

Bitcoin e Tributação: Análise da Possibilidade de Tributação relativamente ao Imposto de Renda (IRPJ e IRPF)

Bitcoin and Taxation: Analysis of the Possibility of Taxation regarding the Income Tax (Corporate and Individual)

Matheus Parchen Dreon Tomé

Advogado no Rio Grande do Sul. *E-mail*: matheustome@msn.com.

Recebido em: 23-06-2018

Aprovado em: 06-05-2019

Resumo

O presente artigo possui o escopo específico de analisar a possibilidade de tributação, no Brasil, do Bitcoin, relativamente ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, tanto no que toca à pessoa jurídica como à pessoa física (IRPJ e IRPF, respectivamente). Assim, será verificado o tratamento atualmente dado ao Bitcoin no Brasil, e, concomitantemente, analisada a retidão do tratamento. A partir de um estudo pautado pela ótica multidisciplinar que o Bitcoin requer, será possível um exame mais eficaz das regras tributárias relativas ao Imposto de Renda possivelmente aplicáveis ao que se está chamando de “moeda virtual”.

Palavras-chave: Bitcoin, moeda virtual, tributação, IRPJ, IRPF.

Abstract

This paper aims to analyze the possibility of taxation of Bitcoin in Brazil, regarding the corporate income tax and the individual income tax. In that way, the current treatment given to Bitcoin in Brazil will be verified, and, concomitantly, the righteousness of the treatment will be analyzed. From a study guided by the multidisciplinary prism that the study of Bitcoin claims, the effective exam of the tax rules relative to the income tax that may be applicable to what is being called ‘virtual currency’ will be possible

Keywords: Bitcoin, virtual currency, taxation, corporate income tax, individual income tax.

1. Introdução

De forma a tornar possível a efetiva análise das regras atinentes ao Imposto de Renda, seja do IRPJ ou do IRPF, sobre o Bitcoin, é necessário que seja entendida a natureza do Bitcoin. Veja-se que não se almeja definir o que é o Bitcoin,

mas sim apenas traçar uma linha de entendimento acerca de sua natureza para tornar possível o cotejo analítico entre as regras do Imposto de Renda e o Bitcoin. Seja no que tange à detenção de Bitcoins por uma pessoa, seja no que toca à alienação do Bitcoin por uma empresa, se deve analisar atentamente a legislação aplicável para determinar se cabe ou não recolher Imposto de Renda sobre cada situação específica. Importante observar, contudo, que não se está fazendo juízo de valor ou manifestando opinião sobre se o Bitcoin deveria ser tributado pelo IR ou *como* o Bitcoin deveria ser tributado. O que se pretende, por outro lado, é a análise da legislação como se encontra atualmente para determinar se é legal ou não a incidência de IR sobre o Bitcoin. Sob este aspecto, duas hipóteses chamam a atenção: a alienação de Bitcoin e a detenção de Bitcoin. Como é sabido, a palavra tem forte poder no Direito como ciência, e quando se atenta especificamente ao Direito Tributário, os vocábulos da lei são de importância mister na determinação da incidência ou não de um tributo. Sob a ótica da Constituição Federal e das demais normas aplicáveis, analisar-se-á como é hoje a relação do IR para com o Bitcoin. Não será analisada profundamente a natureza jurídica do Bitcoin, vez que, muito embora conexo com o presente estudo, se trata de outro tema que demandaria atenção individual. Em adição, a análise da relação tributária do Bitcoin para com o Imposto sobre a Renda torna imprescindível breves digressões sobre os aspectos intrínsecos desta erroneamente chamada “moeda virtual”.

2. Breve registro sobre a natureza do Bitcoin

Antes de se adentrar à análise objeto deste artigo, necessário ressaltar como o Bitcoin deve ser entendido para fins de Imposto de Renda.

Sabe-se que o Bitcoin é um método de pagamento exclusivamente virtual que funciona graças a cinco atributos essenciais (*blockchain*¹, mineração², transa-

¹ “The blockchain is the public ledger of all Bitcoin transactions that have ever been executed.” (SWAN, Melanie. *Blockchain: blueprint for a new economy*. Sebastopol: O’Reilly, 2015, prefácio). Em tradução livre: “O blockchain é o livro-razão de todas as transações com Bitcoin que já foram feitas.”

² “A good way to describe mining is like a giant competitive game of sudoku that resets every time someone finds a solution and whose difficulty automatically adjusts so that it takes approximately 10 minutes to find a solution. [...] The ‘puzzle’ used in bitcoin is based on a cryptographic hash and exhibits similar characteristics: it is asymmetrically hard to solve but easy to verify, and its difficulty can be adjusted.” (ANTONOPOULOS, Andreas M. *Mastering Bitcoin: unlocking digital cryptocurrencies*. Sebastopol: O’Reilly, 2015, p. 26). Tradução livre: “uma boa maneira de descrever a mineração é como uma competição de sudoku gigante e competitiva, que reseta cada vez que alguém encontra uma solução e cuja dificuldade se ajusta de modo a levar aproximadamente 10 (dez) minutos para achar uma solução. [...] O ‘enigma’ utilizado nos Bitcoins é baseado em um *hash* criptográfico e apresenta características semelhantes: é assimetricamente difícil de resolver, mas é fácil de verificar, e a dificuldade pode ser ajustada.”

ções *peer-to-peer*³ ou *P2P*, descentralização⁴ e criptografia⁵). Não cumpre aqui investigar o que cada atributo faz ou mesmo examinar como o Bitcoin funciona do ponto de vista da Informática. O que é necessário saber é que em linhas gerais o Bitcoin é um meio de pagamento em que, para efetuar transações, se transfere Bitcoin de um “ponto” a outro (*P2P*) sem que a transação seja verificada por um ente central, mas de forma que todas as transações são passíveis de verificação pelos mineradores e, posteriormente, registradas no *blockchain*, uma espécie de livro-razão. Todas as transações são criptografadas, o que auxilia na segurança deste meio de pagamento.

Nascido de um artigo de autoria de Satoshi Nakamoto⁶ (cuja identidade é incerta), o Bitcoin é normalmente referido como “moeda virtual”, ou seja, o senso comum pode crer que o Bitcoin é uma moeda. Mas não o é. É errôneo dizer que, por ser um “cash system”, como afirma Nakamoto, o Bitcoin passa automaticamente a ter o tratamento (ou mesmo a natureza) de moeda.

Como a definição da natureza do Bitcoin é tarefa difícil, a lógica nos leva a buscar, no artigo-mãe do Bitcoin (e do *blockchain*) o que Satoshi Nakamoto entende como “moeda virtual”, ou, ainda, “moeda eletrônica”: “we define an electronic coin as a chain of digital signatures”⁷. Note-se que Satoshi Nakamoto não utiliza a palavra *currency*, mas sim *coin*, denotando que o Bitcoin não possui a mesma natureza que uma moeda fiduciária, como o Real ou o Dólar.

Em Economia, para que se afirme que algo é moeda, este algo deve apresentar concomitante e imprescindivelmente três características⁸: ser um meio de pa-

³ “The term peer-to-peer, or P2P, means that the computers that participate in the network are peers to each other, that they are all equal, that there is no ‘special’ nodes, and that all nodes share the burden of providing network services.” (ANTONOPOULOS, Andreas M. *Mastering Bitcoin: unlocking digital cryptocurrencies*. Sebastopol: O’Reilly, 2015, p. 139). Tradução livre: “O termo *peer-to-peer*, ou *P2P*, significa que os computadores participantes da rede são *peers* uns para os outros, que são todos iguais, que não há *nodes* ‘especiais’, e que todos os *nodes* dividem o ônus de prover os serviços de rede.”

⁴ “Decentralized means no node is instructing any other node as to what to do.” (RAVAL, Siraj. *Decentralized applications: harnessing Bitcoin’s blockchain technology*. Sebastopol: O’Reilly, 2016, p. 4). Tradução livre: “Descentralizado significa que nenhum ‘node’ está instruindo outro acerca do que deve ser feito.”

⁵ “Mathematical foundation for computer and information security.” (ANTONOPOULOS, Andreas M. *Mastering Bitcoin: unlocking digital cryptocurrencies*. Sebastopol: O’Reilly, 2015, p. 62). Tradução livre: “base matemática para a computação e a segurança das informações”.

⁶ O “artigo-mãe” do Bitcoin leva o título de “Bitcoin: a peer-to-peer electronic cash system”.

⁷ NAKAMOTO, Satoshi. Bitcoin: a peer-to-peer electronic cash system. Disponível em: <<https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>>. Acesso em: 30 nov. 2018. Em tradução livre: “nós definimos uma moeda eletrônica como uma cadeia de assinaturas digitais”.

⁸ “De acordo com a definição clássica da moeda, suas principais funções são a de servir como meio de pagamento, como unidade de conta e ainda como reserva de valor.” (RESENDE, André Lara. *Juros, moeda e ortodoxia*. São Paulo: Portfolio-Penguin, 2017, p. 88). No mesmo sentido: “The classic characteristics of money found in most elementary textbook offer interesting discussions points for students about the long-term viability of Bitcoin: 1. A alternately, a means of payment.

gamento, ter reserva de valor e ser unidade de conta. A função de “meio de pagamento” é a função de troca que a moeda desempenha em transações. É o que possibilita a compra de mercadorias, produtos e serviços por um ativo. A reserva de valor diz respeito ao poder de compra e à acumulação de riqueza pela mera detenção de um ativo. Por fim, a unidade de conta representa a padronização de valor e se traduz como um denominador comum⁹.

Relativamente à primeira função, qual seja a de meio de pagamento, o Bitcoin a cumpre com maestria. Note-se que o próprio título do artigo de Satoshi Nakamoto que apresentou ao mundo o Bitcoin afirma que este é um “peer-to-peer electronic cash system”. O Bitcoin nasceu não com o intuito de ser algo que seja especulado e utilizado no *iter* compra-valorização-venda (embora utilizar o Bitcoin com essa finalidade seja possível): nasceu como meio alternativo de pagamento. Um verdadeiro “cash system” sem a utilização de moedas fiduciárias, de bancos e sem a intervenção de governos¹⁰.

Quanto às últimas duas características, impossível aferir que o Bitcoin as possui, de forma que é possível afirmar que Bitcoin não é moeda. O Bitcoin não possui reserva de valor justamente porque o acúmulo de Bitcoin não representa necessariamente a geração de riqueza. O conceito de reserva de valor está intrinsecamente ligado ao lastro de uma moeda. O Bitcoin não possui lastro e, também por isso, a satisfação deste requisito resta prejudicado.

Acerca da função “unidade de conta”, é da mesma forma inverossímil o preenchimento de tal requisito pelo Bitcoin, vez que não comporta o posto de denominador de valor (papel este que sempre é atribuído às chamadas *fiat currencies*).

[...] 2. A unit of account or, alternately, a standard of value. [...] 3. A store of value.” (BARRE, Todd J. Bitcoin: a pedagogical guide for the college classroom. *Journal of Education for Business* 90, 2015, p. 335-339). Tradução livre: “as características clássicas do dinheiro, encontradas na maioria dos livros didáticos oferecem interessantes pontos de discussões para os estudantes sobre a viabilidade de longo termo do Bitcoin: 1. Um meio de troca, ou, alternativamente, um meio de pagamento. [...] 2. Uma unidade de conta, ou, alternativamente, um padrão de valor. [...] 3. Uma reserva de valor.” Ratificando tal entendimento, interessante a lição de Camila Villard Duran: “A moeda exerce três funções clássicas ao bom desempenho da economia: meio geral de troca, reserva de valor e unidade de conta.” (DURAN, Camila Villard. *Direito e moeda: o controle dos planos de estabilização monetária pelo Supremo Tribunal Federal*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 30)

⁹ DURAN, Camila Villard. *Direito e moeda: o controle dos planos de estabilização monetária pelo Supremo Tribunal Federal*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 30. Reiterando tal entendimento: MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Direito monetário e tributação da moeda*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 13-14.

¹⁰ Note-se a afirmação feita já na introdução do artigo de Satoshi Nakamoto: “What is needed is an electronic payment system based on cryptographic proof instead of trust, allowing any two parties to transact directly with each other without the need for a trusted third party.” (NAKAMOTO, Satoshi. Bitcoin: a peer-to-peer electronic cash system. Disponível em: <<https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>>. Acesso em: 5 dez. 2018). Tradução livre: “O que é preciso é um sistema de pagamentos baseado em provas criptográficas em vez de em confiança, possibilitando que duas partes transacionem diretamente entre si sem necessitar de um terceiro confiável.”

Diante disso, em que pese os usuários de Bitcoin utilizem, se evita, aqui, o uso da expressão “moeda virtual”, pois esta pode ser confundida com “moeda escritural”. Outras expressões que se referem a Bitcoin também são “moeda digital”, “criptomoeda” ou, ainda, “criptoativo”.

Ocorre que não é papel da Informática dizer qual é a natureza jurídica do Bitcoin, razão pela qual não houve, quando da sua criação, uma rotulagem do que o Bitcoin pretendia ser. Do ponto de vista da Economia, ademais, a natureza do Bitcoin também é incerta, pois há um debate sobre se o Bitcoin é um ativo, uma moeda (embora já demonstrado que o conceito de moeda não se aplica), um *commodity* ou um “colecionável”. Para além, discute-se se o Bitcoin pode ser utilizado como um investimento ou se, na verdade, pode somente ser “transacionado” (*investing x trading*)¹¹. Não é necessário, para que a análise da relação entre o Imposto sobre a Renda e o Bitcoin seja possível, que sejam solucionadas todas as perguntas sobre a natureza econômica do Bitcoin, mas sim apenas desvendar a ligação entre o conceito de moeda e a equivocadamente denominada “moeda virtual”.

Sob a ótica do Direito, então, se deve considerar que o Bitcoin é algo *sui generis*, que não deve ter tratamento de moeda, pois não é uma, mas tampouco deve ser visto somente como um meio de pagamento: é um ativo (não financeiro, mas de natureza financeira), que pode ser transacionado (alienado) e transferido como meio de obtenção de outros ativos.

3. Imposto de Renda e Bitcoin

Para adentrar-se especificamente na análise do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (comumente denominado Imposto de Renda, IR, ou, ainda, IRPJ ou IRPF, quando se referir ao IR incidente sobre a pessoa jurídica ou sobre a pessoa física), deve-se aferir a natureza do Bitcoin *para os efeitos deste imposto*, uma vez que essa análise terá impacto direto em sua tributação pelo IR.

Assim, sabe-se que o Bitcoin possui natureza *sui generis*, mas não há como afirmar ao certo, a partir de categorias jurídicas predefinidas, o que seria o Bitcoin¹². Há, por outro lado, como entender o Bitcoin como uma categoria nova, sem que para isso se tenha que forçar o enquadramento em conceitos predefinidos, pois tal ação feriria tanto o conceito no qual se está tentando enquadrar o Bitcoin, como a própria natureza desta nova tecnologia.

¹¹ Aswath Damodaran, professor de Finanças da Stern School of Business da NYU faz uma interessante análise sobre a natureza do Bitcoin para a Economia, focando na discussão de investimento *vs.* transações, bem como na análise do que é necessário para que algo seja considerado moeda, ativo, *commodity* ou colecionável (DAMODARAN, Aswath. *The Bitcoin boom: asset, currency, commodity or collectible?* Disponível em: <<http://aswathdamodaran.blogspot.com.br/2017/10/the-bitcoin-boom-asset-currency.html>>. Acesso em: 15 mar. 2018).

¹² “Bitcoin é um conceito em si mesmo.” (TOMÉ, Matheus Parchen Dreon. *A natureza jurídica do Bitcoin*. Porto Alegre: Elegantia Juris, 2019, p. 120)

Para analisar a relação entre Bitcoin e Imposto de Renda, passa-se a breves delimitações e premissas relativas ao conceito de renda. Cumpre, nesse sentido, fazer pequeno *disclaimer*: o conceito de renda não será aqui esmiuçado (apenas introduzido), pois é tema complexo e objeto de estudos específicos. A análise da tributação do Bitcoin relativamente ao Imposto de Renda partirá de premissas tomadas como sabidas, levando o enfoque à análise do Bitcoin, e não do conceito de renda.

Aliomar Baleeiro, em sua obra *Uma introdução à ciências das finanças*, afirma que, sendo “um tributo de larga base, colhendo praticamente em sua rede todas as atividades econômicas, o imposto de renda teve de empregar várias técnicas, conforme a natureza diversa da fonte [...]”¹³.

A Constituição Federal, em seu art. 153, inciso III, firma a competência da União para instituir o imposto ora analisado: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: III – renda e proventos de qualquer natureza.”¹⁴ O conceito (constitucional) de renda, portanto, é ao mesmo tempo limite e garantia ao poder de tributar da União, devendo ser respeitado o alcance dos termos da legislação¹⁵.

O Supremo Tribunal Federal (STF) já se manifestou sobre o tema em algumas ocasiões. No julgamento do Recurso Extraordinário n. 117.887, julgado no ano de 1993, o STF deu grande ampliação do que deve ser entendido como “rendas e proventos de qualquer natureza”, afirmando que se enquadram aqui o “ingresso ou auferimento de algo a título oneroso”¹⁶.

Nesta senda, não há vontade do legislador que dê azo ao pagamento de tributos sobre algo que não esteja abrangido dentro do conceito de renda ou de

¹³ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 330.

¹⁴ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 19 set. 2017.

¹⁵ PAULSEN, Leandro; e MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 2. ed., revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 47. Sobre o tema, interessante trazer os ensinamentos do Ministro Luiz Galotti em voto no julgamento do Recurso Extraordinário n. 71.758, de Relatoria do Ministro Thomsson Flores: “se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 71.758/GB*, Rel. Min. Thompson Flores, Tribunal Pleno, julgado em 14.06.1972. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=167555>>. Acesso em: 25 out. 2017).

¹⁶ “Ementa: constitucional. Tributário. Imposto de renda. Renda – conceito. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. I. Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos. III. R.E. conhecido e provido.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 117.887/SP*, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 11.02.1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206951>>. Acesso em: 19 set. 2017)

proventos de qualquer natureza, simplesmente por não haver fato gerador¹⁷. Veja-se que se está falando do *conceito* constitucional de renda (se é que há um), e não da denominação do que se entende por renda, porquanto, sobre esta, não há entendimento pacífico na Economia¹⁸.

Resta saber, portanto, se a detenção de Bitcoin é caracterizada como acréscimo patrimonial e, ainda, se a legislação permite a tributação deste ativo *sui generis*.

Tendo em vista o que já fora explanado, pode-se afirmar que a natureza do Bitcoin é mista e representa algo novo. Assim, dentro da seara do Imposto de Renda, e tendo em vista a legislação pertinente, não há como não incidir este imposto sobre o Bitcoin¹⁹, ou, pelo menos, sobre a alienação deste.

Ainda, em razão da complexidade e do objetivo deste artigo, não serão analisados, tocante ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), o conceito de lucro presumido, real ou arbitrado. Da mesma maneira, não se adentrará na análise de faturamento, receita bruta, receita líquida, lucro bruto e lucro líquido pelas mesmas razões expostas.

O que importa dentro do ora objetivado é apenas a verificação ou não do Bitcoin dentro do âmbito do Imposto de Renda, seja relativamente à Pessoa Jurídica (IRPJ), seja à Pessoa Física (IRPF), uma vez que o Bitcoin pode ser comprado, transacionado e utilizado por qualquer dos dois.

Há clara distinção, portanto, entre o acréscimo patrimonial oriundo da alienação de Bitcoin (o que será tributado pelo ganho de capital) e a mera detenção de Bitcoin.

A Receita Federal do Brasil se manifestou pela primeira vez a respeito de como declarar o Bitcoin, relativamente ao IRPF, em seu “Perguntas e Respostas” (também conhecido como “Perguntão”) relativo ao exercício de 2017 (ano-calendário de 2016). Aduziu-se que a renda decorrente da alienação de moedas virtuais

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 267.

¹⁸ “[...] que a incidência do imposto independe da denominação da renda, não há dúvida. [...] A formulação do conceito de renda tem sido feita pelos economistas e financistas. Não há, entretanto, uniformidade de entendimento. Assim, para fugir às questões relacionadas com o conceito de renda, referiu-se a Constituição também a proventos de qualquer natureza. [...] É certo que o legislador goza de uma liberdade relativa para formular o conceito de renda. Pode escolher entre os diversos conceitos fornecidos pela Economia, [...] não pode, todavia, formular arbitrariamente um conceito de renda ou de proventos. E se assim é perante o sistema tributário disciplinado na Constituição, o Código Tributário Nacional deixou essa questão fora de qualquer dúvida razoável, fixando, embora de modo bastante amplo, os conceitos de renda e de proventos. Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo.” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 314-315)

¹⁹ Veja-se que o problema da fiscalização pela Receita Federal é algo a ser debatido. Contudo, não cumpre ao propósito do trabalho abordar esta questão.

deverá ser tributada a título de ganho de capital à alíquota de 15%. Isto apenas se o total alienado no mês superar o montante de R\$ 35.000,00 (trinta e cinco mil reais)²⁰.

No “Perguntão 2018”, em sua pergunta n. 607, a Receita Federal afirmou mais uma vez, corretamente, que a os ganhos obtidos da alienação daquilo que ainda se insiste em chamar de “moedas” virtuais devem ser tributados, caso o total alienado no mês supere R\$ 35.000,00 (trinta e cinco mil reais). Todavia, desta vez não faz menção somente à alíquota de 15%, mas sim informa que a tributação obedecerá às alíquotas progressivas²¹. A pergunta n. 607 foi replicada no “Perguntão 2019”²². Esse entendimento encontra amparo no art. 117²³ do Decreto n. 3.000/1999 (antigo Regulamento do Imposto de Renda – RIR), reproduzido no art. 128²⁴ do Decreto n. 9.580/1999 (novo RIR) combinado com o art. 21 da Lei n. 9.981/1995 (em sua redação dada pela Lei n. 13.259/2016)²⁵.

Ainda em relação à Pessoa Física, a Receita Federal do Brasil, no referido “Perguntas e Respostas 2017”, afirmou que as moedas virtuais (não alienadas) “muito embora não sejam consideradas como moeda nos termos do marco regu-

²⁰ Pergunta n. 607 do “Perguntas e Respostas” sobre IRPF da Receita Federal relativo ao exercício de 2017 (ano-calendário de 2016) (BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF – Perguntas e Respostas*, 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2017/perguntao/pir-pf-2017-perguntas-e-respostas-ver-sao-1-1-03032017.pdf>>. Acesso em: 28 set. 2017)

²¹ BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF – Perguntas e Respostas*, 2018. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2018/perguntao/perguntas-e-respostas-irpf-2018-v-1-0.pdf>>. Acesso em: 2 abr. 2018.

²² Pergunta n. 607 do “Perguntas e Respostas” sobre IRPF da Receita Federal relativo ao exercício de 2019 (ano-calendário de 2018) (BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF – Perguntas e Respostas*, 2019. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/interface/cidadao/irpf/2019/perguntao/perguntas-e-respostas-irpf-2019.pdf>>. Acesso em: 7 mai. 2019)

²³ “Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21).” (BRASIL. *Decreto n. 3.000*, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 28 set. 2017)

²⁴ “Art. 128. Fica sujeita ao pagamento do imposto sobre a renda de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza.” (BRASIL. *Decreto n. 9.580*, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://portal.imprensanacional.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/dol-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026>. Acesso em: 8 dez. 2018)

²⁵ BRASIL. Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8981.htm>. Acesso em: 2 abr. 2018.

latório atual”²⁶, deverão ser declaradas “na Ficha Bens e Direitos como ‘outros bens’, uma vez que podem ser equiparadas a um ativo financeiro”²⁷. Em relação ao valor da moeda, e tendo em vista a volatilidade do Bitcoin, por exemplo, a Receita Federal afirmou que as moedas virtuais devem ser declaradas pelo valor que foram adquiridas²⁸. Nos documentos relativos aos exercícios 2018 (ano-calendário 2017) e 2019 (ano-calendário 2018), a redação continuou exatamente a mesma.

A posição da Receita Federal do Brasil no tocante ao IRPF e sua relação com o Bitcoin está correta, pois baseia-se nas disposições dos arts. 798²⁹ e 800³⁰ do Regulamento do Imposto de Renda e, obviamente, no Capítulo II da precitada Lei n. 8.981/1995. No Novo Regulamento do Imposto de Renda, devem ser espe-

²⁶ Pergunta n. 447 do “Perguntas e Respostas” sobre IRPF da Receita Federal relativo ao exercício de 2017 (ano-calendário de 2016) (BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF – Perguntas e Respostas*, 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2017/perguntao/pir-pf-2017-perguntas-e-respostas-versao-1-1-03032017.pdf>>. Acesso em: 28 set. 2017)

²⁷ Pergunta n. 447 do “Perguntas e Respostas” sobre IRPF da Receita Federal relativo ao exercício de 2017 (ano-calendário de 2016) (BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF – Perguntas e Respostas*, 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2017/perguntao/pir-pf-2017-perguntas-e-respostas-versao-1-1-03032017.pdf>>. Acesso em: 28 set. 2017) Acerca da noção conceitual da expressão “de natureza financeira”, o que pode ser aplicável ao termo “ativo financeiro”, o professor Roberto Quiroga Mosquera ensina: “a palavra *natureza* na locução ora analisada designa o *caráter*, a *espécie* e o *tipo* dos valores, direitos e créditos. Já o termo *financeira* está qualificando a palavra *natureza*. [...] Por sua vez, a locução *financeira* decorre do substantivo feminino *finanças* que designa a ciência e atividade do manejo de dinheiro ou de títulos que o representem.” (MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Direito monetário e tributação da moeda*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 155)

²⁸ Pergunta n. 447 do “Perguntas e Respostas” sobre IRPF da Receita Federal relativo ao exercício de 2017 (ano-calendário de 2016) (BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF – Perguntas e Respostas*, 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2017/perguntao/pir-pf-2017-perguntas-e-respostas-versao-1-1-03032017.pdf>>. Acesso em: 28 set. 2017)

²⁹ “Art. 798. Como parte integrante da declaração de rendimentos, a pessoa física apresentará relação pormenorizada dos bens imóveis e móveis e direitos que, no País ou no exterior, constituam o seu patrimônio e o de seus dependentes, em 31 de dezembro do ano-calendário, bem como os bens e direitos adquiridos e alienados no mesmo ano (Lei nº 9.250, de 1995, art. 25).” (BRASIL. *Decreto n. 3.000*, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 28 set. 2017)

³⁰ “Art. 800. Os bens serão declarados discriminadamente pelos valores de aquisição em Reais, constantes dos respectivos instrumentos de transferência de propriedade ou da nota fiscal, observado o disposto nos arts. 119, § 3º, e 125 a 136 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 25, § 2º e Lei nº 9.532, de 1997, arts. 23, § 3º, e 24).” (BRASIL. *Decreto n. 3.000*, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 28 set. 2017)

cialmente notados, para os fins desta análise, os arts. 33³¹, 34³², 47, inciso IV³³ e 128³⁴.

Assim, no tocante ao IRPF e sua relação com o Bitcoin, embora se trate de uma tecnologia nova que representa uma transição paradigmática na forma como se pensa a tributação da renda e na forma como é entendido o mercado econômico-financeiro, o Ministério da Economia, por meio da Secretaria da Receita Federal, entende o Bitcoin como um ativo que atrai a incidência do referido imposto, seja na alienação, seja na mera detenção de Bitcoin com valor superior ao limite estabelecido. Tal entendimento do Poder Executivo dá indícios de como o País entende o Bitcoin e de como irá tratá-lo³⁵.

Nesse diapasão, destaca-se que, recentemente, foi publicado no *Diário Oficial* a Instrução Normativa RFB n. 1.888/2019, que trata da obrigatoriedade da prestação de informações relativas às operações feitas com Bitcoins e com outros “criptoativos” (nomenclatura utilizada na Instrução Normativa). Mesmo que não

³¹ “Art. 33. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e as pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza e os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.” (BRASIL. *Decreto n. 9.580*, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://portal.imprensanacional.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/doi-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026>. Acesso em: 8 dez. 2018)

³² “Art. 34. A tributação independe da denominação dos rendimentos, dos títulos ou dos direitos, da localização, da condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou dos proventos, sendo suficiente, para a incidência do imposto sobre a renda, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.” (BRASIL. *Decreto n. 9.580*, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://portal.imprensanacional.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/doi-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026>. Acesso em: 8 dez. 2018)

³³ “Art. 47. São também tributáveis [...] IV – os rendimentos recebidos na forma de bens ou direitos, avaliados em dinheiro, pelo valor que tiverem na data da percepção.” (BRASIL. *Decreto n. 9.580*, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://portal.imprensanacional.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/doi-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026>. Acesso em: 8 dez. 2018)

³⁴ “Art. 128. Fica sujeita ao pagamento do imposto sobre a renda de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza.” (BRASIL. *Decreto n. 9.580*, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://portal.imprensanacional.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/doi-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026>. Acesso em: 8 dez. 2018)

³⁵ Sobre o tema: TOMÉ, Matheus Parchen Dreón. *A natureza jurídica do Bitcoin*. Porto Alegre: Elefantia Juris, 2019, p. 101-106.

trate especificamente da tributação dos chamados criptoativos, representa importante marco na regulação destes, na medida em que prevê inclusive a cominação de multas às pessoas físicas e jurídicas que prestarem informações errôneas ou que omitirem informações³⁶.

Quando auferido ganho de capital proveniente da alienação de Bitcoin, portanto, deverá ser recolhido o devido Imposto de Renda. Observe-se que não se está tributando o Bitcoin em si, mas sim o “lucro” verificado na alienação de um “bem” (?).

Nada obstante, a mera valorização do Bitcoin no âmbito do IRPF não produz efeitos tributários imediatos: a valorização só interessa ao IRPF quando da alienação da moeda virtual.

No que diz respeito à atividade de mineração do Bitcoin, o cenário é o mesmo: o minerador deve declarar os Bitcoin que receber e recolher o referente a ganho de capital quando da alienação. Outrossim, não há falar-se em remuneração e nem em serviço, uma vez que se trata de atividade voluntária e que não há um ente centralizado que “paga” essas frações de Bitcoin.

Passa-se à análise do Bitcoin no que concerne ao IRPJ.

Na alienação de moedas virtuais, da mesma forma que ocorre com o IRPF, haverá a tributação a título de ganho de capital, tendo em vista que a lógica da tributação é a mesma.

No lucro real, no momento em que algum Bitcoin for vendido, computar-se-á o ganho desta alienação para a posterior apuração do lucro tributável. Assim, não há uma alíquota especial ou recolhimento em separado da renda advinda da alienação do Bitcoin em se tratando de empresa que apura seu IR com base no lucro real, forte no art. 521 do antigo Regulamento de Imposto de Renda³⁷ e no art. 222 do novo Regulamento do Imposto de Renda³⁸.

³⁶ BRASIL. Instrução Normativa n. 1.888, de 3 de maio de 2019. Institui e disciplina a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações realizadas com criptoativos à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=07/05/2019&jornal=515&pagina=14>>. Acesso em: 7 mai. 2019.

³⁷ “Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso.” (BRASIL. *Decreto n. 3.000*, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 28 set. 2017)

³⁸ “Art. 222. Os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 208 serão acrescidos à base de cálculo de que trata esta Subseção, para efeito de incidência do imposto sobre a renda.” (BRASIL. *Decreto n. 9.580*, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://portal.imprensanacional.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/do1-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026>. Acesso em: 8 dez. 2018)

Sobre o lucro arbitrado, é sabido que seu montante será determinado pela soma da parcela do valor resultante da aplicação dos percentuais do art. 16 da Lei n. 9.249/1995 sobre a receita bruta como definida pelo Decreto-lei n. 1.598/1977 em seu art. 12, deduzindo-se as devoluções e vendas canceladas e os descontos incondicionais com a parcela dos ganhos de capital, rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, demais receitas, resultados positivos e demais valores determinados pela Lei n. 9.430/1996. Tal regra pode ser observada no art. 27 desta lei.

Hiromi Higuchi atenta à possibilidade de erro de interpretação quando se trata do lucro arbitrado, porquanto o art. 15 da Lei n. 9.430/1995 disciplina os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta, enquanto o art. 16 da Lei n. 9.249/1995 afirma que o lucro arbitrado será determinado pela aplicação dos percentuais do supracitado art. 15, com o acréscimo de vinte por cento³⁹.

Não obstante, em se tratando de ganho de capital oriundo de aplicações e investimentos, por exemplo, o valor tributável será aquele obtido da diferença entre o valor de livro e o valor de alienação⁴⁰.

Assim, é possível afirmar que também no lucro arbitrado, em decorrência de alienação de Bitcoin, deverá ser apurado e tributado o ganho de capital auferido. Tal entendimento está embasado pelo constante do art. 536 do antigo Regulamento do Imposto de Renda⁴¹ e no art. 609 do novo Regulamento do Imposto de Renda⁴².

Sucinto parêntese a ser feito: em Economia, não é possível afirmar categoricamente que o Bitcoin é um investimento. Há autores, inclusive, que rechaçam totalmente a ideia de enquadrar o Bitcoin como investimento. É impossível pen-

³⁹ HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2016*. 41. ed. São Paulo: IR Publicações, 2016, p. 108.

⁴⁰ HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2016*. 41. ed. São Paulo: IR Publicações, 2016, p. 108.

⁴¹ “Art. 536. Serão acrescidos à base de cálculo os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 531, auferidos no período de apuração, observado o disposto nos arts. 239, 240, 533 e 534.” (BRASIL. *Decreto n. 3.000*, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 28 set. 2017)

⁴² “Art. 609. Serão acrescidos à base de cálculo os ganhos de capital, os rendimentos e os ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo disposto no art. 604, com os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, e os demais valores determinados neste Regulamento, auferidos no período de apuração, observado o disposto nos arts. 237, art. 238, art. 249, § 3º, art. 606 e art. 607.” (BRASIL. *Decreto n. 9.580*, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://portal.imprensanacional.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/do1-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026>. Acesso em: 8 dez. 2018)

sar juridicamente o Bitcoin com categorias predefinidas. Ocorre que, mesmo não sendo um investimento, o fato é que a alienação do Bitcoin representa, efetivamente, no caso de venda por valor superior ao pago pelo ativo, ganho de capital, seja sob a ótica da legislação do Imposto de Renda, seja sobre a ótica financeira.

Continuando, no lucro presumido, também deverá ser tributado o ganho de capital, vide o art. 25, § 1º, da Lei n. 9.430/1996, sendo que o ganho de capital também corresponderá à diferença entre o valor de alienação e o valor contábil.

Por fim, em relação às Pessoas Jurídicas optantes pelo Simples Nacional, o ganho de capital auferido na alienação das moedas virtuais será também tributado, a exemplo do que já fora explicitado em relação às Pessoas Jurídicas que apuram o IR com base no lucro real, arbitrado ou presumido.

No Simples Nacional, todavia, o recolhimento se dá separadamente, e, no aspecto quantitativo da respectiva hipótese de incidência, tem-se que (i) a base de cálculo é a diferença entre o valor de venda e o valor pelo qual o Bitcoin fora adquirido; e (ii) a alíquota é de 15%⁴³.

Note-se que, embora o recolhimento dos tributos pelo Simples Nacional se dê por documento arrecadatário único, conforme art. 13 da Lei Complementar n. 123/2006, os valores auferidos a título de ganho de capital deverão ser tributados de forma definitiva. A diferença entre a tributação da alienação de um Bitcoin por empresas optantes do Simples Nacional e pelas não optantes é que estas devem fazer com que o valor obtido da alienação componha a base de cálculo para o IRPJ. Relativamente às primeiras, contudo, a tributação será em definitivo e não haverá a incidência da CSLL⁴⁴.

Diante disso, afirma-se que, independentemente da modalidade de tributação do IR, deverá ser tributada pelo ganho de capital qualquer alienação de Bitcoin, observando-se as regras específicas de cada base de cálculo.

Resta, então, verificar a incidência do Imposto de Renda sobre aquelas “moedas virtuais” não alienadas que a empresa possua ou sobre o ganho de capital auferido em operações com Bitcoin.

Independentemente da natureza do Bitcoin, para os efeitos da alienação e ganho de capital, ele pode ser considerado tanto um ativo como um patrimônio. E essa natureza é replicada aqui. Isto porque não se pode afirmar que o Bitcoin é simplesmente um meio de pagamento, uma vez que, conforme já explanado, possui valor, diferentemente de um cartão de crédito ou uma conta no, *v. g.*, PayPal.

O Bitcoin possui natureza *sui generis* e híbrida, e a natureza somente será explicitada quando a conjugarmos com sua utilização.

⁴³ HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2016*. 41. ed. São Paulo: IR Publicações, 2016, p. 98.

⁴⁴ HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2016*. 41. ed. São Paulo: IR Publicações, 2016, p. 98.

Modesto Carvalhosa ensina que a simples valorização de patrimônio não é tributável, tendo em vista que a valorização nominal não representa fato gerador do Imposto de Renda⁴⁵. Tal afirmação é ratificada por diversos outros doutrinadores, tais como Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo. Ora, diferente não poderia ser, pois a valorização não representa, necessariamente, acréscimo patrimonial, lucro ou ganho de capital em um determinado período⁴⁶.

Tendo em vista a explanação da base de cálculo sobre a qual incide o Imposto, não se pode admitir que haja tributação pelo IRPJ sobre o Bitcoin que a empresa possua, mesmo que se verifique variação positiva.

Dessa forma, talvez por excesso de zelo e demais especificidades no detalhamento das normas constantes do Regulamento, não é possível identificar, em alguma destas, disposição que tenha o condão de afirmar a possibilidade de incidência do IRPJ sobre as moedas virtuais que a empresa possuir.

Em observância ao princípio da legalidade⁴⁷, não há norma legal que expresse qualquer relação com o Bitcoin ou mesmo que torne possível o enquadramento do Bitcoin em norma preexistente relativamente ao IRPJ (afora o já mencionado ganho de capital nas alienações).

Portanto, tanto no âmbito do IRPJ como no âmbito do IRPF, haverá tributação do Bitcoin somente na realização do ativo. Em outras palavras, a propriedade de Bitcoin por uma pessoa ou por uma empresa não se enquadra na regra matriz de incidência do Imposto de Renda e, assim, não há fato gerador de tributação.

Deve-se atentar também à impossibilidade de incidência do IRPJ mesmo se o Bitcoin for considerado “aplicação financeira”.

A respeito do caso específico de juros sobre o capital próprio, deve ser observado o art. 668 do antigo RIR⁴⁸ e o art. 726 do novo RIR⁴⁹. Veja-se que, aqui,

⁴⁵ “[...] exclui-se, dessa forma, a simples valorização do patrimônio como fato gerador do tributo, já que esta simples valorização nominal de um determinado patrimônio poderia desaparecer em momentos sucessivos pela desvalorização desse mesmo patrimônio, donde impossível mensurar o acréscimo patrimonial, já que ele não se efetivou e não pode estar disponível pelo seu titular” (CARVALHOSA, Modesto. Imposto de Renda: conceituação no sistema tributário da Carta Constitucional. *Revista de Direito Público* n. 1, jul.-set., 1967, p. 193).

⁴⁶ PAULSEN, Leandro; e MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 2. ed., revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 50.

⁴⁷ “O princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do direito tributário. A raiz de todo ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal, nos termos expressos do art. 5º, II, da Constituição da República.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed., revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 275). Interessante lembrar da lição de Georg Wilhelm Friedrich Hegel: “é de se exigir do código público determinações universais e simples e, de outra parte, a natureza da matéria finita conduz a uma busca de determinação sem fim” (HEGEL, G. W. F. *Filosofia do direito*. São Leopoldo: Unisinos, 2010, p. 208-209).

⁴⁸ “Art. 668. Estão sujeitos ao imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito, os juros calculados sobre as contas do patrimônio líquido, na forma prevista no art. 347 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 2º). § 1º O imposto retido na fonte será considerado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 3º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 51, parágrafo único): I – antecipação do

impossível a incidência do imposto sobre o Bitcoin, vez que não há se falar em juros provenientes do Bitcoin (a valorização ou desvalorização se dá somente pela lei da oferta e da demanda).

Com efeito, sobre a tributação dos rendimentos financeiros, o art. 702 do antigo RIR dispõe que “as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no País, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas” serão tributadas na fonte à alíquota de 15%⁵⁰. Tal entendimento é replicado no art. 760 do novo RIR⁵¹.

Ainda, importa observar que nas disposições do RIR (tanto do antigo como do novo Decreto) sobre as operações financeiras, não há como enquadrar a posse de moedas virtuais como passível de incidência. O art. 788 (*caput* e parágrafo único) dispõe que a tributação das operações financeiras e do mercado de renda fixa e de renda variável será abrangida pelo IR, e independará da denominação ou da natureza⁵². Ressalta-se que o art. 727 do antigo regulamento também trazia posicionamento similar⁵³.

devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado; II – tributação definitiva, nos demais casos, inclusive se o beneficiário for pessoa jurídica isenta.” (BRASIL. *Decreto n. 3.000*, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 28 set. 2017)

⁴⁹ “Art. 726. Ficam sujeitos ao imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou do crédito, os juros sobre o capital próprio calculados sobre as contas do patrimônio líquido, na forma prevista no art. 355.” (BRASIL. *Decreto n. 9.580*, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://portal.imprensa.nacional.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/do1-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026>. Acesso em: 8 dez. 2018)

⁵⁰ “Art. 702. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no País, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 28).” (BRASIL. *Decreto n. 3.000*, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 28 set. 2017)

⁵¹ “Art. 760. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no País, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas.” (BRASIL. *Decreto n. 9.580*, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://portal.imprensa.nacional.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/do1-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026>. Acesso em: 8 dez. 2018)

⁵² “Art. 788. São compreendidos na incidência do imposto sobre a renda todos os ganhos e rendimentos de capital, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou do

Note-se que a norma possui o escopo de não excluir da incidência do imposto quaisquer valores que se traduzam em ganho ou rendimento de capital. Ocorre que, mesmo que o Bitcoin não seja alienado, há alguns pontos a serem analisados para fins de ganho de capital e incidência de Imposto de Renda, uma vez que os pagamentos ou permutas ou qualquer outra transação (dependendo da natureza do Bitcoin considerada) com Bitcoin podem representar acréscimo patrimonial à empresa.

Assim, deve-se verificar se o aumento do capital (aumento do ativo imobilizado) da empresa constitui ou não ganho de capital dentro do âmbito do IRPJ e, se sim, qual é a respectiva base de cálculo.

Importante ressaltar que a hipótese ora analisada não constitui, conforme já aduzido antes, a tributação da valorização da moeda virtual ou o oferecimento à tributação dos Bitcoins que a empresa possua: fala-se, aqui, em transações e pagamentos.

Tudo isso dentro do âmbito do Bitcoin como “investimento” e, posteriormente, na utilização desse investimento para acrescer patrimônio à empresa.

Para ilustrar a situação, utiliza-se o seguinte exemplo: uma empresa compra um Bitcoin (1 BTC) pelo valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais). Passados 10 meses, o mesmo Bitcoin passa a valer R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais). Para comprar uma máquina de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), a empresa utiliza seu Bitcoin, pagando o valor da máquina integralmente em moeda virtual, de forma que utilizou 40% do Bitcoin que possuía (0,4 BTC).

Assim, resta claro, diante dos conceitos de renda anteriormente apresentados, que houve, na situação, ganho de capital ou acréscimo patrimonial, o que é passível de tributação pelo IRPJ. Respondida a primeira pergunta, resta saber qual é a base de cálculo.

No exemplo, a empresa utilizou 40% de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais). Inicialmente, quando da compra do Bitcoin a R\$ 100.000,00 (cem mil reais), 40% representava R\$ 40.000,00. Como foi adquirida uma máquina no va-

contrato escrito, bastando que decorram de ato ou de negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto em norma específica de incidência do imposto sobre a renda. Parágrafo único. A incidência do imposto sobre a renda independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, da condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.” (BRASIL. *Decreto n. 9.580*, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://portal.imprensanacional.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/dol-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026>. Acesso em: 8 dez. 2018)

⁵³ BRASIL. *Decreto n. 3.000*, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 28 set. 2017.

lor de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), deverá ser tributado o valor excedente, o que equivale a R\$ 160.000,00 (cento e sessenta mil reais).

A empresa, portanto, teve um ganho de capital de R\$ 160.000,00 (cento e sessenta mil reais) e permaneceu com 60% de um Bitcoin (0,6 BTC).

Para além, e no mesmo exemplo, supõe-se que o Bitcoin valorize 1.000%, passando a valer R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais). A empresa, que possui 0,6 BTC, detém um valor em Reais equivalente a R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais). Para comprar uma nova máquina no valor de R\$ 2.100.000,00 (dois milhões e cem mil de reais), a empresa utiliza 70% dos 0,6 BTC que possui, de forma que a base de cálculo é de (R\$ 2.100.000,00 – R\$ 42.000,00) R\$ 2.058.000,00 (dois milhões e cinquenta e oito mil reais)⁵⁴.

Há, entretanto, uma segunda hipótese de tributação do ganho de capital auferido quando da operação com o Bitcoin investido. No mesmo exemplo, o “aporte inicial” foi de R\$ 100.000,00 (cem mil reais). Passados 10 meses, o mesmo Bitcoin passa a valer R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais). Para comprar uma máquina de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), a empresa diminui do valor da máquina o que não seria ganho de capital, ou seja, o investimento inicial. Assim, a base de cálculo seria de R\$ 100.000,00 (cem mil reais). Observe-se que, nesta segunda hipótese, as próximas compras com Bitcoin terão como base de cálculo o valor total do bem adquirido.

Nota-se que a vantagem para a empresa não está, como talvez a crença popular creia, em não pagar tributos ao utilizar o Bitcoin, mas sim em efetivamente desembolsar uma quantia menor em dinheiro (quando o Bitcoin for utilizado com o propósito de “investimento”⁵⁵).

Toda a explanação acima encontra respaldo também no art. 128, § 4^o⁵⁶, do atual Regulamento do Imposto de Renda. Isto porque, muito embora o Bitcoin

⁵⁴ Cumpre ressaltar que poderá haver incidência de outros tributos, principalmente indiretos, quando o Bitcoin for utilizado na cadeia produtiva e nas operações das empresas. Todavia, tal análise não compõe o escopo do presente trabalho.

⁵⁵ Reforça-se a impossibilidade de enquadrar o Bitcoin como investimento segundo a ótica da Economia. Para fins deste estudo, entretanto, tal nomenclatura é utilizada de forma a facilitar a compreensão de uma das atividades que o Bitcoin possibilita.

⁵⁶ “Art. 128. Fica sujeita ao pagamento do imposto sobre a renda de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza [...] § 4º Na apuração do ganho de capital, serão consideradas as operações que importem a alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou a cessão ou a promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como I – compra e venda; II – permuta; III – adjudicação; IV – desapropriação; V – dação em pagamento; VI – doação; VII – procaução em causa própria; VIII – promessa de compra e venda; IX – cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos; e X – contratos afins.” (BRASIL. *Decreto n. 9.580*, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://portal.impresnacional.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/dol-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026>. Acesso em: 8 dez. 2018)

não seja uma moeda, o § 4º acima abarca as operações da hipótese analisada, uma vez que se pode equiparar o caso anteriormente analisado a uma “permuta”.

Percebeu-se, portanto, a conversação do Bitcoin como “investimento” com a tributação do ganho de capital.

Passa-se, então, ao estudo de outros artigos relevantes para o escopo do trabalho.

O art. 729 do antigo RIR⁵⁷ e o art. 790 do novo RIR⁵⁸ falam sobre investimentos em renda fixa, o que não se enquadra nos investimentos feitos em Bitcoin.

O art. 791 do novo Regulamento amplia a incidência, elencando mais hipóteses nas quais haverá a incidência do IR: (i) sobre as operações conjugadas que permitam a obtenção de rendimentos predeterminados (inciso I); (ii) sobre as operações de transferências de dívidas entre instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil (inciso II); (iii) sobre os rendimentos auferidos pela entrega de recursos, sob qualquer forma e título (inciso III); e (iv) sobre os rendimentos auferidos em operações de adiantamento sobre contratos de câmbio de exportação⁵⁹.

Veja-se que os incisos I, II e IV não deixam dúvidas acerca da impossibilidade de encaixar o Bitcoin nestes mandamentos. O inciso III, todavia, pode ensejar algumas dúvidas quanto à incidência do imposto em relação ao Bitcoin no caso. A expressão “sob qualquer forma e título” parece abranger eventuais operações com Bitcoin. Ainda mais porque o inciso aduz: “independentemente de ser ou não a fonte pagadora instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil”⁶⁰. Ora, diante da leitura e da atenção a estas expressões, pode parecer que o inciso abarca as operações com a criptomoeda.

⁵⁷ “Art. 729. Está sujeito ao imposto, à alíquota de vinte por cento, o rendimento produzido, a partir de 1º de janeiro de 1998, por aplicação financeira de renda fixa, auferido por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica imune ou isenta (Lei nº 8.981, de 1995, art. 65, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 35).” (BRASIL. *Decreto n. 3.000*, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 28 set. 2017)

⁵⁸ “Art. 790. O rendimento produzido por aplicação ou por operação financeira de renda fixa ou de renda variável, auferido por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica isenta fica sujeito ao imposto sobre a renda na fonte às seguintes alíquotas: [...]” (BRASIL. *Decreto n. 9.580*, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://portal.imprensanacional.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/do1-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026>. Acesso em: 8 dez. 2018)

⁵⁹ BRASIL. *Decreto n. 9.580*, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://portal.imprensanacional.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/do1-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026>. Acesso em: 8 dez. 2018. Este artigo replica o entendimento do antigo RIR no art. 730.

⁶⁰ BRASIL. *Decreto n. 9.580*, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

Ocorre que a norma condiciona a tributação dos rendimentos auferidos à “entrega de recursos a pessoa jurídica”. E é aqui que se pode ver a não incidência em relação ao Bitcoin.

Em fundos de investimento, há entrega de recursos propriamente dita, e é assim que ocorre a valorização. Essa entrega de recursos é a aplicação de juros ao montante aplicado. Seja em renda fixa (simples, referenciado, de longo ou de curto prazo ou de dívida externa), seja em fundos de ações, cambiais, multimercado, ou em qualquer outro tipo de fundo, o princípio é o mesmo: investimentos de acordo com a política do investidor, “jogando” com a variação de preços da moeda estrangeira, variação do cupom cambial, da taxa de juros, dos títulos públicos, dos papéis, dentre outros ativos⁶¹.

Pode-se notar, assim, que, na aplicação de dinheiro em qualquer que seja o fundo, de acordo com o ativo em que se investiu, haverá a entrega de recursos à conta de investimento que antes não estavam lá.

A título de exemplo, se alguém investiu R\$ 10.000,00 (dez mil reais) em um fundo de renda fixa simples e, ao final de um ano, possui R\$ 12.000,00 (doze mil reais), houve a entrega de recursos à conta de investimento: os R\$ 2.000,00 (dois mil reais) não estavam, inicialmente, na conta, não fizeram parte do aporte inicial e não foram tirados do patrimônio do investidor.

Ocorre que, em se tratando de Bitcoin, não há entrega de recurso algum, não há uma “conta investimento” e não há incidência de juros ou mesmo pagamento de valores a título de valorização de mercado.

O que acontece é apenas uma variação no valor do Bitcoin em razão da oferta e da demanda, mas o detentor de um Bitcoin, por exemplo, continua com apenas um Bitcoin. Veja-se que não foram entregues recursos àquele valor que inicialmente comprou um Bitcoin: aquele mesmo Bitcoin apenas passa a valer mais dinheiro (caso convertido em moeda corrente).

Por isso não há que se falar em incidência do IR relativamente ao inciso III do art. 591 do atual Regulamento do Imposto de Renda em relação ao Bitcoin como investimento, e tudo graças à expressão “entrega de recursos”.

Importa ressaltar que, caso o dispositivo fosse modificado, de forma a não restringir a incidência do imposto aos “pagamentos” e “entrega de recursos”, talvez fosse possível a incidência do Imposto de Renda nas operações com Bitcoin relativamente a este inciso.

Por sua vez, o art. 795 afirma que o imposto de que tratam os arts. 790 a 792 será retido na fonte, e a retenção será feita (i) pela pessoa jurídica que efetuar

Disponível em: <http://portal.imprensanacional.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZ-C2Mb/content/id/51525535/dol-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026>. Acesso em: 8 dez. 2018.

⁶¹ FORTUNA, Eduardo. *Mercado financeiro*: produtos e serviços. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2015, p. 772-811.

o pagamento dos rendimentos; (ii) pela pessoa jurídica que receber os recursos do cedente, nas operações de transferência de dívidas; ou (iii) pelas bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, bem como outras entidades autorizadas pela legislação que, embora não sejam fonte pagadora original, façam o pagamento ou crédito dos rendimentos ao beneficiário final⁶².

De mais a mais, verifica-se que o imposto será retido “I – por ocasião do recebimento dos recursos destinados ao pagamento de dívidas, na hipótese das operações a que se refere o inciso II do *caput* do art. 791”⁶³; ou “II – por ocasião do pagamento dos rendimentos, ou da alienação do título ou da aplicação, nas demais hipóteses”⁶⁴.

Ocorre que o investimento em Bitcoin, sem que se verifique alienação, não pressupõe recebimento de recursos ou pagamento de rendimentos.

Uma vez mais impossível falar em tributação dos investimentos em Bitcoin.

Victor Borges Polizelli ainda afirma, sobre os princípios constitucionais relativos ao conceito constitucional de renda, dentro do IRPJ, que o modelo brasileiro reflete o pensar a renda como monetização, realização ou auferimento, sem assim alcançar o patrimônio ou o consumo⁶⁵.

Diante do explanado acerca do Imposto de Renda e sua relação com o Bitcoin, pode-se afirmar que haverá incidência do IRPF nas alienações da criptomoeda, bem como há a obrigação de declaração para determinado contribuinte que possua em Bitcoins montante que ultrapasse o valor de R\$ 35.000,00 (trinta e cinco mil reais).

⁶² Art. 796 do atual Regulamento do Imposto de Renda (BRASIL. Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://portal.imprensanacional.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/doi-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026>. Acesso em: 8 dez. 2018).

⁶³ Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://portal.imprensanacional.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/doi-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026>. Acesso em: 8 dez. 2018. Sobre o tema, Hiromi Higuchi aduz que “os rendimentos de aplicações financeiras em fundos de investimento passaram a ser tributados na fonte semestralmente ou no resgate se ocorrer antes, pela Lei nº 11.033, de 2004. O art. 732 do RIR/99 dispõe que o imposto de renda sobre os rendimentos de aplicações financeiras em renda fixa será retido por ocasião do pagamento dos rendimentos ou da alienação do título ou da aplicação.” (HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2016*. 41. ed. São Paulo: IR Publicações, 2016, p. 55)

⁶⁴ Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://portal.imprensanacional.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/doi-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026>. Acesso em: 8 dez. 2018.

⁶⁵ POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. *Série Doutrina Tributária* v. VII. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 199.

Já no IRPJ, afere-se haverá incidência do imposto quando da verificação de ganho de capital provindo da alienação ou da “permuta” do Bitcoin.

4. Conclusão

O cenário econômico mundial está em constante evolução, e a criação de tecnologias inovadoras é uma constante na era digital. O Bitcoin, pioneiro das popularmente chamadas “moedas virtuais” tem sido objeto de estudos em diversas áreas do conhecimento, desde a informática até o Direito. Dentro do âmbito jurídico, uma das maiores preocupações diz respeito à tributação do Bitcoin e, indo mais a fundo, na possibilidade ou não da incidência do Imposto de Renda sobre o Bitcoin.

Note-se que não se está falando de algo abstrato: pessoas e empresas já possuem e já transacionam com Bitcoin. Tanto isso é verdade que a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) já chamou a atenção para o Bitcoin na “Action 1” da discussão sobre “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)”⁶⁶.

Com efeito, a partir da análise da natureza diversa do Bitcoin e da legislação pertinente ao Imposto de Renda, foi possível verificar que o Bitcoin, quando alienado, deverá ser tributado tanto na seara da pessoa física como na da pessoa jurídica.

Relativamente à declaração da posse de Bitcoins, a Receita Federal do Brasil afirmou que estes devem ser declarados pela Pessoa Física, mas nada falou sobre o recolhimento do Imposto sobre aquelas moedas não alienadas (o que, conforme explanado, não é possível).

Verificou-se ainda que o ganho capital obtido com o acréscimo do ativo da empresa oriundo de compra com Bitcoin valorizado também deverá ser tributado, pois houve, efetivamente e nos termos da lei, ganho de capital.

Em suma, o presente estudo teve como objetivo esclarecer o cenário brasileiro tangente à tributação do Bitcoin pelo Imposto de Renda, verificando, a partir de sua natureza de não moeda, como o Ministério da Economia entende que o Bitcoin deve ser tratado, e se tal entendimento é respaldado pelo arcabouço legislativo. Verificou-se, ao fim, que o País não possui o poder de tributar o Bitcoin em si (e o fato de o Bitcoin não ser moeda corrobora esta ideia), razão pela qual toda a tributação que se torna possível é voltada ao ganho de capital oriundo das alienações deste ativo.

O futuro do Bitcoin é incerto, mas o presente é real e o Bitcoin faz parte dele, movimentando o mercado e abrindo horizontes para que o próprio Direito Tributário seja cada vez mais aprimorado e pensado de uma forma crítica.

⁶⁶ OCDE. Public Discussion Draft. *BEPS Action 1: address the tax challenges of the digital economy*. 24 mar. 2014 – 14 abr. 2014. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-digital-economy-discussion-draft-march-2014.pdf>>. Acesso em: 5 abr. 2018.

5. Referências bibliográficas

- ANTONPOULOS, Andreas M. *Mastering Bitcoin: unlocking digital cryptocurrencies*. Sebastopol: O'Reilly, 2015.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BARRE, Todd J. Bitcoin: a pedagogical guide for the college classroom. *Journal of Education for Business* 90, 2015.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 19 set. 2017.
- _____. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 28 set. 2017.
- _____. Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://portal.imprensanacional.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/do1-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026>. Acesso em: 8 dez. 2018.
- _____. Instrução Normativa n. 1.888, de 3 de maio de 2019. Institui e disciplina a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações realizadas com criptoativos à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=07/05/2019&jornal=515&pagina=14>>. Acesso em: 7 mai. 2019.
- _____. Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8981.htm>. Acesso em: 2 abr. 2018.
- _____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF – Perguntas e Respostas*, 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2017/perguntao/pir-pf-2017-perguntas-e-respostas-versao-1-1-03032017.pdf>>. Acesso em: 28 set. 2017.
- _____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF – Perguntas e Respostas*, 2018. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2018/perguntao/perguntas-e-respostas-irpf-2018-v-1-0.pdf>>. Acesso em: 2 abr. 2018.
- _____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF – Perguntas e Respostas*, 2019. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/interface/cidadao/irpf/2019/perguntao/perguntas-e-respostas-irpf-2019.pdf>>. Acesso em: 7 mai. 2019.
- _____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 71.758/GB*, Rel. Min. Thompson Flores, Tribunal Pleno, julgado em 14.06.1972. Disponível em:

- <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=167555>>. Acesso em: 25 out. 2017.
- _____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 117.887/SP*, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 11.02.1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206951>>. Acesso em: 19 set. 2017.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed., revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2013.
- CARVALHOSA, Modesto. Imposto de Renda: conceituação no sistema tributário da Carta Constitucional. *Revista de Direito Público* n. 1, jul.-set. 1967.
- DAMODARAN, Aswath. *The Bitcoin boom: asset, currency, commodity or collectible?* Disponível em: <<http://aswathdamodaran.blogspot.com.br/2017/10/the-bitcoin-boom-asset-currency.html>>. Acesso em: 15 mar. 2018.
- DURAN, Camila Villard. *Direito e moeda: o controle dos planos de estabilização monetária pelo Supremo Tribunal Federal*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- FORTUNA, Eduardo. *Mercado financeiro: produtos e serviços*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2015.
- HEGEL, G. W. F. *Filosofia do direito*. São Leopoldo: Unisinos, 2010.
- HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2016*. 41. ed. São Paulo: IR Publicações, 2016.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Direito monetário e tributação da moeda*. São Paulo: Dialética, 2006.
- NAKAMOTO, Satoshi. Bitcoin: a peer-to-peer electronic cash system. Disponível em: <<https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>>. Acesso em: 30 nov. 2018.
- OCDE. Public Discussion Draft. *BEPS Action 1: address the tax challenges of the digital economy*. 24 mar. 2014 – 14 abr. 2014. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-digital-economy-discussion-draft-march-2014.pdf>>. Acesso em: 5 abr. 2018.
- PAULSEN, Leandro; e MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 2. ed., revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. *Série Doutrina Tributária* v. VII. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- RAVAL, Siraj. *Decentralized applications: harnessing Bitcoin's blockchain technology*. Sebastopol: O'Reilly, 2016.
- RESENDE, André Lara. *Juros, moeda e ortodoxia*. São Paulo: Portfolio-Penguin, 2017.
- SWAN, Melanie. *Blockchain: blueprint for a new economy*. Sebastopol: O'Reilly, 2015.

TOMÉ, Matheus Parchen Dreon. *A natureza jurídica do Bitcoin*. Porto Alegre: Elegância Juris, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.