, 2021, p. 82)

Apesar da análise do autor se ater a compra e venda de *softwares*, suas considerações se amoldam perfeitamente ao consumo de bens digitais no metaverso. A sintaxe, a semântica e a pragmática da competência do ICMS pressupõem que haja uma operação de circulação jurídica, ou seja, que seja alterada a posse com ânimo definitivo ou a propriedade do bem. Nesse sentido, a venda de um NFT representativo de um acessório da marca Nike, em que há a transferência de propriedade, estaria sujeita à incidência do ICMS, por exemplo.

Corroborando com esse entendimento, Szelbracikowski e Barbosa (2023) afirmam que

Nos casos de aquisição de NFT's, pode-se considerar que há a transmissão dos direitos relacionados à propriedade daquele ativo. Contudo, também existem operações com bens digitais que não resultariam em transferência de propriedade e, conseqüentemente, não atrairiam a tributação pelo ICMS, como é o caso das taxas de uso de espaços, em que o usuário não adquire o espaço em si, mas paga uma mensalidade para usufruir de determinados ambientes dentro do mundo virtual. (SZELBRACIKOWSKI; BARBOSA, 2023, p. 104).

Por meio da Resposta à Consulta Tributária nº 22841/2020², a Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo foi instada a responder a um consulente que questionou se os criptoativos teriam natureza de mercadoria, sujeita às normas do ICMS. Apesar do consulente ter utilizado o termo "criptoativos", a decisão proferida se restringiu às criptomoedas:

12. De toda sorte, as criptomoedas somente poderiam ser consideradas como mercadoria se tivessem o atributo da mercancia, o que exigiria que tivessem como destino final o consumo; e as transações envolvendo tais ativos somente estariam sujeitas à incidência do ICMS se fossem

² SÃO PAULO. RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 22841/2020, de 10 de março de 2021. Disponibilizado no site da SEFAZ em 11/03/2021. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC22841_2020.aspx Acesso em 05 jun. 2024.

caracterizadas como operações de circulação, assim compreendidas como aquelas que as impulsionassem desde as primeiras etapas da produção até o consumo final, com agregação de valor em cada uma dessas etapas. (SÃO PAULO, 2021).

O trecho acima reforça o entendimento de que quaisquer transações com criptoativos, incluindo os NFTs, que envolvam a produção e a destinação ao consumo final no metaverso caracterizariam operações de circulação de mercadorias e estariam sujeitas à incidência do ICMS.

Em outro exemplo, serviços de estética, previstos no item 6 da Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, podem ser ofertados no metaverso para a personalização de avatares. Serviços de arquitetura, previstos no item 7 da lista supra, podem ser ofertados para montagem e decoração de ambientes virtuais, corporativos ou não. Referidos serviços, que hoje sofrem tributação pelo ISSQN no mundo físico, poderiam atrair os municípios a tributá-los no mundo virtual, inclusive também poderiam ser enquadrados como serviços de programação, previstos no item 1.02 da Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Nesse caso, bastaria os serviços estarem previstos na referida lista para estarem sujeitos ao ISSQN?

Sukar (2021) bem destaca, quanto à Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT) do ISSQN, que

O aspecto material da hipótese de incidência da RMIT do ISS é expresso pelo verbo “prestar” e seu complemento “serviços de qualquer natureza”. Como dito alhures, o serviço que será objeto de tributação deve constar nos subitens da lista anexa da Lei Complementar n. 116/2003. SUKAR (2021, p. 197)

Seguindo esse entendimento Rodrigues (2023, p. 61-62) assevera que “a principal atividade envolvendo NFTs que poderia, em tese, ser alvo da tributação de ISS são os serviços de agenciamento e intermediação na transação com criptoativos, previstos no subitem 10 (serviços de intermediação e congêneres)”.

Nesse mesmo sentido, a prestação de serviço de publicidade e propaganda no metaverso, por exemplo, estaria sujeita ao ISSQN uma vez que a Lei Complementar nº 157/2016 incluiu na Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 o subitem 17.25 (Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio - exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita), garantindo aos municípios a cobrança.

Paiva (informação verbal)³ resume bem esse debate ao defender que “a natureza camaleônica dos criptoativos deveria influenciar fortemente a tributação. Se um *token* dá acesso a um produto, seria o caso de ICMS. Se dá acesso a um serviço, ao ISS (Imposto Sobre Serviços). Se é ativo financeiro, é outra categoria”.

Mas existem também posicionamentos contrários. Queiroz e Silva (2020), em estudo sobre a competência constitucional para tributar operações de mineração de criptoativos, como a criação de um NFT, por exemplo, defende que

Para que algo se configure como mercadoria, é mister que possa ser consumida de alguma maneira. Em outros termos, a mercadoria tem alguma forma de valor intrínseco. Já os criptoativos não o tem, sendo seu valor e sua utilidade definidos tão somente pela confiança da rede de usuários, como se de moeda se tratasse. Daí já se ter afirmado que os criptoativos são economicamente uma categoria intermediária entre bem e moeda. Juridicamente, podem ser considerados bens, mas não mercadorias. (QUEIROZ E SILVA, 2020, p. 237)

Reis (2023) é categórico ao afirmar que não incide ICMS sobre os itens transacionados no metaverso

resta impossível a classificação dos itens transacionados no Metaverso como mercadorias reféns da incidência do ICMS, ainda que passem por todo o processo de fabricação e confecção digital, que é realizado, inclusive, por marcas renomadas e grifes famosas, como Adidas, Nike, Dolce & Gabbana e Balenciaga – todas contribuintes do ICMS-Mercadorias sobre a venda de produtos palpáveis (circulação de mercadorias) a partir de seus estabelecimentos físicos, ainda que realizadas on-line por e-commerces e marketplaces. (REIS, 2023, p. 17).

Apesar de seu posicionamento contrário à incidência do ICMS sobre o consumo de bens no metaverso, Reis (2023, p. 18) admite que “itens transacionados no Metaverso nada mais são do que mercadorias com o propósito da destinação comercial (finalidade de venda ou revenda), pendentes de serem definidas legalmente como tais pelo retrógrado arcabouço jurídico comercial do Estado brasileiro”.

Tomando como exemplo essa discussão doutrinária, todas as mencionadas operações e tantas outras ocorridas no metaverso tendem a transformar-se em mais um campo de disputa acirrada entre os entes federados na busca por incrementar sua base tributária e arrecadação. Alcoforado (2021, p. 88) afirma que uma alternativa para tributar as novas tecnologias seria a criação de um tributo, tipo IVA,

³ Advogado defende que criptoativos deveriam ser tributados como o ouro em seminário da FGV. Portal do Bitcoin, 2021. Disponível em: <https://portaldobitcoin.uol.com.br/advogado-defende-que-criptoativos-deveriam-ser-tributados-como-o-ouro-em-seminario-da-fgv/> Acesso em 05 jun. 2024

que poderia permitir que os entes federativos atingissem as novas materialidades dispostas na economia digital, o que ajudaria a atenuar os conflitos de competência entre os entes e a diminuir os litígios entre estes e os contribuinte.

Com essa premissa, em 2023, o Congresso Nacional aprovou a há muito debatida Reforma Tributária, consubstanciada na Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. É provável, portanto, que todo esse debate tratado neste tópico ficará no passado, principalmente após a transição total para o novo regime que se dará no ano de 2033, quando, nos termos do art. 129 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, os atuais impostos sobre o consumo previstos nos arts. 155, II, e 156, III serão totalmente extintos.

4.2 Experiências em outros países

No Brasil o debate acerca da tributação sobre o consumo no metaverso ainda é muito incipiente, restringindo-se apenas ao campo doutrinário. As administrações tributárias ainda não se debruçaram sobre o tema, com exceção da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo por meio da já mencionada Resposta à Consulta Tributária nº 22841/2020. Tampouco os tribunais nacionais foram instados a se pronunciar sobre um caso concreto, portanto não há jurisprudência administrativa ou judicial.

Já no âmbito global, algumas jurisdições já começaram a explorar questões fiscais relacionadas à tributação sobre o consumo no metaverso.

Por exemplo, em agosto de 2019, o *Finanzgerichts Köln* (Tribunal Financeiro de Colônia) manteve o entendimento das autoridades fiscais de que o aluguel de terrenos virtuais no *Second Life*, um famoso e popular mundo virtual, constituía um serviço digital sujeito ao IVA e, portanto, considerou que os proprietários eram responsáveis pelo recolhimento do imposto, já que os terrenos haviam sido alugados em troca de pagamentos em dólares *Linden*, moeda oficial daquele mundo virtual. Posteriormente, o *Bundesfinanzhof* (Tribunal Federal de Finanças Alemão) anulou a

decisão do *Finanzgerichts Köln* e fixou a tese de que o aluguel de terreno ou propriedade virtual não gera IVA porque a transação ocorreu em ambiente virtual⁴.

O *Bundesfinanzhof* concluiu que transações que conferem vantagens limitadas a um jogo ou a um mundo virtual e não conferem nenhuma vantagem econômica no mundo real ao destinatário, não constituem participação na vida econômica real e estão, portanto, fora do âmbito de aplicação do IVA. O tribunal concluiu também que quando o contribuinte trocou os dólares *Linden* por dólares americanos, isso era suscetível de constituir um serviço para efeitos de IVA, uma vez que o contribuinte cedeu os seus direitos em troca de um pagamento que constituía uma atividade econômica real. No entanto, como a plataforma do metaverso estava sediada nos Estados Unidos (EUA), concluíram que a cessão de direitos ficou fora da jurisdição alemã e, conseqüentemente, do âmbito do IVA alemão.

Sendo assim, o tribunal alemão decidiu que o que acontece no metaverso permanece no metaverso para fins de IVA e somente quando as atividades do mundo virtual levarem a um evento no mundo real estarão sujeitas a impostos.

A *Linden Lab*, empresa norte-americana proprietária do *Second Life* mencionado no caso alemão, anunciou recentemente que irá recolher *sales tax* das assinaturas mensais e das *virtual lands* existentes em seu mundo virtual. Em sua página na *internet*⁵, é informado que, de acordo com os regulamentos de impostos sobre vendas de vários países e áreas em que os usuários do *Second Life* vivem, a empresa deve efetuar a retenção na fonte e remeter o IVA dos usuários residentes na Noruega e em países membros da União Europeia.

Além disso, a *Linden Lab* também é obrigada a efetuar a retenção na fonte e remeter o Imposto sobre Bens e Serviços, de usuários residentes na Austrália. Na sua página oficial na *internet*⁶, o *Australian Taxation Office* orienta que, de acordo com as regras do *Good and Services Tax* (GST) – o IVA australiano –, um NFT não é uma forma de moeda digital, e seu tratamento depende se sua transação atende

⁴ Disponível em: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202210041/>

⁵ Disponível em: [https://wiki.secondlife.com/wiki/Linden_Lab_Official:Value_Added_Tax_\(VAT\)_Frequently_Asked_Questions#Linden_Lab.27s_approach_to_VAT_and_GST](https://wiki.secondlife.com/wiki/Linden_Lab_Official:Value_Added_Tax_(VAT)_Frequently_Asked_Questions#Linden_Lab.27s_approach_to_VAT_and_GST)

⁶ Disponível em: <https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/investments-and-assets/crypto-asset-investments/transactions-acquiring-and-disposing-of-crypto-assets/non-fungible-tokens>

aos requisitos de ser um fornecimento tributável ou isento de GST. Estabelece ainda que, se uma empresa opera um mercado NFT como uma plataforma de distribuição eletrônica, é responsável pelo GST nas importações de NFTs para consumidores residentes no país australiano.

De forma semelhante à Austrália, a administração tributária da Nova Zelândia, *Inland Revenue*, em sua página oficial na *internet*⁷, esclarece que os NFTs são classificados como um serviço, e as vendas acima de US\$ 60.000 no período de 12 meses feitas a residentes da Nova Zelândia estarão sujeitas ao seu IVA, o *Goods and Services Tax* (GST).

Em março de 2022, a *Dirección General de Tributos* do Ministério da Fazenda da Espanha emitiu a *Resolución Vinculante* V0486-22, que estabeleceu que a venda de um *token* não fungível associado a uma imagem se qualifica como um serviço prestado por via eletrônica para efeitos do IVA espanhol.

O consultor é uma pessoa singular que se dedica à venda de ilustrações transformadas através de Photoshop (transformação de fotografias criando peças únicas) através de leilão na Internet. No entanto, o objeto da venda não são as ilustrações em si, mas os NFTs, ou seja, tokens não fungíveis que concedem ao comprador direitos de utilização, mas em nenhum caso os direitos subjacentes à propriedade da obra.

(...)

Assim, da limitada informação prestada, e na ausência de outros elementos probatórios, parece deduzir-se que no suposto objeto de consulta não existe qualquer encomenda por parte do cliente para o trabalho que implique a personalização de determinado desenho ou fotografia, mas sim trata-se antes de fotografias que, se for caso disso, são transformadas pelo artista através de um programa de computador e que são vendidas embora, devido à tecnologia blockchain utilizada, se tornem bens digitais únicos e originais, uma vez que não existe outro bem digital idêntico, sendo o objeto da transmissão, além disso, não o arquivo digital da fotografia em si, mas o certificado digital de autenticidade que o NFT representa.

Em suma, os chamados serviços de arte digital que se concretizam na venda do NFT objeto de consulta poderiam ser classificados como serviços de aplicação do Imposto, deverão ser tributados na alíquota geral do imposto de 21 por cento. (ESPANHA, 2022, tradução nossa).

Vale ressaltar que a *Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos* da Espanha possui efeitos vinculantes para os órgãos e entidades da administração tributária, conforme estabelecido no art. 89 da *Ley General Tributaria* (Lei nº 58/2003, de 17 de dezembro)⁸, de forma semelhante às Soluções de Consulta

⁷ Disponível em: <https://www.ird.govt.nz/cryptoassets/non-fungible-tokens>

⁸ Disponível em: <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>

emitidas pela Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Díaz (2023, p. 71), em estudo que analisou o tratamento tributário dado aos NFTs na União Europeia, destaca que essa decisão da administração tributária espanhola foi pioneira a tratar as vendas de NFTs. A autora aborda ainda o tratamento dado à comercialização de NFTs pela Bélgica. Para a administração tributária belga “os NFTs não são considerados meios de pagamento, mas sim objetos de coleção digitais ou objetos de arte digital” (DÍAZ, 2023, p. 72, tradução nossa); “o comércio de NFT deve ser considerado uma entrega sujeita a IVA, na medida em que se considere que estas transações ocorrem na Bélgica” (DÍAZ, 2023, p. 72, tradução nossa); e “a venda de um NFT pode ser considerada um serviço e, uma vez que os NFT não são bens, os revendedores de NFT devem ser considerados sujeitos passivos para efeitos do IVA” (DÍAZ, 2023, p. 72, tradução nossa).

Valverde e Rosa (2022, p. 278) apontam que a Índia também tributa os bens digitais como serviços, incidindo sobre eles o IVA indiano à alíquota de 18%. Explicam ainda que, segundo especialistas locais, essa qualificação garantiria a tributação de tais bens, na medida em que a maioria das transferências digitais operaria no modelo de licença temporária.

Verifica-se, portanto, que alguns países não só estão considerando as operações no metaverso tributáveis pelo IVA, como também estão exigindo que as empresas proprietárias das plataformas digitais efetuem a retenção do imposto na fonte. A partir da implementação gradual da recém-aprovada Reforma Tributária, o Brasil passará a ter tratamento semelhante.

4.3 Os efeitos da Reforma Tributária

Conforme já apontado, a Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023 incluiu no texto constitucional o artigo 156-A que instituiu o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. Referido imposto, nos termos dos incisos I e II do § 1º, incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, como também na importação desses bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou serviços,

realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade.

Também foi instituída a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), incluída pelo inciso V do art. 195 do texto constitucional, de competência da União para o financiamento da seguridade social. Tal como o IBS, por expressa previsão incluída no § 16º do mesmo artigo que a instituiu, a CBS também incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, como também na importação desses bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou serviços, realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade.

Nesse ponto, Alcoforado (2021) faz uma crítica à manutenção da terminologia “operações” e nas delimitações nas hipóteses de incidência que ela provoca na materialidade de um tributo ao afirmar que o legislador

delimitou as hipóteses de incidência quando houver operações, o que pode provocar insegurança jurídica em atividades virtuais, nas quais é mais difícil identificar negócios jurídicos. Por sinal, a exigência de tais operações foi abandonada pelos IVAs europeus mais modernos, que ressaltam o aspecto econômico, para fins de incidência, em detrimento do jurídico. (ALCOFORADO, 2021, p. 91)

Além disso, dentre as várias questões que surgiram, mesmo antes da promulgação da EC, destaca-se o alcance da expressão “bens imateriais” e se esta viria a englobar os NFTs comercializados no metaverso. O objetivo da redação adotada, segundo o Parecer do Relator da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45, de 2019, na Câmara dos Deputados, seria estabelecer uma “base ampla, alcançando o consumo de todos os bens e serviços que existem ou que venham a existir, independentemente da sua classificação como bens materiais ou imateriais, serviços, ou direitos sobre eles existentes”⁹.

Portanto, é de se reconhecer que o legislador constituinte reformador teve a intenção de incluir no campo de incidência dos novos tributos quaisquer operações que possam ser caracterizadas como de consumo, inclusive aquelas envolvendo bens e serviços digitais, existentes ou que venham a existir. Ou seja, a comercialização de bens e serviços digitais no metaverso, como os NFTs, estará

9

Disponível

em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297250&filename=PPP%201%20CEURG%20=%3E%20PEC%2045/2019

sujeita à incidência do IBS e da CBS. Nesse sentido é de se admitir que a comercialização de um NFT pela Nike para ser utilizado por um usuário para vestir seu avatar no metaverso ou um NFT vendido por um cantor dando direito ao seu possuidor a assistir a um show musical será fato gerador do IBS e da CBS.

Verificada a subsunção do fato à norma na venda de um NFT dentro do metaverso, cabe também estabelecer qual o local da ocorrência do fato gerador e quais entes terão a competência para cobrar referidos tributos. Com relação ao IBS, a resposta a tal questão encontra-se no inciso VII do §1º do art. 156-A da Constituição da República, que estabelece que o imposto “será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação”. Já quanto a CBS, conforme já mencionado, é de competência da União e poderá ter sua alíquota fixada por meio de lei ordinária.

Utilizando o exemplo já mencionado no início do tópico, se uma pessoa domiciliada na cidade de Caruaru, estado de Pernambuco, ingressa no metaverso da Nike, cuja sede encontra-se nos EUA, e adquire um tênis em NFT para customizar seu avatar, pode-se considerar que a operação se refere à importação de um bem imaterial, o local da ocorrência do fato gerador foi a cidade de Caruaru-PE, e sofrerá a incidência da CBS, cuja alíquota será estabelecida pela União, e do IBS, cuja alíquota aplicável será o somatório daquelas fixadas pelo Município de Caruaru e pelo Estado de Pernambuco.

O debate sobre a Reforma Tributária, e mais ainda sobre seus impactos sobre o consumo de bens no metaverso, está apenas no começo. Nesse sentido, em abril de 2024, foi encaminhado pelo poder executivo federal, e já tramita no Congresso Nacional, o Projeto de Lei Complementar (PLP¹⁰) nº 68/24, apelidado de Lei Geral do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo, cujo escopo é a regulamentação da reforma tributária, instituindo o IBS, a CBS e o IS e trazendo outras providências.

¹⁰ Projeto de Lei Complementar - conhecido no Senado como PLS – complementar ou PLC - complementar e na Câmara como PLP – passou a ser apenas PLP para ambas as Casas. A Mudança foi instituída pelo Ato conjunto do Secretário-Geral da Mesa do Senado Federal e do Secretário-Geral da Mesa da Câmara dos Deputados nº 1, de 2018, em que Senado e Câmara passaram a adotar as mesmas siglas para proposições semelhantes ao longo de toda a tramitação. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/simplificou/o-que-mudou>

Referido PLP definirá aspectos essenciais dos novos tributos como o fato gerador, o momento e local de sua ocorrência, a base de cálculo, as alíquotas e o sujeito passivo.

O fato gerador dos tributos incidirá sobre todas as operações onerosas que tenham por objeto bens e serviços, e ocorrerá no momento do fornecimento ou do pagamento, o que ocorrer primeiro.

Outro ponto importante tratado no PLP nº 68/24 é a definição do destinatário e do local da operação. Na Exposição de Motivos (EM) nº 00038/2024 MF, encaminhada junto ao PLP, com relação ao destinatário da operação é destacado que

A definição de destinatário é importante para aplicação das regras de local do fato gerador e do destino da operação, uma vez que o adquirente de bem ou serviço pode estar localizado em determinado ente federativo, enquanto o destinatário – aquele a quem o bem ou o serviço é fornecido – pode estar em um local diferente. (BRASIL, 2024).

Já com relação ao local da operação, a EM destaca que o PLP

traz as regras de definição do local da operação, que são centrais no modelo do IBS e da CBS, pois definem o destino da operação para fins de determinação da alíquota aplicável e da distribuição do produto da arrecadação do IBS. Tais regras variam de acordo com o objeto do negócio jurídico e seguem o padrão internacional de “place of supply rules”, adotado por outros países e recomendado em diretrizes da OCDE. (BRASIL, 2024).

Para fins do consumo de ativos digitais no metaverso tratado no presente trabalho, o PLP estabelece que, nas operações com bens móveis imateriais, “o local da operação corresponde ao local do domicílio principal do destinatário” (BRASIL, 2024), que seria definido como “o local constante dos cadastros de pessoas físicas e jurídicas e das entidades sem personalidade jurídica” (BRASIL, 2024).

O PLP nº 68/24 define, ainda, a base de cálculo do IBS e da CBS como “o valor da operação, que compreende o valor integral cobrado pelo fornecedor a qualquer título” (BRASIL, 2024), e as alíquotas aplicáveis “serão fixadas por lei específica dos respectivos entes e cada ente individualmente fixará a sua própria alíquota” (BRASIL, 2024). Além disso, “a alíquota do IBS aplicada em cada operação corresponderá à soma das alíquotas do Estado e do Município, ou do Distrito Federal, de destino da operação” (BRASIL, 2024).

Por fim, com relação à sujeição passiva o PLP nº 68/24 define

o contribuinte do IBS e da CBS como o fornecedor que realiza operações (i) no desenvolvimento de atividade econômica, (ii) de modo habitual ou em volume que caracterize atividade econômica, ou (iii) de forma profissional, ainda que a profissão não seja regulamentada. É também contribuinte aquele que, mesmo não cumprindo esses requisitos, esteja previsto expressamente em outras hipóteses do Projeto. (BRASIL, 2024).

Outra importante definição trazida pelo PLP é a de que as pessoas jurídicas, “ainda que domiciliadas no exterior, serão responsáveis pelo recolhimento do IBS e da CBS relativos às operações realizadas por seu intermédio” (BRASIL, 2024), o que se aplica às plataformas digitais responsáveis por manter os mundos virtuais no metaverso.

Verifica-se, portanto, que muito ainda será objeto de estudos e debates acerca do que foi até aqui tratado na presente pesquisa, sobretudo após a aprovação e entrada em vigor do supracitado PLP.

Importante ainda ressaltar, como bem apontado por Alcoforado (2022), que sem uma estrutura fiscalizatória que identifique o acesso do consumidor, no mundo virtual, aos bens, aos serviços e aos direitos; e sem que se consiga mensurar o respectivo pagamento, o Brasil enfrentará dificuldades para exigir o IBS e a CBS sobre as operações no metaverso, da mesma forma que vem ocorrendo com o IVA de outros países no mundo. O autor alerta que a maioria dos municípios brasileiros não possui estrutura fiscalizatória, o que tornará mais difícil a identificação do destinatário final e de seus pagamentos às plataformas digitais mantenedoras dos mundos virtuais, principalmente quando estas estiverem situadas em outros Estados da Federação, nas operações interestaduais, e em outros países, na impositação de bens e serviços.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho abordou a tributação sobre o consumo de bens e serviços digitais no metaverso sob à égide do sistema tributário vigente, bem como os impactos que a Reforma Tributária trará para o mundo virtual.

Inicialmente buscou-se delimitar o escopo do estudo, apresentando os conceitos de metaverso, criptoativos e *tokens* não fungíveis. Em seguida trouxemos um panorama geral sobre a recém-aprovada Reforma Tributária, consubstanciada na Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

Demonstrou-se que, doutrinariamente, há um grande debate sobre a incidência ou não de tributos sobre o consumo no metaverso. Esse acirrado debate só comprova a complexidade do tema, um dos motivos pelo qual as administrações tributárias brasileiras ainda não se movimentaram para editar normas infralegais sobre a incidência, arrecadação e fiscalização da “nova” materialidade da exação.

Nos próximos anos, o debate doutrinário possivelmente continuará, mas com outro enfoque, uma vez que a Reforma Tributária, quando totalmente implementada, concretizará a substituição dos vários tributos incidentes sobre o consumo (Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS e ISSQN) por apenas dois tributos: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

Como visto, os novos tributos incidirão nas operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, como também na importação desses bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou serviços, realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade. Com isso, entendemos que o IBS e a CBS incidirão sobre o consumo de bens digitais, imateriais, no metaverso.

Conforme já mencionado alhures, far-se-á necessário que novos estudos sejam empreendidos, sobretudo após a regulamentação da Reforma Tributária e sua implementação total em 2033. Até porque é evidente que a tecnologia avança a passos muito mais largos que o legislativo brasileiro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Advogado defende que criptoativos deveriam ser tributados como o ouro em seminário da FGV. Portal do Bitcoin, 2021. Disponível em:

<https://portaldobitcoin.uol.com.br/advogado-defende-que-criptoativos-deveriam-ser-tributados-como-o-ouro-em-seminario-da-fgv/> Acesso em 05 jun. 2024.

ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. **A insegurança jurídica na tributação do consumo de bens com novas tecnologias e a reforma tributária.** In: **Direito Tributário e Novas Tecnologias** [recurso eletrônico] / Paulo Caliendo; Bruna Lietz (Coords.) -- Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2021. Disponível em:

http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/BibliotecaDigital/BibDigitalLivros/TodosOsLivros/Direito-tributario-e-novas-tecnologias.pdf Acesso em 4 jun. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Parecer de Plenário pela Comissão Especial Destinada a proferir Parecer à proposta de Emenda à Constituição nº 45-A, de 2019.** Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2023. Disponível em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297250&filename=PPP%201%20CEURG%20=%3E%20PEC%2045/2019 Acesso em: 06 mai. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 175, de 1995.** Altera o Capítulo do sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 1995. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=14498> Acesso em: 06 mai. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 233, de 2008.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2008. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954> Acesso em: 06 mai. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=219683> 3 Acesso em: 06 mai. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar PLP nº 68/2024.** Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo - IS e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2024.

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2414157&filename=Tramitacao-PLP%2068/2024 Acesso em: 06 jun. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 7 mai. 2024.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699> Acesso em: 06 mai. 2024.

BRASIL. Senado Federal. **Ato Conjunto do Secretário-Geral da Mesa do Senado Federal e do Secretário-Geral da Mesa da Câmara dos Deputados nº 1, de 2018.** Institui a identificação unificada das proposições legislativas sujeitas a tramitação bicameral, a partir da 56ª Legislatura. Brasília, DF: Senado Federal, 2018. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/documents/12427/95996355/ATO+CONJUNTO.pdf/0ba859bf-cadc-400d-bdfa-da9e0256fba8> Acesso em: 25 jul. 2024.

DÍAZ, Laura Alarcón. **The VAT Treatment of NFTs in the European Union.** In: International VAT Monitor March/April 2023. p. 61-74. Disponível em: <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2023-06/european-union-the-vat-treatment-of-nfts-in-the-european-union-ibfd.pdf> Acesso em: 06 jun. 2024.

ESPAÑA. **Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0486-22 de 10 de Marzo de 2022.** Disponível em: <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v0486-22-10-03-2022-1538333> Acesso em 04 jun. 2024.

FOSSATI, Gustavo. DE PAULA, Daniel Giotti. **Tributação da Economia Digital na esfera Internacional : volume 4** – Rio de Janeiro : FGV Direito Rio, 2022. Disponível em: https://diretorio.fgv.br/sites/default/files/2023-02/tributacao-da-economia-digital-na-esfera-internacional_vol-4.pdf Acesso em 25 jul. 2024.

GOMES, Daniel de Paiva. **Bitcoin: a tributação de criptomoedas: Da taxonomia camaleônica à tributação de criptoativos sem emissor identificado.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.

LAEEQ, Kashif. **Metaverse: Why, How and What.** 2022. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/358505001_Metaverse_Why_How_and_What Acesso em 26 abr. 2024.

MANEIRA, Eduardo. **Reforma Tributária no Brasil – Quando fazer e porque fazer.** In: GOMES, Fabio Luiz (Org.). Reforma tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital. 1ª Ed. São Paulo: Almedina. 2022, pp. 38 e ss.

MOREIRA, Gabriel; ROSENBLATT, Paulo. **Reforma tributária e simplificação: mantras fiscais de risco.** In: GOMES, Fabio Luiz (Org.). Reforma tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital. 1ª Ed. São Paulo: Almedina. 2022. cap. 6, p. 83-112.

PESTANA, Marcus. **Reforma Tributária: contexto, mudanças e impactos.** Estudo Especial nº 19. Instituição Fiscal Independente. Brasília-DF. 2024. Disponível em:

https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/647648/EE19_2024.pdf Acesso em 07 mai. 2024.

PEREIRA, Itamar de Carvalho. **Metaverso: interação e comunicação em mundos virtuais**. 2009. 109 f. Dissertação (Mestrado em Comunicação) - Universidade de Brasília, Brasília, 2009. Disponível em: http://icts.unb.br/jspui/bitstream/10482/4863/1/2009_ItamardeCarvalhoPereira.pdf Acesso em: 26 abr. 2024.

QUEIROZ e SILVA, Jules Michelet Pereira. **Competência para tributar Operações de Mineração de Criptoativos**. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p. 223-244. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/1201/197/3608> Acesso em: 06 jun. 2024.

REIS, Daniel Rizza. **A não Incidência do ICMS sobre os itens transacionados no metaverso**. 2023. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/bitstream/handle/39849/1/Daniel%20Rizza%20Reis%20-%20Monografia.pdf> Acesso em 06 jun. 2024.

RODRIGUES, Jefferson. **O desafio da tributação dos tokens não fungíveis (NFT): uma análise problemática sobre a definição dos fatos geradores /** Jefferson Rodrigues – 2023. Disponível em: <https://repositorio.animaeducacao.com.br/items/212dbbc0-77e5-41d6-bc34-403ebcf8ac11> Acesso em: 05 jun. 2024.

SÃO PAULO. **Resposta à Consulta Tributária 22841/2020**, de 10 de março de 2021. Disponibilizado no site da SEFAZ em 11/03/2021. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC22841_2020.aspx Acesso em 05 jun. 2024.

SILVA, Fernando Melo da; MAZZONI, Jean Carlo; CALDAS, Carlos Henrique Sabino. **Propriedade Intelectual no Metaverso: estudo de caso da marca Nikeland®**. Cadernos de Prospecção, [S. l.], v. 17, n. 2, p. 455–468, 2024. DOI: 10.9771/cp.v17i2.56183. Disponível em: <https://periodicos.ufba.br/index.php/nit/article/view/56183>. Acesso em: 2 mai. 2024.

SIMONTACCHI, Stefano; SCANDONE, Francesco; LORENZI, Umberto. **Tax Aspects of the Metaverse: Is a Pillar Three Coming?** In: international Transfer Pricing Journal. Setembro/Outubro, 2022. Disponível em: <https://library.ddtc.co.id/repository/1%20Tax%20Aspects%20of%20the%20Metaverse.pdf> Acesso em 06 ago. 2024.

SUKAR, Rayane Gomes Dornelas Alcoforado. **Crowdfunding e os critérios materiais de impostos incidentes (IR, ITCMD, ICMS E ISS): análise à luz do construtivismo lógico-semântico**. 2022. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2022. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/25784/1/Rayane%20Gomes%20Dornelas%20Alcoforado%20Sukar.pdf> Acesso em 04 jun. 2024.

SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa; BARBOSA, Gabriela Gonçalves. **Admirável mundo novo: os desafios da tributação de operações com NFT's na era dos metaversos**. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Lais; NETO, Celso. Tributação 4.0: repensar os tributos na era digital. São Paulo: Almeida Brasil, 2023.

UHDRE, Dayana de Carvalho. **Blockchain, tokens e criptomoedas: análise jurídica**. São Paulo: Almedina, 2021. Disponível em: https://issuu.com/fsantarita/docs/blockchain__tokens_e_criptomoedas_an_lise_jur_dica Acesso em 04 jun. 2024.

UHDRE, Dayana de Carvalho. **Tributação do consumo no ambiente metaverso e o papel das plataformas digitais**. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Lais; NETO, Celso. Tributação 4.0: repensar os tributos na era digital. São Paulo: Almeida Brasil, 2023.

VALVERDE, Erlan; ROSA, Juliana Dutra da. **Metaverso e Tributação: o leão na era da mordida digital**. In: SEREC, Fernando Eduardo. Metaverso: Aspectos Jurídicos. São Paulo: Grupo Almedina (Portugal), 2022.