



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

FACULDADE DE DIREITO

GRADUAÇÃO EM DIREITO

JOSÉ MANUEL FONSECA MARTINEZ

**TRIBUTAÇÃO NA REMESSA AO EXTERIOR DE
CRIPTOMOEDAS**

Salvador

2019

JOSÉ MANUEL FONSECA MARTINEZ

**TRIBUTAÇÃO NA REMESSA AO EXTERIOR DE
CRIPTOMOEDAS**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito. Faculdade de direito. Universidade Federal da Bahia, como requisito para obtenção do grau de bacharel em direito.

Orientador: Prof. Dr. Harrison Ferreira Leite

Coorientador: Prof. Me. Leandro Aragão Werneck

Salvador

2019

JOSÉ MANUEL FONSECA MARTINEZ

TRIBUTAÇÃO NA REMESSA AO EXTERIOR DE CRIPTOMOEDAS

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em direito, Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Direito.

Salvador, 06 de dezembro de 2019.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Harrison Ferreira Leite - Orientador
Doutor em direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul;
Mestre em Direito Público pela Universidade Federal da Bahia

Prof. Marcelo Bloizi Iglesias
Mestre em Direito Público pela Universidade Federal da Bahia

Prof. Bruno Nou Sampaio
Mestre em Direito Público pela Universidade Federal da Bahia

A

Roseli, mãe amada, por ter me ensinado a aprender.

José Manuel, pai querido, por moldar meu caráter.

Felipe e Victor, pela irmandade de sangue e de coração.

Daniela, pelo companheirismo diário.

Leandro, por me ensinar o ofício.

AGRADECIMENTOS

Ao final de toda jornada triste é aquele sujeito que ao olhar para trás não reconhece a sua trajetória. Ao fim desta etapa, não são poucos os agradecimentos que devo tecer pela relevância da contribuição de cada um neste trabalho e ao longo dos cinco anos de graduação.

Em primeiro lugar, agradeço a Deus por ser luz nos momentos mais difíceis.

Obrigado a meus pais (Roseli e José Manuel) pelo esforço diário em minha educação, pelo grande incentivo na minha carreira e por toda confiança depositada. Sem vocês nada disso seria possível, obrigado por tanto.

A Dona Raquel (*in memoriam*), que, da área rural de Dom Macedo Costa, sabia como poucos o valor da boa educação.

Aos meus irmãos, pelo suporte diário e pelo amor representado nas pequenas atitudes, vocês contribuíram mais do que podem imaginar.

A Daniela Schitini, companheira de vida e de curso, pela paciência e amor dispensados todos os dias, muito do presente trabalho advém de discussões tidas com você.

A Leandro Aragão Werneck, amigo e professor, profissional em que me inspiro, por me ensinar o ofício, por me apresentar à Academia e pelas discussões quase que diárias, que tem reflexos em praticamente todas as linhas deste trabalho.

A minha família, com menção especial aos meus tios e tias, pelo apoio incondicional nos momentos mais difíceis.

Ao Prof. Harrison Ferreira Leite, por ser um exemplo e espelho do professor que um dia quero ser, suas contribuições desde o longínquo contato em Direito Financeiro não foram poucas.

Ao Prof. Diego Bomfim, a quem agradeço a oportunidade de ter sido monitor das disciplinas de Direito Tributário por 01 ano.

Aos amigos da Faculdade de Direito da UFBA (André, Daniel, Gabriel, Gabriela, Henrique Piton, Henrique Tinoco, Leonardo, Mariana, Maurílio, Paulo e Pedro Paulo...) por terem feito desses cinco anos um período muito prazeroso. Não os tenho apenas como colegas, mas como verdadeiros amigos.

Ao NCI e ADV Junior por fazerem parte de minha trajetória, pelas pessoas com quem convivi e por terem me proporcionado uma experiência universitária maravilhosa.

Por fim, aos professores e demais funcionários da Faculdade de Direito da UFBA, sem os quais não seria possível a conclusão desse sonho.

"Não há, numa Constituição, cláusulas, a que se deva atribuir meramente o valor moral de conselhos, avisos ou lições. Todas têm força imperativa de regras, ditadas pela soberania nacional ou popular aos seus órgãos"

Ruy Barbosa,
(Comentários à Constituição Federal
Brasileira, vol. II)

MARTINEZ, José Manuel Fonseca. Tributação na remessa ao exterior de criptomoedas. 2019. Orientador: Prof. Dr. Harrison Ferreira Leite. Coorientador: Prof. Me. Leandro Aragão Werneck. 154 f. Monografia (Graduação em Direito). Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Direito, Salvador, 2019.

RESUMO

Resumo: O surgimento das criptomoedas vem gerando diversas perplexidades para o direito, razão pela qual o presente trabalho se propõe a analisar os efeitos tributários decorrentes da remessa ao exterior de criptomoedas, identificando quais seriam os tributos incidentes nessa operação. Para tal, investiga-se o funcionamento e a natureza jurídica das criptomoedas, analisando se estas seriam moedas, ativos financeiros, valores mobiliários, mercadorias ou meros bens. Após a análise, o que se constata é que as criptomoedas se consubstanciam em bens intangíveis de espécie indeterminada, sendo tal premissa relevante para a determinação dos efeitos tributários decorrentes das operações realizadas com essa figura. Postas essas premissas, partindo da concepção de sistema jurídico de Claus-Wilhelm Canaris, para quem a unidade e a ordenação axiológica são elementos essenciais de qualquer ordem, se procede com uma profunda investigação do sistema constitucional e do subsistema constitucional tributário pátrio, delineando a norma de competência tributária e traçando os limites que condicionam a norma tributária em sentido estrito (impositiva/exacional), fazendo coro com Edvaldo Brito no que diz respeito a necessidade de respeito ao "Estatuto do Contribuinte", embora a nomenclatura adotada não seja a ideal. Antes de analisar especificamente os tributos que incidem na operação de remessa ao exterior de criptomoedas, se procede com uma investigação de como a tributação se dá na remessa de dinheiro ao exterior, traçando os possíveis paralelos com a operação objeto deste trabalho. Fechando o objeto de investigação, se analisa três diferentes tipos de operação de remessa de criptomoedas ao exterior, a transferência unilateral para "carteira" de titularidade do próprio remetente no exterior, doação para sujeito com "carteira" no exterior e remessa de criptomoedas ao exterior em permuta à uma dada mercadoria ou um serviço. Perquirindo acerca dos efeitos tributários dessas operações, se identifica que cada uma delas apresenta peculiaridades, existindo operações (amplamente consideradas) em que não haverá qualquer tributação e outras em que até dois tributos podem incidir. Feita esta análise, se procede, ainda, com uma discussão acerca de praticabilidade fiscal e das dificuldades que envolvem a fiscalização de operações com criptomoedas, que, embora substanciais, não são fatores impeditivos a boa utilização da nova tecnologia.

Palavras-chave: Novas tecnologias. Criptomoedas. Competência tributária. Remessa ao Exterior. Tributação.

MARTINEZ, José Manuel Fonseca. Tributação na remessa ao exterior de criptomoedas. 2019. Orientador: Prof. Dr. Harrison Ferreira Leite. Coorientador: Prof. Me. Leandro Aragão Werneck. 154 f. Monografia (Graduação em Direito). Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Direito, Salvador, 2019.

ABSTRACT

Abstract: The emergence of cryptocurrencies has generated several perplexities to the Law, which is why the present work proposes to analyze the tax effects resulting from the remittance of cryptocurrencies abroad, identifying what would be the taxes levied on this operation. To this end, we investigate the functioning and legal nature of cryptocurrencies, analyzing whether they would be currencies, financial assets, securities, commodities or mere goods. After the analysis, what can be seen is that cryptocurrencies are embodied in intangible goods of undetermined species, which is a relevant premise for the determination of the tax effects arising from operations carried out with this figure. Placed these premises, starting from the conception of the legal system of Claus-Wilhelm Canaris, for whom the unity and the axiological ordering are essential elements of any order, proceeds with a deep investigation of the constitutional system and the constitutional tributary subsystem, outlining the norm of tax competence and drawing the limits that condition the tax norm in the strict sense (tax / exational), agreeing with Edvaldo Brito regarding the need to respect the "Taxpayer Statute", although the nomenclature adopted is not ideal. Before analyzing specifically the taxes that affect the remittance operation abroad of cryptocurrencies, we proceed with an investigation of how taxation occurs in remittance of money abroad, tracing the possible parallels with the operation object of this work. Closing the object of investigation, we analyze three different types of operation of remittance of cryptocurrency abroad, unilateral transfer to "wallet" owned by the sender himself, donation to someone with "wallet" abroad and remittance of cryptocurrency abroad in exchange for a merchandise or service. When inquiring about the tax effects of these operations, it is identified that each one of them has peculiarities, existing operations (widely considered) in which there will be no taxation and others in which up to two taxes may be levied. Having done this analysis, we proceed with a discussion about fiscal feasibility and the difficulties involving the supervision of cryptocurrency operations, which, although substantial, are not impeding the good use of the new technology.

Keywords: New technologies. Cryptocurrencies. Tax competence. Remittance abroad. Taxation.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

ILUSTRAÇÃO 01 - MODELOS DE REDE36

Disponível em: <<https://entrenostodos.files.wordpress.com/2016/09/1-azrxufbynbdadzp7whpesg.png>> Acesso em 16/10/2019 às 08:44.

ILUSTRAÇÃO 02 - REDE DE BLOCOS38

Disponível em: <<https://www.ibm.com/blogs/robertoa/2017/11/o-que-e-blockchain-indo-alem-do-bitcoin/>> Acesso em 30/10/2019 às 19:54.

ILUSTRAÇÃO 03 - REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA77

Disponível em: <<http://vumonografiauikt.lovenvegas.com/a-regra-matriz-de-incidkncia-tributbria-62qizybi5247.html>> Acesso em 10/11/2019 às 21:21

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART. - Artigo

ARTS. - Artigos

BACEN - Banco Central do Brasil

CAMEX - Secretaria-Executiva da Câmara do Comércio Exterior

CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CC - Código Civil

CVM - Comissão de Valores Mobiliários

CF - Constituição Federal

CF/88 - Constituição Federal de 1988

CTN - Código Tributário Nacional

ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IE - Imposto de exportação

IOF - Imposto sobre operações financeiras

IN - Instrução normativa

IR - Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza

IRRF - Imposto de renda retido na fonte

IRPF - Imposto de renda da pessoa física

IRPJ - Imposto de renda da Pessoa Jurídica

ITCMD - Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação

Nº - Número

PL - Projeto de lei

RE - Recurso Extraordinário

RESP - Recurso Especial

RFB - Receita Federal do Brasil

RMIT - Regra-matriz de incidência tributária

SPB - Sistema de pagamentos brasileiro

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	13
2 ENTENDENDO AS CRIPTOMOEDAS.....	16
2.1 DA DIFICULDADE DO ENQUADRAMENTO DAS NOVAS FIGURAS NAS CATEGORIAS JURÍDICAS TRADICIONAIS.....	17
2.1.1 Conceito de sistema e rigidez do subsistema constitucional tributário..	19
2.1.2 Legislação ordinária: Tipos x Conceitos.....	25
2.2 ORIGEM DAS CRIPTOMOEDAS: O <i>WHITEPAPER</i> DE SATOSHI NAKAMOTO	31
2.3 O SISTEMA BLOCKCHAIN E A REDE BITCOIN	34
2.3.1 A função do <i>hash</i> (mensagem criptografada/assinatura digital).....	37
2.3.2 O problema do "gasto duplo" e a rede P2P (<i>peer-to-peer</i>)	39
2.4 A FIDÚCIA COMO DECORRÊNCIA DO PRÓPRIO SISTEMA: DESNECESSIDADE DE UM TERCEIRO INTERMEDIÁRIO.....	41
2.4.1 A substituição do terceiro pela tecnologia: confidencialidade, agilidade e autenticidade.....	41
2.5 O PAPEL DOS MINERADORES NA VALIDAÇÃO DAS OPERAÇÕES E O <i>PROOF OF WORK</i>	44
3 NATUREZA JURÍDICA DAS CRIPTOMOEDAS.....	47
3.1 RELEVÂNCIA DA DEFINIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO.....	47
3.2 CRIPTOMOEDA ENQUANTO MOEDA	48
3.2.1 Conceito de moeda.....	50
3.2.2 Moeda eletrônica X Moeda digital/virtual X Criptomoeda.....	52
3.2.3 Sistema de pagamentos brasileiro (SPB).....	53
3.2.3.1 <i>Arranjos de pagamento e o PL nº 2.303/2015</i>	54
3.2.4 Criptomoedas como "moedas paralelas"?	55
3.3 CRIPTOMOEDA ENQUANTO ATIVO FINANCEIRO.....	57
3.3.1 Posicionamento da Receita Federal do Brasil.....	59
3.3.2 Posicionamento da Comissão de Valores Mobiliários	60
3.4 CRIPTOMOEDA ENQUANTO BEM JURÍDICO.....	61
3.4.1 Conceito de Bem Jurídico.....	62
3.4.1.1 <i>Bem vs Mercadoria</i>	64
3.4.1.2 <i>Criptomoeda enquanto software (Lei nº 9.610/98)?</i>	66
3.4.1.3 <i>Criptomoeda enquanto Commodity?</i>	67
3.5 NATUREZA JURÍDICA DAS CRIPTOMOEDAS NA LEGISLAÇÃO ESTRANGEIRA.....	69

3.5.1 A experiência dos Estados Unidos da América.....	70
3.5.2 O modelo chinês.....	71
3.5.3 O trato inovador do Japão.....	71
4 REMESSA DE CRIPTOMOEDAS AO EXTERIOR.....	73
4.1 TRIBUTAÇÃO NA REMESSA DE DINHEIRO AO EXTERIOR	74
4.1.1 Considerações acerca da remessa de dinheiro ao exterior	75
4.1.2 Regra-Matriz de Incidência do Imposto sobre Operações Financeiras na modalidade câmbio.....	76
4.2 TRIBUTAÇÃO NA REMESSA DE CRIPTOMOEDAS AO EXTERIOR.....	82
4.2.1 A norma de competência tributária.....	84
<i>4.2.1.1 Os limites da norma tributária impositiva</i>	<i>90</i>
<i>4.2.1.2 A capacidade contributiva enquanto pressuposto da tributação?.....</i>	<i>98</i>
<i>4.2.1.3 O papel do legislador positivo e a impossibilidade de interpretações aditivas onerosas como critério de realização da igualdade por parte da administração tributária.....</i>	<i>102</i>
<i>4.2.1.4 Segurança jurídica: importância da proteção da confiança para o sistema.....</i>	<i>106</i>
4.2.2 Da delimitação das operações de remessa de criptomoedas ao exterior estudadas.....	110
<i>4.2.2.1 Da (não) incidência de IOF-Câmbio?.....</i>	<i>111</i>
<i>4.2.2.2 Da (não) incidência de Imposto de Exportação?.....</i>	<i>113</i>
<i>4.2.2.3 Da (não) incidência de ICMS?.....</i>	<i>116</i>
<i>4.2.2.4 Da (não) incidência de Imposto de Renda?.....</i>	<i>118</i>
<u>4.2.2.4.1 Imposto de Renda retido na fonte?</u>	<u>123</u>
<u>4.2.2.4.1 Imposto de Renda retido na fonte?</u>	<u>124</u>
<i>4.2.2.5 Da (não) incidência do imposto sobre doação?.....</i>	<i>127</i>
<i>4.2.2.6 Competência residual da União (art. 154, I da CF).....</i>	<i>129</i>
<i>4.2.2.7 Comentários acerca da responsabilização por ausência de declaração da operação de remessa de criptomoedas ao exterior, descumprimento de obrigação acessória?.....</i>	<i>130</i>
<u>4.2.2.7.1 Enquadramento no tipo penal de evasão de divisas?</u>	<u>132</u>
4.3 PROBLEMAS DE PRATICABILIDADE FISCAL.....	133
4.3.1 O anonimato das criptomoedas como instrumento de fomento à utilização do instituto para prática de atos ilícitos e a instrução normativa nº 1.888/2019 da Receita Federal do Brasil.....	134
5 CONCLUSÃO.....	137

1 INTRODUÇÃO

Na contemporaneidade, é patente a substituição de modelos locais por modelos globais, contribuindo a Revolução Digital de forma decisiva para isso, já que possui a aptidão de interconectar os indivíduos dos mais diversos locais do globo. É nesse cenário que, enquanto resposta a falibilidade do sistema econômico vigente, surgem as criptomoedas, que, desde 2008, têm se corporificado e dia após dia vão movimentando mais recursos¹.

Nesse sentido, o vultoso crescimento na utilização do instituto, passou a ser motivo de preocupação para a Administração, de modo que seja pela dificuldade de fiscalizar as operações realizadas com criptomoedas ou até mesmo pelo desconhecimento acerca da figura. O ápice de tal preocupação foi a Instrução Normativa nº 1.888/2019, que além de denotar desespero, não se mostra apta a solucionar diversos dos problemas decorrentes das operações com criptomoedas.

No mais, a problemática funda-se, também, na grande dificuldade em enquadrar as figuras surgidas no bojo da revolução 4.0 em uma das naturezas jurídicas tradicionais e já concebidas em nosso ordenamento, isto pelo fato de que as novas figuras são dotadas de estruturas inovadoras e decorrem de processos disruptivos, muitas vezes não se adaptando às rígidas estruturas tradicionais.

As criptomoedas, objeto de análise deste trabalho, por exemplo, sequer possuem estrutura corpórea, decorrendo única e exclusivamente de complexos processos computacionais realizados na rede, consubstanciando-se a sua intangibilidade em mais um obstáculo a ser superado no processo de intelecção da nova figura, notadamente em se observando a inexistência de uma autoridade central reguladora.

Dessa forma, tendo as criptomoedas conquistado grande relevância social nos últimos anos, um estudo acerca de sua estrutura, de sua natureza jurídica e dos efeitos tributários decorrentes de operações suas operações se perfaz relevante, já que, no presente momento, paira sobre essa figura a incerteza dos efeitos jurídicos decorrentes de sua utilização.

¹ Disponível em: < <https://www.investimentosenoticias.com.br/bitcoins/r-10-bilhoes-em-bitcoins-foram-movimentados-no-brasil-em-2019>> Acesso em 25/11/2019 às 21:22.

Assim, o presente trabalho tem por objetivo analisar criticamente os efeitos tributários decorrentes da utilização de criptomoedas, mais especificamente os efeitos decorrentes da remessa de criptomoedas ao exterior, que, basicamente, serão analisadas em três vertentes: (i) remessa consistente na transferência unilateral para "carteira" de titularidade do próprio remetente no exterior; (ii) remessa consistente e doação para sujeito com "carteira" no exterior; e (iii) remessa de criptomoedas ao exterior em permuta à prestação de um serviço ou entrega de uma mercadoria.

Invariavelmente, para cumprir com tal objetivo, necessário proceder com estudo acerca da qualificação jurídica das criptomoedas, cuja conclusão irradiará efeitos por todo o trabalho, isto em razão do fato de que concluir que as criptomoedas são (a) moedas, (b) ativos financeiros, (c) mercadorias, (d) software, ou (e) meros bens gerará efeitos opostos e, por vezes, inconciliáveis.

Sendo assim, adotando a presente investigação a vertente jurídico-dogmática, este trabalho se preocupa em abordar o problema através dos elementos do próprio ordenamento jurídico, constatando-se que, para fins legais, não coadunando-se as criptomoedas ao conceito jurídico de moeda ou até mesmo ao de valor mobiliário, apenas uma classificação bastante genérica tem aptidão para abarcar essas figuras sem lhes ferir em sua própria essência.

E, nesse viés, vale ressaltar que não é possível atribuir às classificações um juízo de certo e errado, mas tão somente de mais útil ou menos útil. Dessa forma, forçar um enquadramento às criptomoedas quando não há uma pertinência material entre elas e a figura equiparada, se consubstancia no emprego de um esforço inútil, posto que o que realmente importa é o que a figura é e não o que dizem que ela é.

No mais, necessário enfatizar que a dificuldade em classificar as criptomoedas dentro dos padrões classificatórios postos é desdobramento das características peculiares desse instituto, que em muito pouco se assemelha a qualquer concepção tradicional.

Em razão disso, é necessário se valer de uma das classificações mais abstratas em direito para que o esforço classificatório empreendido goze de alguma relevância no que pertine as criptomoedas, sendo útil a histórica dicotomia entre pessoas (sujeitos de direitos) e bens (objetos de direitos), na qual as criptomoedas,

evidentemente, se perfilham ao lado dos bens, consubstanciando-se em objetos de direito de seus titulares.

Tomada uma posição no que tange a natureza jurídica das criptomoedas, torna-se viável proceder com a aludida investigação, analisando-se a possibilidade de incidência de cinco diferentes tributos na remessa de criptomoedas ao exterior, quais sejam: (a) Imposto sobre operações financeiras na modalidade câmbio; (b) Imposto sobre exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; (c) Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; (d) imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, nas modalidades retido na fonte e ganho de capital; e (e) Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação.

Tal análise não se desincumbe de proceder com um cotejo da situação narrada às normas de competência tributária postas, bem como aos rígidos limites das normas tributárias em sentido estrito (impositivas), que além de precisarem observar a norma que lhe serve de fundamento-validade (norma de competência), se sujeitam a todas as outras limitações constitucionais em matéria tributária.

Analisa-se, também, situações em que as normas tributárias estejam modalizadas em sua função extrafiscal, quando as limitações não serão as mesmas, não fazendo-se necessário, por exemplo, a observância do critério da capacidade contributiva, que se destina apenas às normas tributárias com função fiscal.

Nesse sentido, visando responder ao problema central do trabalho, bem como cumprir com todos os objetivos enunciados, o trabalho se estrutura em três capítulos, nos quais, sucessivamente, se discutirá (i) o funcionamento das criptomoedas, utilizando como exemplo o *bitcoin*; (ii) a natureza jurídica das criptomoedas, cuja identificação é relevante para a investigação dos desdobramentos tributários; e (iii) a tributação incidente nas operações de remessa ao exterior de criptomoedas.

As conclusões atingidas em cada uma das etapas do trabalho serão analisadas à luz do rígido sistema constitucional tributário, averiguando-se, pois, a pertinência material das operações realizadas com as materialidades taxativamente dispostas na Constituição.

2 ENTENDENDO AS CRIPTOMOEDAS

Não foram poucas as mudanças suportadas pelo direito nas últimas décadas. O advento da internet, sem dúvidas, representou um marco no fluxo das informações e na efetivação de uma economia aparentemente globalizada², que desde o fim da segunda guerra mundial tomava forma.

Alude-se à existência de uma economia "aparentemente globalizada", pois, em verdade, o que se verifica, ainda nos dias de hoje, é a tentativa de imposição de um imperialismo industrial, no qual os países dominantes buscam ditar os seus interesses para os países periféricos³, explorando mão de obra barata e tornando-os reféns das suas políticas de poder.

É por esse contexto que a compreensão do fenômeno das criptomoedas não é trabalho dos mais simples, decorrendo de ideais libertários e sendo resultado de um processo constante de evolução econômica e social, as criptomoedas tendem a servir enquanto potente instrumento de circulação de riquezas para populações de países menos desenvolvidos, notadamente em razão da possibilidade de operações *peer-to-peer*, surgindo daí a necessidade de um trato cuidadoso do instituto por parte dos juristas.

De forma simplificada (ver tópico 2.3), trata-se de uma tecnologia *sui generis* que abarca diversos ramos do saber humano⁴, apta a romper diversas preconcepções imiscuídas nos operadores do direito, razão pela qual o seu

² Acerca dos efeitos dessa aparente globalização da economia, ainda em 2005, Ives Gandra: À evidência, nos dias que correm, a melhor defesa do contribuinte é a internacionalização da economia, visto que, quanto menor a segurança jurídica, em matéria tributária, tanto mais difícil a atração de investimentos de fora; e, quanto melhor a política tributária, tanto menor a possibilidade de fuga de capitais de um país para o outro. [...] Na medida, entretanto, em que os espaços geográficos se tornam comunitários, nitidamente a sociedade e o mercado passam a ter alguma influência na política tributária, visto que o país de menor carga tributária atrai mais investimentos que o país de mais alta carga. Somente a facilidade em obter elementos que proporcionem maior nível de competitividade no mercado [...] poderá tornar-se fator capaz de impedir o direcionamento de investimentos para país de menor carga tributária. [...] O futuro é que dirá... (Caderno de Pesquisas Tributárias - nova série, n.11, in Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*, São Paulo: CEU/Revista dos Tribunais, 2005, p. 49-52)

³ HOLANDA, Mauricius Marcus; CAMURÇA, Dirley Danielle de Freitas Lima. Globalização e o Estado de bem Estar social: Welfare State é Compatível com a Globalização? in: *Direito, democracia e desenvolvimento*/ [organizadores] Renata Albuquerque Lima ... [et al.]. - Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 220-221.

⁴ ULRICH, Fernando. Bitcoin: a moeda na era digital. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2014, p. 15.

enquadramento à luz da legislação vigente se perfaz em uma atividade tortuosa, afinal: o novo amedronta.

2.1 DA DIFICULDADE DO ENQUADRAMENTO DAS NOVAS FIGURAS NAS CATEGORIAS JURÍDICAS TRADICIONAIS

A constante e incessante evolução da tecnologia vem dando azo ao surgimento de figuras cada vez mais estranhas àquelas já conhecidas, muitas vezes dotadas de propriedades mistas que não permitem o encaixe com regulação já prevista no ordenamento jurídico.

Essa velocidade no surgimento dos novos institutos vem tornando ainda mais evidente a anacronia do direito, que diante de um processo legislativo lento não tem a capacidade de se reinventar na mesma medida em que essas novas figuras vão surgindo.

Tal circunstância ganha contornos ainda mais trágicos por se tratar o direito tributário de um campo de estudo em que a lei assume um papel crucial face à vedação de cobrança e/ou aumento de tributo sem lei prévia que o estabeleça (artigo (art.) 150, I da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88)).

Nesse sentido, a dinâmica e o ineditismo dos fatos sociais têm provado que as fontes formais do direito não possuem aptidão para prever todas as situações de fato de possível ocorrência⁵, de modo que confiar a elas a regulação dessas novas figuras, ao menos de forma não extemporânea, é mero devaneio.

É nessa perspectiva, diante do lento processo legislativo das casas legislativas, que emergem diversas discussões acerca da rigidez do sistema constitucional tributário e da eventual possibilidade de sua atualização interpretativa⁶, fazendo-se necessário o cotejo dessa ideia com os dogmas da

⁵ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Notas sobre a interpretação e a integração da Lei Tributária. MACHADO, Hugo de Brito (Org.). Interpretação e aplicação da lei tributária. São Paulo: Dialética, 2010, v.1, p. 321-332, p. 324.

⁶ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. Tese (Doutorado em Direito), Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2013, p. 148.

legalidade estrita e da tipicidade cerrada, ainda amplamente difundidos na doutrina brasileira especializada.

Não há dúvida de que o sistema jurídico é marcado pela incompletude, ou seja, possui lacunas (problemas)⁷ e, em razão disso, é necessário se valer de técnicas de integração/colmatação normativa para seu preenchimento.

Contudo, a peculiaridade dessas novas figuras jurídicas (criptomoedas, *streaming*, internet das coisas, etc.), notadamente no que diz respeito às repercussões no campo tributário, reside no fato de que o próprio sistema não aparenta fornecer uma solução palpável para preenchimento dessas situações, que, ante a proibição de tributação analógica (art. 108, §1º) se veem em um efetivo vazio regulatório⁸.

Como se verá de forma mais apropriada no capítulo específico (capítulo 3), mesmo diante de um esforço classificatório intenso, não é tarefa simples enquadrar as criptomoedas em alguma das categorias jurídicas preexistentes no ordenamento pátrio. A fungibilidade de características desta novidade parece tornar sem sentido qualquer tentativa de enquadramento, que só poderia ser feita de forma casuística⁹ com base nas figuras conhecidas.

O que se tem visto são tentativas enfadonhas de equiparação às figuras já existentes, o que gera imensas perplexidades. Se o objetivo das classificações é agrupar figuras com características semelhantes, optar por enquadrar as criptomoedas em uma das já existentes é um movimento similar ao que foi feito na biologia com o ornitorrinco¹⁰, que é um animal *sui generis* e ainda que guarde

⁷ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Conceito de sistema no direito – uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask. São Paulo: RT, 1976, p. 137.

⁸ Acerca do tema, Ricardo Lobo Torres: [...] Incolmatáveis igualmente as lacunas da lege ferende, que se incluem nos lindes da política tributária. (Normas de interpretação e integração do direito tributário. 3. ed. rev. e atual. - Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 109)

⁹ Acerca da dificuldade de enquadramento de novas figuras, ainda nos idos de 1988 Misabeu Derzi já asseverava: "A conceituação legal classificatória, rígida e fechada é de difícil adaptação a novas conquistas sociais e à justiça material individual (no caso concreto). É, antes, conservadora e geradora de estabilidade. Por essa razão, os movimentos sociais de conquista melhor se adaptam ao pensamento tipológico, por natureza aberto e flexível. [...] o Direito inadmitte efeitos às formas mistas, novas ou transitivas, intermediárias entre os modelos legais que se fecham em rígidas espécies." Derzi. Mizabel Abreu Machado. Tipo ou conceito no direito tributário? Revista da Faculdade de Direito da UFMG, Belo Horizonte, n. 31, p. 213-260, 1987-1988, p. 256-258.

¹⁰. Trata-se de um animal extremamente peculiar, o corpo é similar a de uma lontra, o bico ao de um pato e a cauda a de um castor. Os ornitorrincos são um dos únicos mamíferos ovíparos existentes e compartilha parte de seu genoma com as aves e com os répteis. Disponível em:

diversas características que não se encaixam com os mamíferos, assim foi classificado.

Nesse sentido, devemos observar que ao classificar o ornitorrinco enquanto um mamífero, é muito comum, antes mesmo de enunciar as características que assemelham a espécie à classe, aludir às inúmeras diferenças dele em relação a essa classe. Como se verá abaixo, fenômeno similar ocorreria com as criptomoedas se se optasse por enquadrá-las em uma das classificações já existentes, tendo em vista o fato de que elas possuem alguns elementos de cada uma das figuras, não se amoldando razoavelmente, contudo, a nenhuma delas.

Pode-se aludir à ideia de não ser possível equiparar as novas figuras a uma das já existentes, já que tal postura geraria uma fossilização do direito e a impossibilidade de se tributar novas situações surgidas com o desenvolvimento da tecnologia.

No entanto, parece ter sido esse o objetivo do constituinte ao repartir a competência tributária, quando previu expressamente a existência de uma competência residual. Ou seja não se ignorou a possibilidade de surgimento de realidades passíveis de tributação e não previstas no texto originário, o que se consubstancia em um indício de que as criptomoedas, ante a rigidez do sistema tributário, não seriam passíveis de tributação até que a competência residual fosse exercida¹¹, ao menos no que atine às operações de remessa ao exterior.

2.1.1 Conceito de sistema e rigidez do subsistema constitucional tributário

Antes mesmo de compreender a rigidez ínsita ao subsistema constitucional tributário, faz-se necessário tecer algumas notas acerca do que seria sistema

<https://canaldopet.ig.com.br/curiosidades/2017-08-29/ornitorrinco-curiosidades.html>. Acesso às 23:23 do dia 21/10/2019

¹¹ Nesse sentido: "Poderíamos dizer, por exemplo, com alguma segurança, que a propriedade de criptomoedas não se subsume a nenhuma das materialidades mediante as quais a Constituição outorgou competências tributárias, de modo que sua tributação por impostos parece estar circunscrita ao plano da competência residual da União (CF, art. 154, I)". FOLLADOR, Guilherme Broto. Criptomoedas e competência tributária. Revista Brasileira de Políticas Públicas, v. 7, n.03, p. 80-104, 2017, p. 98.

jurídico e do seu papel para o direito¹², premissas para o que vai ser abordado em seguir.

É cediço que o direito não se trata de um mero conjunto de normas consideradas isoladamente. Conceber o direito enquanto um singelo emaranhado de normas significaria lhe negar sentido e atribuí-lhe a qualidade de depósito de enunciados prescritivos conducentes ao caos¹³, jamais à ordenação das condutas humanas¹⁴ (objetivo do sistema jurídico), razão pela qual a ideia de sistema jurídico é elemento base do Direito.

Nesse sentido, é primordial a verificação de um sentido relacional entre as normas para que se identifique um elo semântico dentro do sistema, isto sob pena de ser possível a concomitância de dispositivos que se apliquem simultaneamente e prescrevam condutas completamente opostas, tornando inoficiosa a atividade de racionalização do Direito.

É em função deste quadro de desordem e aparente contradição que a ideia de sistema emerge como relevante para a dogmática jurídica¹⁵, consubstanciando-se em verdadeira pedra fundamental para o direito na contemporaneidade, motivo

¹² Acerca do papel do sistema para o direito: "O papel do conceito de sistema é, no entanto, como se volta a frisar, o de traduzir e realizar a adequação valorativa e a unidade interior da ordem jurídica." CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito. 3.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 23.

¹³ Sobre a importância do pensamento sistemático: "Longe de ser uma aberração, como pretendem os críticos do pensamento sistemático, a ideia do sistema jurídico justifica-se a partir de um dos mais elevados valores do Direito, nomeadamente do princípio da justiça e das concretizações no princípio da igualdade e na tendência para a generalização. Acontece ainda que outro valor supremo, a segurança jurídica, aponta na mesma direção. Também ela pressiona, em todas as suas manifestações - seja como determinabilidade e previsibilidade do direito, como estabilidade e continuidade da legislação e da jurisprudência ou simplesmente como praticabilidade da aplicação do Direito - para a formação de um sistema, pois todos esses postulados podem ser muito melhor prosseguidos através de um Direito adequadamente ordenado, dominado por poucos e alcançáveis princípios, portanto um Direito ordenado em sistema, do que por uma multiplicidade inabarcável de normas singulares desconexas e em demasiado fácil contradição umas com as outras. Assim, o pensamento sistemático radica, de facto, imediatamente, na ideia de Direito (como conjunto dos valores jurídicos mais elevados). Ele é, por consequência, imanente a cada Direito positivo porque e na medida em que este represente uma sua concretização (numa forma historicamente determinada) e não se queda, por isso, como mero postulado, antes sendo sempre, também, pressuposição de todo o Direito e de todo pensamento jurídico [...]" Ibid, p. 22.

¹⁴ WERNECK, Leandro Aragão. O princípio sistêmico da tipicidade tributária. Salvador: NeoJuris Editora, 2019, p. 20.

¹⁵ "A ideia de sistema é, assim, a base de qualquer discurso científico, em Direito. A seu favor depõe aspectos como a necessidade de um mínimo de racionalidade na dogmática, o da identificação das instituições com sistemas de ações e interações ou do próprio Direito como sistema de comunicações [...]" CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito. 3.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 65-66.

pelo qual, em breve síntese, se apresenta a concepção de sistema defendida neste trabalho.

De primeiro, insta salientar que uma análise mais depurada acerca da ideia de sistema nos levaria em uma digressão ao estudo de diversas escolas da hermenêutica jurídica. Contudo, não sendo esse o objeto deste trabalho, embora não se negue a relevância, o incurso histórico não será feito¹⁶.

O direito é um fenômeno complexo, uma estrutura com inúmeras dimensões e repertório variado, razão pela qual este autor entende como mais pertinente a formulação teórica de sistema de Claus-Wilhelm Canaris, para quem o sistema se consubstanciaria em uma ordem axiológica ou teleológica de princípios gerais de direito¹⁷.

De plano, se poderia aludir a um conceito deveras abstrato de sistema e que excluísse a possibilidade de as normas-regra o integrarem. Contudo essa seria uma interpretação inadequada da formulação teórica referida, para quem a relevância dos princípios gerais do direito é oriunda da possibilidade de servirem como marco delimitador do sistema, servindo como efetivos elementos conformadores da unidade.

Dessa forma, o sistema deve ser preenchido por normas-regra e normas-princípio, cujas interpretações não podem ser feitas de forma isolada, sob pena de caos semântico e ausência de unidade de sentido no bojo do próprio sistema, fazendo-se pujante enxergar o sistema como uma unidade totalmente coordenada¹⁸.

Tecidas algumas reflexões acerca do conceito de sistema, importante asseverar que o sistema jurídico pátrio é inaugurado pela Constituição Federal, que delimita a sua estrutura-base, devendo todas as normas que busquem integrá-lo não transpor os limites que decorrem dos dispositivos constitucionais, isto sob pena de inconstitucionalidade e conseqüente impossibilidade de integrar o sistema. Nesse sentido, comenta Leandro Aragão Werneck:

¹⁶ Para quem objetive introduzir o estudo dessa questão, indicamos a leitura do segunda capítulo da seguinte obra: WERNECK, Leandro Aragão. O princípio sistêmico da tipicidade tributária. Salvador: NeoJuris Editora, 2019.

¹⁷ CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito. 3.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 77.

¹⁸ Nesse aspecto, é importante percebermos que para identificar se estamos diante de um sistema ou não é primordial a presença de ordenação e unidade.

Não há entre as normas constitucionais e as demais somente uma relação hierárquica de superioridade. Há, tanto mais do que uma hierarquia formal, uma relação de fundamento-condição da estruturação de normas. A norma não pertence ao sistema só porque uma superior lhe autoriza a criação, de certo modo e forma. Ela pertence ao sistema também porque exprime, com mais especificidade, os valores normatizados que orientam a sua criação.¹⁹

Tomada esta premissa, necessária incursão acerca da possibilidade de segmentação de macrossistemas em subsistemas. Acerca dessa possibilidade, é assertivo Canaris:

Para o conjunto da nossa ordem jurídica, não se poderiam considerar todos os princípios como portadores de unidade e, com isso, como sistematizadores; e no que, quanto a essa função, respeita ao Direito privado: neste, nem todos os princípios são, por seu turno, relevantes para o sistema, como o serão, por exemplo, para o Direito das Obrigações, os Direitos Reis, o Direito das Sucessões, etc.; dentro desses âmbitos, formam-se subsistemas mais pequenos, com princípios gerais autônomos, como, por exemplo, o sistema dos actos ilícitos, do enriquecimento sem causa, das perturbações na prestação ou da responsabilidade pela confiança. Em qualquer caso, uma parte dos princípios constituintes do sistema mais pequeno penetra, como geral, no mais largo e, inversamente, o sistema mais pequeno só em parte se deixa, normalmente, retirar dos princípios do mais largo. Assim, modifica-se a generalidade dum princípio com a perspectiva do ponto de vista; finalmente, é sempre decisiva a questão de quais os princípios jurídicos que se devem considerar constitutivos para a unidade interior do âmbito parcial em causa, de tal modo que a ordem dele seria modificada, no seu conteúdo essencial, através de uma alteração num desses princípios.²⁰

É esclarecedor o ensinamento de Canaris, de modo que a possibilidade de segmentação de um macrossistema - *no caso o sistema constitucional* - em diversos subsistemas é plenamente possível.

Nesta perspectiva, faz-se elementar uma análise acerca do subsistema constitucional tributário, tendo em vista que a Constituição brasileira se preocupou em muito com a matéria fiscal, a regulando de modo extremamente minudente²¹, sem qualquer paralelo nas Constituições de outros países, as quais, no mais das vezes, delegam à lei todas as questões atinentes à tributação, asseverando apenas que os tributos devem respeitar a legalidade e a capacidade contributiva.

É indubitável que tal tratamento decorreu do momento histórico vivido pelo país quando a Constituição foi promulgada, derivando a extensa regulação da

¹⁹ WERNECK, Leandro Aragão. O princípio sistêmico da tipicidade tributária. Salvador: NeoJuris Editora, 2019, p. 29.

²⁰ CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito. 3.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 79-80.

²¹ É notável a exacerbada preocupação do Constituinte Originário no que atine às normas constitucionais de Direito Tributário e Financeiro. A Constituição é tão detalhista neste ponto que prevê até mesmo percentagem de repasses obrigatórios a outros entes federativos.

matéria na Carta Constitucional da falta de confiança nas instituições de poder, que àquele momento se encontravam maculadas pela elevada corrupção e arbitrariedades praticadas durante toda a ditadura. O tratamento cuidadoso da matéria, então, se deu como uma forma de proteção da propriedade (*lato sensu*) dos contribuintes à ingerência da Administração Tributária no manejo das normas de rejeição social²².

Não é, pois, sem razão que a doutrina clássica é bastante protetiva ao contribuinte, tratando a norma tributária enquanto norma de rejeição social/restritiva de direitos, razão pela qual se aplicaria a esse seara do direito os princípios hermenêuticos da tipicidade fechada, da legalidade estrita, da reserva absoluta da lei formal, não cabendo, em sentido contrário, a integração analógica e interpretações extensivas prejudiciais²³.

Foi exatamente em razão desse quadro histórico que o Constituinte optou por repartir a Competência Tributária entre as pessoas jurídicas de direito público interno de forma extremamente rígida, buscando delimitar a competência dos entes e, com isso, evitar a tributação de um mesmo fato exteriorizador de riqueza por mais de um ente federativo.

O que se quer dizer com isso é que o poder de tributar no Brasil é cuidadosamente demarcado na Carta Magna, sendo marca indelével dessa opção a absoluta vedação a uma pessoa jurídica de direito público de assenhorar-se da competência tributária de outro²⁴, sendo simples delegadas da competência tributária, não possuindo, pois, a faculdade de alterá-las²⁵.

Dito isto, para repartir a competência tributária o Constituinte, basicamente, poderia ter adotado o pensamento típico ou conceitual e embora seja grande a discussão que cerca a matéria, já se antecipa que o entendimento exteriorizado

²² Neste ponto, vale lembrar os ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins, para quem o tributo é norma de rejeição social.

²³ MARTINS. Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária e ética do estado legislador. Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra da Silva Martins (coordenadores). Tratado de Direito Tributário, v. 1, 2011, p. 54.

²⁴ Neste ponto, importante frisar que não há qualquer incompatibilidade com a previsão de delegação da capacidade tributária ativo aos municípios no caso do ITR, como antecipado o que se delega é a capacidade tributária ativa e não a competência tributária que é absolutamente indelegável.

²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 508.

neste trabalho, por diversas razões, vai no sentido de que o Constituinte se valeu do pensamento conceitual²⁶ para repartir a competência tributária impositiva²⁷.

Em uma primeira vertente, é necessário nos atinarmos para o fato de que ao delinear a competência tributária se previu, de forma expressa, a existência de uma competência residual, é dizer não abarcada pelas materialidades constitucionalmente eleitas.

Trata-se, pois, de um demonstrativo da repartição conceitual da competência impositiva²⁸, tendo em vista o fato de que os conceitos são definitórios, exprimindo os elementos necessários e suficientes para sua configuração²⁹, não comportando evolução e nem mesmo mutação constitucional, sob pena de atribuição de um Poder Tributário não concedido à Administração pelo Constituinte Originário sem se valer do meio adequado, a emenda constitucional.

Nesse sentido, a previsão da competência residual guarda total relação com o método de repartição de competências escolhido, que não comportaria a tributação de uma nova figura surgida, tendo em vista a estaticidade conceitual.

²⁶ Vale fazer referência ao fato de que, embora a jurisprudência histórica do STF vá no sentido de que a repartição constitucional do poder tributário impositivo se deu por meio da utilização de conceitos, recente precedente (Recurso Extraordinário nº 651.703), de lavra do Ministro Luiz Fux, defendeu que a Constituição se valeu de conceitos para repartir a competência.

²⁷ No mesmo sentido, Misabel Derzi: "No Brasil, a questão da discriminação da competência tributária é manifestação do próprio federalismo, por configurar partilha, descentralização do poder e instituir e regular tributos. [...] Ora o tipo como ordenação do conhecimento em estruturas flexíveis, de características renunciáveis, que admite as transições fluidas e contínuas e as formas mistas, não se adapta à rigidez constitucional de discriminação da competência tributária.

Essa rigidez tem como pedra básica a competência privativa, mola mestra do sistema, o qual repele a bitributação e evita a promiscuidade entre tributos distintos. Conceitos como bitributação, invasão de competência, bis in idem, identificação entre espécies tributárias necessárias ao funcionamento harmônico e aplicação das normas constitucionais não aperfeiçoam por meio das relações comparativas do "mais ou menos" ... ou "tanto mais ... quanto menos" inerentes ao pensamento tipológico. Muito mais ajustam-se às excludentes "ou ... ou" e às características irrenunciáveis e rígidas dos conceitos determinados." DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipo ou conceito no direito tributário? Revista da Faculdade de Direito da UFMG, Belo Horizonte, n. 31, p. 213-260, 1987-1988, p. 249-250.

²⁸ Nesse sentido, Humberto Ávila: "O sistema de discriminação de competências adotado pela Constituição Federal de 1988 também repele a assunção de que os termos constitucionais exprimem tipos: os entes federados não apenas possuem competências ordinárias exclusivas para instituir determinados tributos, como também competências residuais específicas, e estas só fazem sentido se os termos empregados pela Constituição para atribuir competências ordinárias conotarem determinadas propriedades vinculantes." ÁVILA, Humberto. Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 64-65.

²⁹ É valiosa a lição de Misabel Derzi sobre a matéria: "De outro lado, observamos os conceitos fechados que se caracterizam por denotar o objeto através de notas irrenunciáveis, fixas e rígidas, determinantes de uma forma de pensar seccionadora da realidade, para a qual é básica a relação de exclusão ou... ou. Através dessa relação, calcada na regra da identidade, empreendem-se as classificações com separação rigorosa entre as espécies." DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário, direito penal e tipo. São PAULO: Revista dos Tribunais, 1988, p. 84.

Por outro lado, os tipos são descritivos³⁰, podendo determinada figura ser abarcada por aquele tipo ainda que não exteriorize todas as características típicas ou nenhuma das características se o modelo típico tiver evoluído e seus atributos indelévels hoje se consubstanciarem em outros. Ou seja um dos elementos que marcam o tipo é o da elasticidade. Em poucas palavras, o tipo se consubstancia em uma forma de pensamento abstrativo que se destaca por ser elástico, dotado de características renunciáveis e não limitadas.

Dito isto, já é possível identificar que um dos fatores que impõe uma maior dificuldade de equiparação das novas figuras às figuras jurídicas tradicionais é a rigidez ínsita ao subsistema constitucional pátrio, que ao repartir a competência impositiva, o fez verdadeiramente delimitando os segmentos de tributação. Então, o legislador infraconstitucional não é livre para eleger as realidades a serem tributadas, de forma que a própria Constituição (de)limita o âmbito de atuação do legislador infraconstitucional³¹.

Não é sem razão, então, que se alude à existência de uma legalidade estrita em direito tributário, que decorre do extenso trato atribuído à matéria na Constituição Federal, tendo sido previstas de forma minudente as materialidades que poderiam ser gravadas pela tributação. Nesse sentido, a conformação dada pelo subsistema constitucional tributário ao sistema tributário (*lato sensu*) verdadeiramente delimita as fronteiras do que se adéqua e do que não se adéqua ao sistema, impondo à Administração Tributária - *amplamente considerada* - rigorosos limites à tributação.

2.1.2 Legislação ordinária: Tipos X Conceitos

Como já aludido, na concepção defendida neste trabalho, o constituinte ao proceder com a repartição da competência tributária impositiva o fez por meio da adoção de conceitos, é dizer através da enunciação dos elementos suficientes e

³⁰ Do mesmo modo, Misabel leciona: "De um lado, encontramos o tipo como ordem rica de notas referenciais ao objeto, porém renunciáveis, que se articulam em uma estrutura aberta à realidade, flexível, gradual, cujo sentido decorre dessa totalidade. Nele, os objetos não se subsumem mas se ordenam, segundo método comparativo que gradua as formas mistas ou transitivas." Ibid, p. 84.

³¹ ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional tributário brasileiro. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1968, p. 23-24.

necessários para configuração de dada figura, dividindo com precisão as materialidades que seriam de competência de cada um dos entes.

Neste momento, o que se questiona é se o legislador ordinário, ao instituir o tributo, o faz, ainda que preponderantemente, por meio da descrição típica dos fatos geradores ou por meio da definição conceitual destes, fazendo-se pujante para que se atinja qualquer conclusão uma breve exposição acerca dos pensamentos tipológico e conceitual.

De plano, por prudência, é necessário fixar a premissa de que a opção pela adoção de tipos ou conceitos não se perfaz de maneira absoluta no Direito³², é dizer não se vislumbra a utilização exclusiva de tipos ou de conceitos em absolutamente todos os casos e sistemas jurídicos³³, o que, de fato, se pode verificar é a predominância de uma forma de pensamento em detrimento da outra em um dado segmento do sistema jurídico³⁴.

Não há como se negar, também, que tanto da adoção do pensamento abstrativo conceitual como do pensamento tipológico decorrem alguns problemas significativos, cuja análise se perfaz imperiosa para o objetivo de se identificar a utilização de um ou de outro em matéria tributária.

Inicialmente, vale ressaltar que para maior parte da doutrina o pensamento conceitual é prévio ao tipológico, não sendo poucas, contudo, as críticas de que é alvo. O processo generalizante classificatório de que é oriundo o pensamento abstrativo/conceitual peca pelo afastamento da realidade³⁵, tendo em vista o fato de que o conceito não comporta evolução, não se adaptando às estruturas normativas oriundas de mudanças socioeconômicas.

³² É necessário se atinar para o fato de que a distinção entre tipos e conceitos não se perfaz de maneira absoluta, em verdade a distinção entre o pensamento conceitual e tipológico é gradativa, existindo um grande número de transições intermediárias entre a figura conceitual perfeita e a figura típica perfeita.

³³ "Além disso, o Direito Tributário não pode prescindir dos conceitos indeterminados e dos tipos jurídicos, que, abertos por natureza, possibilitam a reelaboração e a renovação da norma por parte do intérprete. TORRES, Ricardo Lobo. Normas de interpretação e integração do direito tributário. 3. ed. rev. e atual. - Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 284.

³⁴ Nesse sentido: "Indagar se o Direito Tributário contém tipos ou conceitos fechados, como alternativas que se excluem, parece-nos inadequado. O certo será indagar pela predominância de uma ou de outra forma de pensamento." DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário, direito penal e tipo. São PAULO: Revista dos Tribunais, 1988, p. 83.

³⁵ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. A tipicidade no direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 3.

Patente, então, que o pensamento conceitual opera em detrimento da igualdade do sistema jurídico, já que novas situações surgidas e não abarcadas pelo conceito enunciado, ainda que guardem certo grau de similaridade com uma outra situação de fato abarcada pelo conceito, não poderão sofrer a incidência da norma tributária.

Desse modo, verifica-se ser a estaticidade, com seus consequentes reflexos na (des)igualdade do sistema jurídico, um dos problemas que maculam o pensamento conceitual/abstrativo³⁶.

Por sua vez, o pensamento tipológico também não é imune a críticas, visto que "[...] a apreensão da vida tal como é, sem limites rígidos, mas com transições contíguas, fluídas [...]"³⁷ peca, em muito, no que diz respeito à previsibilidade, dando azo a um quadro de insegurança jurídica que decorre da abertura semântica que é própria do tipo.

Apresentadas estas primeiras reflexões, percebe-se que a utilização de tipos ou de conceitos não se dá de forma absoluta, mas de modo predominante a depender do segmento jurídico que se esteja analisando. O que se quer dizer com isso, então, é que os pensamentos conceitual e tipológico podem perfeitamente coexistir ou, até mesmo, atuar em conjunto³⁸, havendo que se falar, no entanto, na atuação preponderante de um em face do outro a depender do segmento do direito que se esteja estudando.

Dito isto, como assevera Karl Larenz, o Direito Civil é um campo muito propício à adoção de tipos, de modo que as formas nascidas do desenvolvimento jurídico-social são plenamente válidas e dotadas de eficácia³⁹. No direito privado, o campo fértil para adoção do pensamento tipológico encontra guarida na autonomia

³⁶ Diversos outros problemas poderiam ser explorados, tais como a dificuldade de captação de todos os fatos da vida, contudo, não sendo objeto imediato do trabalho, entende-se como suficiente a exposição de apenas uma das faces problemáticas da classificação abstrativa.

³⁷ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A tipicidade no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 08.

³⁸ "O pensamento tipológico, como vimos acima, não substitui, mas completa, o pensamento abstrativo. Seu desenvolvimento, a predileção crescente pelo tipo que, segundo Engisch, passou a ser um conceito de moda das ciências, revela a perseverança do jurista em se aproximar mais da realidade, sabendo que não pode prescindir da abstração. Merece o registro a concordância de opiniões de que o tipo ocupa no Direito uma posição intermediária entre o abstrato e o concreto." *Ibid*, p. 07.

³⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipo ou conceito no direito tributário? *Revista da Faculdade de Direito da UFMG, Belo Horizonte*, n. 31, p. 213-260, 1987-1988, p. 250-251.

da vontade e na liberdade de formas, sendo os limites impostos para esse segmento do estudo jurídico muito menos rigorosos do que os de diversas áreas.

No entanto, como é cediço, o que se investiga aqui não é o Direito Privado, mas, sim, o Direito Tributário, que, por essência, comporta a invasão do patrimônio privado, fazendo-se necessária a previsão de todos os elementos do antecedente e do conseqüente tributários, exigindo, então, uma maior segurança jurídica, sob pena de vilipêndio do Estado Democrático de Direito e sujeição dos contribuintes às arbitrariedades da Administração Tributária.

Nesse aspecto, a estaticidade que decorre do pensamento abstrativo conceitual parece suprir de maneira mais adequada as exigências das normas de imposição tributária, demonstrando uma maior eficiência enquanto critério de salvaguarda da segurança jurídica, que, enquanto norma aplicável no campo tributário se destina à proteção dos direitos do contribuinte⁴⁰.

Nesse sentido, é enfática Misabel Derzi ao afirmar:

À proporção em que cresce a necessidade de segurança jurídica, fecha-se a tipologia em classificação, o tipo, em conceito. É, por exemplo, o que acontece no Direito Civil, relativamente ao campo dos direitos reais, ou no Direito Penal e Tributário⁴¹.

Não são singelas, porém, as dificuldades que decorrem de uma classificação conceitual, isto pelo fato de que o grau de abstração do conceito enunciado pode dar ensejo a perplexidades nos mais variados sentidos, ao mesmo passo em que o não avançar na abstração pode dar ensejo a um legislar casuístico⁴², o adentrar excessivo na abstração pode implicar no atingimento de situações que não se deveria atingir⁴³.

Nesse sentido, a dificuldade no temperamento do grau de abstração que se deve tomar urge como um grave problema para o legislador ordinário. Por vezes,

⁴⁰ ÁVILA, Humberto. Teoria da Segurança Jurídica, 4. ed., rev., atual. e ampl. - São Paulo: Malheiros, 2016, p. 173-174.

⁴¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipo ou conceito no direito tributário? Revista da Faculdade de Direito da UFMG, Belo Horizonte, n. 31, p. 213-260, 1987-1988, p. 251.

⁴² "Sucede que a clareza do texto da norma, com os seus conceitos determinados e enumerações taxativas nem sempre é possível no Direito Tributário. A própria procura da clareza pode conduzir ao preciosismo, ao perfeccionismo e ao excesso de regulamentação. As normas tributárias, inflacionadas e de duração efêmera, não primam, nem mesmo em países de sólida tradição jurídica, pela perfeição da forma, sendo defeituosas e imprecisas em grande número." TORRES, Ricardo Lobo. Normas de interpretação e integração do direito tributário. 3. ed. rev. e atual. - Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 283

⁴³ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. A tipicidade no direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 6.

seja em função de necessidade ou comodidade, o legislador opta pela utilização de conceitos com elevado grau de abstração, o que, como decorrência de sua maior amplitude, acaba esvaziando o seu conteúdo.

Nessas situações, ainda que abarque um número maior de objetos, a atuação do legislador dá azo à uma indeterminação tal daquele conceito, que a segurança jurídica objetivada pelo pensamento conceitual pode não ser atingida.

Ainda assim, neste ponto, vale asseverar que a eventual adoção de um conceito indeterminado não significa a adoção de um tipo pelo legislador, tendo em vista se tratar de figuras lógicas distintas com processo de racionalização também distintos.

Quando se conceitua, ainda que se valendo de um conceito indeterminado, o ponto de partida do legislador é o de que há uma essência imutável designada por aquela palavra e/ou expressão, sendo apenas aparente a abertura, não podendo-se falar em evolução. Ao optar pela utilização de um conceito indeterminado, o que se verifica, em realidade, é uma dificuldade na identificação dos limites do conceito, que, invariavelmente, existem⁴⁴.

Por sua vez, o pensamento tipológico é descritor da realidade, inexistindo apego a um núcleo imutável, mas tão somente a notas descritivas que podem evoluir e ser observadas apenas parcialmente⁴⁵. Então, sendo oriundos de processos de racionalização distintos, não há que se confundir conceito, ainda que indeterminado, marcado pelo fechamento, com tipo, cuja marca indelével é a abertura.

Tal elucidação carece ser feita preliminarmente pois, no mais das vezes, o legislador ordinário busca se valer de conceitos pouco determinados com o objetivo de abarcar um número maior de situações tributáveis. Contudo, é ledó engano achar que a indeterminação do(s) termo(s) que designa(m) o conceito vai dar azo a uma liberdade interpretativa não limitada. Neste caso, os limites se encontram tal qual postos como em um conceito enunciado de forma mais clara, a única diferença que se verifica reside na dificuldade de identificar esses limites, o que, como já referido,

⁴⁴ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. Tese (Doutorado em Direito), Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2013, p. 92.

⁴⁵ Ibid.

tende a comprometer a segurança jurídica almejada com o pensamento abstrativo conceitual.

Quando o(s) termo(s) que enunciar(em) o conceito for impreciso a ponto de não ser possível extrair do texto os elementos necessários e suficientes para sua configuração, deve-se tomar por pressuposto que o dado conceito adentrou para o mundo jurídico sem modificações, é dizer com a sua acepção adotada pelo direito privado e/ou social. Nesse sentido, Tércio Sampaio Ferraz Jr.:

Através da "função desagregante" processa-se, pois, a conversão do substrato real, guiada por referências finalísticas, num mundo de "significações", seguindo-se o "isolamento e a abstração" de conteúdos parciais da totalidade do "vivido". Há, neste processar-se, conceitos que entram para o mundo jurídico sem modificação, outros que sofrem uma mudança em face da relação originária e finalmente aqueles que são criados no interior mesmo da ciência jurídica⁴⁶.

No mais, apenas com o fito de proceder com um ajuste de nomenclatura que, em nosso sentir, vem sendo praticada indevidamente por décadas no direito brasileiro, ao aludir pela adoção de uma tipicidade fechada em Direito Tributário, parece-nos claro que o real objetivo de Alberto Xavier seria o de concluir no sentido de que, preponderantemente, a legislação ordinária em matéria tributária fazia uso de conceitos, estes, sim, fechados⁴⁷.

O aludido autor chegava a se valer da ideia de "tipo" enquanto hipótese normativa, aludindo à necessidade de previsão em lei, precisa e determinadamente, de todos os elementos integrantes da hipótese normativa tributária. O seguinte trecho prova o entendimento perfilhado por Alberto Xavier:

O princípio da determinação ou da tipicidade fechada exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta. Por outras palavras: exige a utilização de conceitos determinados, entendendo-se por estes (e tendo em vista a indeterminação imanente a todo conceito) aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos, isto é, a sua capacidade de previsão objetiva dos seus direitos e deveres tributários⁴⁸.

⁴⁶ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Conceito de sistema no direito – uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask. São Paulo: RT, 1976, p. 148.

⁴⁷ É um contrassenso aludir à ideia de tipicidade fechada, por excelência o tipo comporta uma aberta semântica decorrente de suas notas fluídas. Desse modo, somos do entendimento de que ao se referir à existência de uma tipicidade fechada, em verdade se está fazendo referência a adoção de um conceito, este sim fechado e marcado pelo rigidez.

⁴⁸ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação: simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001, p. 19.

Nesse sentido, parece-nos suficientemente demonstrado que ao se referir a uma tipicidade fechada, a doutrina tributária clássica prega, em verdade, que, como regra, a instituição de tributos se dá mediante a enunciação de conceitos, é dizer por meio da previsão dos elementos necessários e suficientes das figuras que devem ser gravadas pela tributação.

Dito isto, apresentadas as noções de sistema, tipo e conceito, e, ainda, fixada a compreensão de que a legislação ordinária ao criar os tributos se vale preponderantemente de conceitos - *não ignorando as perplexidades que emergem dessa posição* -, faz-se pujante compreender o fenômeno das criptomoedas/criptoativos.

2.2 ORIGEM DAS CRIPTOMOEDAS: O *WHITEPAPER* DE SATOSHI NAKAMOTO

Embora a origem das criptomoedas⁴⁹ remonte a um período anterior ao *whitepaper*⁵⁰⁵¹ de Satoshi Nakamoto⁵², as estimáveis contribuições de David Chaum⁵³ e de Wei Dai⁵⁴ não serão pormenorizadas neste trabalho.

⁴⁹ Antecipando o conceito que será construído neste trabalho, resumidamente as criptomoedas se consubstanciam em um meio de troca pautado em um sofisticado sistema tecnológico, que se vale da criptografia e de um avançado sistema de armazenamento de informações (blockchain) para dar confiabilidade às operações/transações realizadas. Disponível em: <https://www.avatradeportuguese.com/forex/cryptocurrencies>; Acesso às 01:00 do dia 23/10/2019.

⁵⁰ Um *whitepaper* se consubstancia em um documento que aprofunda determinados problemas e, sobretudo, fornece soluções ao mesmo. Foi exatamente isso que se verificou no *whitepaper* do *bitcoin*, que identificou os problemas do sistema financeiro vigente e propôs a criação de uma nova rede, totalmente inovadora e disruptiva. Disponível em: <https://marketinganalitico.com.br/o-que-e-um-whitepaper-e-como-ele-pode-me-ajudar/>; Acesso às 00:40 do dia 23/10/2019.

⁵¹ É possível acessar o *whitepaper*, já traduzido para o português, em: <https://cointimes.com.br/whitepaper-do-bitcoin-traduzido/>; Acesso às 01:01 do dia 23/10/2019.

⁵² Não se sabe ao certo quem é Satoshi Nakamoto, mesmo após dez anos de publicação do *whitepaper* e do relativo sucesso atingido pelo *bitcoin* o anonimato de seu criador não é superado. Em verdade, nem mesmo se sabe se Satoshi Nakamoto é o codinome de um programador criptográfico ou de um grupo de programadores que foram responsáveis pela criação da criptomoeda.

⁵³ A proposta de Chaum com o *ecash*, talvez tenha sido o primeiro dos intentos de manejo da criptografia com o intuito de criar uma criptomoeda. A assinatura cega trazia um ar de privacidade ao invento, contudo a necessidade de um terceiro intermediário para validar as operações não era visto de forma positiva, tendo sido um dos principais fatores do insucesso do *ecash*.

⁵⁴ Em 1998, aludindo à necessidade de um sistema de trocas que permitisse a cooperação entre os players e o cumprimento dos contratos, Wei Dai propôs a criação do *b-money*, figura que, em muitos aspectos, se assemelhava ao *bitcoin*, propondo, essencialmente, que entidades pseudônimas se valham desse meio de troca como forma de cumprir os contratos. O *b-money* nunca chegou a ser implementado. Vale ressaltar, inclusive, que Wei Dai é citado por Satoshi Nakamoto no *whitepaper* do *bitcoin*.

Com os olhos voltados para a contemporaneidade, o fenômeno das criptomoedas passou a ganhar maior relevância com o advento do *bitcoin*, introduzido na economia digital no final do ano de 2008 por meio do *whitepaper* de Satoshi Nakamoto.

Toma-se o *bitcoin* como ponto de partida para se discutir a origem das criptomoedas basicamente por dois fatores: (i) foi a primeira criptomoeda de protocolo aberto e descentralizada; e (ii) é a criptomoeda mais conhecida e a de maior valor de mercado⁵⁵, tendo crescido exponencialmente nos últimos quatro anos (2015 - 2019)⁵⁶.

Dito isto, para analisar o surgimento do *bitcoin*, faz-se pujante, preliminarmente, analisar o cenário socioeconômico global no momento em que o *whitepaper* foi lançado, o que, antecipe-se, foi feito pelo próprio Satoshi Nakamoto no documento que lançou o *bitcoin* ao mundo.

É necessário asseverar que o cenário econômico global era - e de certo modo ainda é - completamente dependente das instituições financeiras, sendo uma de suas marcas indelévelis a oligarquia dos *players*⁵⁷ dominantes.

Contudo, naquele momento específico, ante a grave crise econômica que assolava diversos países (sem dúvidas a mais grave desde a Crise de 1929), o sistema econômico global estava sendo severamente questionado. A crise econômica de 2008 abalou as estruturas dominantes tal qual um terremoto de elevado grau na escala Richter o faria⁵⁸, fazendo com que a sociedade procedesse

⁵⁵ Disponível em: <https://epocanegocios.globo.com/Mercado/noticia/2019/10/criptomoeda-que-ultrapassou-o-bitcoin-como-mais-usada-do-mundo.html>; Acesso no dia 10/10/2019 às 21:48

⁵⁶ Não apenas a utilização do *bitcoin* têm crescido nos últimos anos, é, em verdade, um movimento que vem atingindo as criptomoedas de forma geral (Ethereum, Ripple, Litecoin, etc). Por ser a mais conhecida, é natural que o foco seja dado ao *bitcoin*, embora o Tether já tenha atingido um volume de negócios maior que o do *bitcoin*. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/bloomberg/2019/10/01/tether-nao-bitcoin-seria-moeda-digital-mais-usada-do-mundo.htm>. Acesso às 01:07 do dia 23/10/2019.

⁵⁷ Os *players* do mercado são aqueles sujeitos/empresas que atuam em determinada área de forma incisiva, é dizer de forma relevante, com aptidão de impactar o mercado. Disponível em: <https://blog.uotz.com.br/player-de-mercado/>. Acesso às 01:13 do dia 23/10/2019.

⁵⁸ Neste ponto, vale citar que a maior falência da história dos Estados Unidos se deu nesse momento de crise, tendo o "Lehman Brothers", instituição financeira de grande porte, declarado falência em 15 de setembro de 2008, momento a partir do qual houve um grande intensificação da crise econômica. Disponível em: <https://www.jornaldenegocios.pt/empresas/banca---financas/detalhe/2008-lehman-brothers-o-maior-estouro-da-historia>. Acesso às 01:17 do dia 23/10/2019.

com uma autorreflexão acerca da (in)adequação do sistema financeiro pautado na figura do terceiro interveniente às suas pretensões enquanto sociedade⁵⁹.

Tratava-se, então, de um momento perfeito para a prática de um ato de insurgência/rebeldia ao modelo econômico fundado nos cartéis bancários. Foi nesse cenário que, em 2008, indignado com os rumos da economia global e com as sucessivas demonstrações de insuficiência do sistema vigente, Satoshi Nakamoto, tomou a iniciativa de inventar um meio de troca na forma de código de computador⁶⁰, lançando-o na forma de um *whitepaper* em um fórum aberto de discussão sobre criptografia na rede mundial de computadores.

Conforme se depreende da análise do *whitepaper*, Satoshi Nakamoto tinha o intento de, por meio do *bitcoin*, fornecer respostas à instabilidade financeira oriunda do monopólio estatal da moeda e de um sistema bancário oligárquico: o seu objetivo, então, era o de trazer uma alternativa em face do modelo financeiro global - *pautado na necessidade de um terceiro fiduciário* -, que, repise-se, já se provou insuficiente e ineficaz por diversas vezes, como, por exemplo, na crise econômica mundial de 2008.

A genialidade do invento é muito bem reconhecida por Fernando Ulrich - *embora se discorde de algumas ponderações feitas pelo autor acerca da natureza jurídica da figura* -:

[...] O Bitcoin tem todas as melhores características do melhor dinheiro, sendo escasso, divisível, portátil, mas vai, inclusive, além na direção do ideal monetário, por ser ao mesmo tempo "sem peso e sem espaço" - é incorpóreo. Isso possibilitaria a transferência da propriedade a despeito da geografia a um custo virtualmente nulo e sem depender de um terceiro intermediário, contornando, dessa forma, todo o sistema bancário completamente subvertido pela intervenção governamental. O Bitcoin, então, propicia a perspectiva de restaurar a solidez e o universalismo do padrão-ouro do mundo antigo, além de aprimorá-lo por existir fora do controle direto do governo. Isso é, mais uma vez, digno de admiração⁶¹.

Tem-se por claro, então, que o objetivo do *bitcoin* era o de romper com a estrutura econômico-social vigente, oferecendo à sociedade um novo modelo

⁵⁹ Nesse momento, a sociedade notava que o discurso de infalibilidade das instituições financeiras era extremamente falacioso e, ainda, foi capaz de notar, através das ações casuísticas intentadas pelos bancos, que o cidadão não goza de qualquer controle sobre seu dinheiro, estando completamente sujeito às arbitrariedades governamentais e do sistema bancário, tal qual a impressão desarrazoada de recursos financeiros.

⁶⁰ ULRICH, Fernando. *Bitcoin a Moeda na Era Digital*. 1ª.ed. São Paulo: Instituto Ludwig Von Mises Brasil, 2014, p. 12.

⁶¹ *Ibid*, p. 13.

financeiro, pautado na privacidade e na desnecessidade de um terceiro intermediário⁶².

2.3 O SISTEMA *BLOCKCHAIN* E A REDE *BITCOIN*

A este ponto, já é possível perceber que compreender adequadamente o que são criptomoedas não é uma tarefa simples. A disruptividade da figura associada à tecnologia criptográfica é um empecilho para os estudiosos menos argutos⁶³.

Contudo, por menor que seja a compreensão que se busque acerca das criptomoedas, ela perpassa por uma noção prévia acerca do sistema *blockchain*⁶⁴, sem o qual o funcionamento das criptomoedas de protocolo aberto restaria inviabilizado, já que é o *blockchain* que permite o processamento e o registro das transações realizadas na rede, atuando, de certa forma, enquanto um livro contábil virtual (banco de dados), no qual é possível acessar todas as transações realizadas na rede.

Desse modo, com precisão cirúrgica, acerca do que seria um sistema *blockchain*, De Filippi e Wright lecionam:

At their core, blockchains are decentralized databases, maintained by a distributed network of computers. They blend together a variety of different technologies - including peer-to-peer networks, public-private key cryptography, and consensus mechanisms - to create a novel type of database.⁶⁵

Em suma, então, pode-se entender o *blockchain* como um verdadeiro banco de dados que armazena as informações das operações realizadas na rede. Até aqui,

⁶² Também nesse sentido, Emília Campos leciona: "E o caráter libertário por trás desse conjunto de tecnologias, em contraponto à recente quebra de confiança institucional, está evidenciado no conceito revolucionário de descentralização, ou melhor, distribuição." CAMPOS, Emília Malgueiro. *Criptomoedas e blockchain: o Direito no mundo digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 16.

⁶³ Importante ressaltar que embora a tecnologia associada às criptomoedas se consubstancie em um elemento que dificulta a compreensão da figura, não se trata de um obstáculo intransponível, o estudo dedicado das características dos criptoativos é mais do que suficiente para superar esse empecilho.

⁶⁴ Desde já, é importante fazer referência ao fato de que bitcoin e blockchain não são a mesma coisa, ao passo em que o primeiro é o criptoativo da rede bitcoin, o segundo é o banco de dados em que são processadas e registradas as operações realizadas em bitcoins.

⁶⁵ FILIPPI, Primavera de; WRIGHT, Aaron. *Blockchain and the law: the rule of code*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University press, 2018, p. 13.

Em tradução livre: *Em sua essência, blockchains são bancos de dados descentralizados, mantidos por uma rede distribuída de computadores. Eles combinam uma variedade de tecnologias diferentes - incluindo redes P2P, criptografia de chave pública-privada e mecanismos de consenso - para, com isso, criar um novo tipo de banco de dados.*

nada de extraordinário. No entanto, o que se tem de inovador, como bem asseveraram De Filippi e Wright, é a forma como essas informações são armazenadas, combinando variadas tecnologias para criar uma base de dados totalmente inovadora e segura.

Desse modo, entender o sistema *blockchain* exige, previamente, uma explanação acerca da ideia de sistemas/redes centralizados, descentralizados e distribuídos.

A concepção de uma rede centralizada não é de difícil formulação em nosso imaginário, tendo em vista o fato de que é a mais preponderante em nosso modelo social, não havendo qualquer comunicação entre os *players* da rede, mas, tão somente, entre o poder central e cada um dos integrantes isoladamente. Nesse modelo, todas as informações se concentram no centro de poder, de modo que os demais integrantes da rede não são munidos dessas informações e um ataque ao detentor dessas informações pode destruir a rede como um todo⁶⁶.

Por seu turno, a rede descentralizada possui mais de um centro de poder e controle. O que não se altera, quando comparada com a rede centralizada, é o fato de os participantes da rede também não se comunicarem entre si, mas tão somente com os centros. Desse modo, a diferença entre a rede centralizada e a descentralizada é que na primeira temos apenas um centro de poder, ao passo em que na segunda se tem múltiplos centros de poder⁶⁷.

Por fim, na rede distribuída - *que é a efetivamente descentralizada* - não se tem um centro de poder. Os participantes da rede são interconectados e as informações se encontram distribuídas entre eles, tendo em vista o fato de que cada integrante da rede possui uma cópia de todas as informações da rede. Com o intuito de tornar mais clara a visualização por parte dos leitores, a seguinte imagem ajuda na compreensão do que foi abordado:

⁶⁶ CAMPOS, Emília Malgueiro. Criptomoedas e blockchain: o Direito no mundo digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 04

⁶⁷ Acerca da questão, Emília Campos: "[...] representa uma organização em rede descentralizada, ao qual prefiro chamar de "multi-centralizada", pois ela continua tendo centros de poder e controle e os participantes dessa rede também não se comunica entre si, mas apenas com os centros." Ibid.

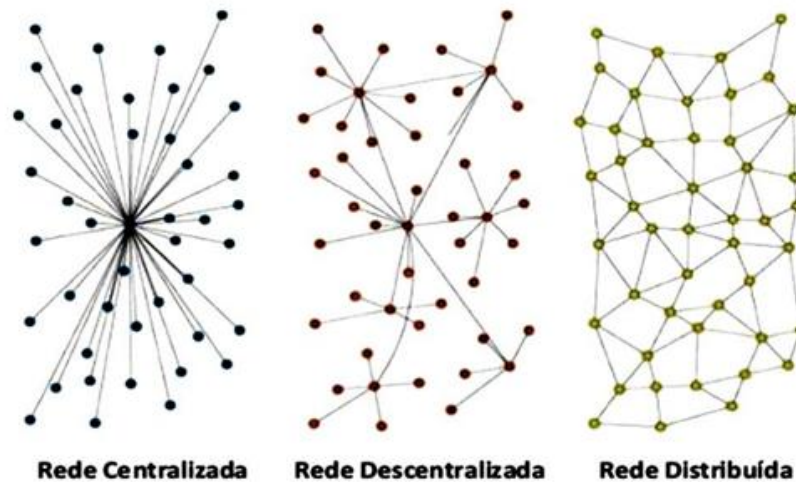


FIGURA 01

Nesse ponto reside um dos maiores acertos de Satoshi Nakamoto. É por se tratar de uma rede distribuída associada a uma série de outras tecnologias (criptografia, hash, combinação de chaves públicas e privadas) - mais a frente exploradas - que a Rede Bitcoin e as demais redes de criptomoedas de protocolo aberto pautadas no *blockchain* são extremamente seguras, existindo um registro de todas as operações já realizadas na história em *bitcoins* nos computadores de cada um dos operadores da rede.

O armazenamento das informações da rede nos computadores de todos os seus integrantes, associadas, evidentemente, ao protocolo da rede como um todo, garante segurança, imutabilidade e rastreabilidade das operações⁶⁸, evitando o gasto duplo ainda que sem a figura de um terceiro intermediário/fiduciário⁶⁹.

⁶⁸ Nesse sentido, Emília Campos leciona: "Justamente porque todos os membros da rede possuem uma cópia do Blockchain em seu computador, qualquer transação inválida será evidenciada para todos, ou seja, nada pode ser alterado na Rede Bitcoin sem que os outros membros, ou *nodes* da rede, vejam isso e, se for o caso, rejeitem a transação." Ibid, p. 38.

⁶⁹ "Any decentralized payment system would need to solve this double-spending problem and would need to do so in a way that did not rely on any centralized intermediary. The total amount of the currency in circulation at any given time would need to be fixed, or controlled by a software protocol, so as to prevent individuals from devaluing the currency by generating additional unauthorized funds. The system would also need to incorporate a secure and nonrepudiable record of transactions to keep track of all the digital currency at any given point in time without relying on a trusted authority or clearinghouse.

In late 2008, one or more anonymous developers named Satoshi Nakamoto solved this problem by fusing together public-private key cryptography, digital signatures, and peer-to-peer technologies to create a new distributed database, which came to be known as a blockchain. Using a blockchain, Nakamoto built a decentralized digital currency that could operate without the need for a centralized middleman." FILIPPI, Primavera de; WRIGHT, Aaron. Blockchain and the law: the rule of code. Cambridge, Massachusetts: Harvard University press, 2018, p. 20.

Nesse sentido, a rede *bitcoin* é global, distribuída e de livre acesso, possuindo como seu maior *output* a possibilidade de transação de *bitcoins*⁷⁰ de forma direta e segura entre as pessoas, não se fazendo necessária a figura do terceiro intermediário e, portanto, desafiando o sistema econômico vigente que se pauta na oligarquia dos *players* dominantes do mercado financeiro, cumprindo, pois, com o já referido ideal revolucionário de Satoshi Nakamoto.

2.3.1 A função do *hash* (mensagem criptografada / assinatura digital)

Sem dúvidas o *hash* é um dos elementos mais importantes da Rede, tendo em vista o fato de que, em efetivo, é ele quem assegura a confiabilidade das operações no sistema, servindo como um identificador de um determinado conjunto de dados digitais⁷¹ que evita que fraudes se perpetrem no sistema.

Acerca da composição do bloco, da importância e da forma como os *hashes* são gerados:

*The core components of a block's header are a unique fingerprint (or a hash) of all transactions contained in that block, along with a timestamp and - importantly - a hash of the previous block. Hashes are generated using standard cryptography hashing functions invented by the U.S National Security Agency (NASA), providing a way to represent the bundle of transactions in a block as a string of characters and numbers that are uniquely associated with that block's transactions*⁷².

Nesse sentido, o *hash* se consubstancia em uma espécie de código criptográfico exclusivo - equiparável a uma espécie de digital do bloco - do conjunto de transações contidas em um determinado bloco, sendo importante não só para identificação das transações daquele bloco, como, também, para os dos blocos posteriores, tendo em vista que os blocos são interdependentes (na composição do bloco, é necessária menção ao *hash* do bloco anterior) e a alteração do *hash* de um dos blocos gera um efeito cascata, afetando todos os blocos posteriores.

⁷⁰ Por imperativo de clareza, vale referir que *bitcoin* e Rede *Bitcoin* não se confundem, ao passo em que o primeiro é o criptoativo da Rede, o segundo é representativo do todo, é dizer da universalidade do sistema distribuído que deu origem ao *bitcoin*.

⁷¹ Basicamente a função *hash* é um algoritmo matemático que transforma um grande número de informações em um número pequeno de informações, consubstanciando-se como uma espécie de impressão digital de um determinado bloco, que, como se verá, é composto por uma série de operações. Ou seja, o *hash* de cada um dos blocos é como uma tradução criptográfica do conteúdo do respectivo bloco (transações e informações).

⁷² FILIPPI, Primavera de; WRIGHT, Aaron. *Blockchain and the law: the rule of code*. Cambridge, Massachussets: Harvard University press, 2018, p. 22.

A compreensão de como se daria a cadeia de blocos no sistema, se torna mais clara com o seguinte arquétipo, em que se evidencia a importância do *hash* para o sistema:

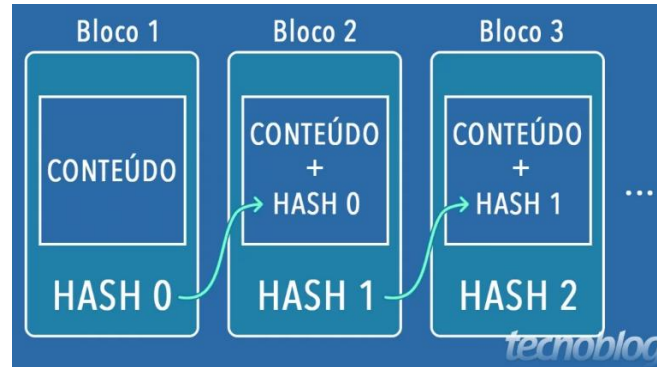


FIGURA 02

Cada bloco recebe um *hash* baseado no bloco anterior, de modo que qualquer modificação no bloco já adicionado ao *blockchain* vai dar ensejo a uma modificação no *hash* daquele bloco e, em cadeia, nos blocos subsequentes.

Desse modo, qualquer alteração em uma das operações já validadas na *blockchain* afetaria a cadeia como um todo, tornando mais fácil a identificação de fraudes e, conseqüentemente, o mantimento da higidez do sistema, levando em conta o fato de que há um registro do *blockchain* nos computadores de todos os integrantes da rede. Desse modo, é a arquitetura do protocolo da rede que confere estabilidade às transações já validadas, sendo computacionalmente improvável que uma tentativa de fraude ao sistema seja exitosa⁷³.

Nesse sentido, o *hash* serve como uma espécie de assinatura digital criptografada de cada um dos blocos, tendo como marca indelével a interdependência entre os *hashes* de cada um dos blocos, já que o *hash* do bloco subsequente parte do *hash* do bloco anterior, de modo que havendo uma alteração no meio da cadeia, todo o restante da cadeia quedaria prejudicada, vale repisar.

Basicamente, então, o *hash* assina/valida o conteúdo das operações de um determinado bloco, de modo que havendo qualquer alteração no conteúdo de um dos blocos o seu *hash* muda, o que tem aptidão para gerar um efeito cascata no sistema como um todo.

⁷³ CAMPOS, Emília Malgueiro. Criptomoedas e blockchain: o Direito no mundo digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 23.

Então, o *whitepaper* de Satoshi Nakamoto, por meio de criptografia e da prova de trabalho/*proof of work*, conseguiu de uma só vez vencer o problema do gasto duplo e eliminar a necessidade de um terceiro intermediário, pautando-se a confiança da rede justamente na criptografia, que garante a identificação de fraudes, e na prova de trabalho/*proof of work*, que garante o interesse dos operadores da Rede (mineradores) em manter a higidez do sistema⁷⁴.

2.3.2 O problema do "gasto duplo" e a rede P2P (*peer-to-peer*)

Induvidosamente, até o advento do *bitcoin*, as transações *online* sempre requereram a intermediação de um terceiro fiduciário, que seria responsável por evitar que um mesmo numerário/recurso fosse gasto duas vezes, sendo este o famigerado problema do gasto duplo.

Nesse sentido, foi revolucionário o invento da rede *bitcoin* pelo fato de que foi a primeira vez em que o problema do gasto duplo foi resolvido sem a necessidade de um terceiro intermediário⁷⁵, mas, sim, mediante a disponibilização do registro de operações a todos os usuários via uma rede P2P (*peer-to-peer*/usuário para usuário)⁷⁶, que, por excelência, se enquadra na ideia de rede distribuída, já discutida neste trabalho.

No *whitepaper* da rede *bitcoin*, Satoshi Nakamoto enfatizou que o problema do gasto duplo é que o beneficiário não é dotado de aptidão para verificar se a

⁷⁴ Sobre a remota possibilidade de alterações de informações na Rede Bitcoin, De Filippi e Wright: "The most plausible way to change a record in the Bitcoin blockchain would be for a group of attackers to engage in a "51% attack" and effectively take over the network so that they can approve transactions at a rate that outpaces the rest of the network. Given the scale of Bitcoin's distributed network, such an attack is becoming increasingly remote. Starting in 2015, Bitcoin miners, according to *The Economist*, had "13.000 times more combined number-crunching power than the world's 500 biggest supercomputers. Given de growth of the network, orchestrating such an attack today could thus cost hundreds of millions of dollars, if not billions, an operation that would prove too costly for most private parties or independent hacking coalitions." FILIPPI, Primavera de; WRIGHT, Aaron. Blockchain and the law: the rule of code. Cambridge, Massachussets: Harvard University press, 2018, p. 24.

⁷⁵ ULRICH, Fernando. Bitcoin a Moeda na Era Digital. 1ª.ed. São Paulo: Instituto Ludwig Von Mises Brasil, 2014, p. 12.

⁷⁶ Em uma rede *peer-to-peer* não há que se falar em autoridade central encarregada de verificar as transações e evitar o gasto duplo, esse tipo de rede depende da força computacional dos seus usuários para realizar o registro das operações realizadas e compatibilizá-las com as operações prévias, evitando, com isso, o gasto duplo. Trata-se de uma rede distribuída, por isso, na P2P, cada um dos integrantes da rede funciona como um servidor, o que viabiliza o compartilhamento de serviços e dados sem a necessidade de um terceiro intermediário.

moeda foi utilizada mais de uma vez. Com o intuito de resolver o problema, uma solução que é comum é a introdução de uma autoridade central confiável que verifique todas as transações em busca de gastos duplos⁷⁷.

O problema dessa solução é que o destino de todo o sistema monetário depende dessa autoridade central, de modo que todas as transações realizadas passam por ela, é o que ocorre com as instituições financeiras no sistema monetário vigente. O que se buscou por meio da formulação da rede *bitcoin* foi uma maneira de o beneficiário saber que os proprietários anteriores não assinaram nenhuma transação anterior, é dizer não gastaram aquele dado recurso previamente, sem que fosse necessária a intervenção de um terceiro fiduciário.

Nesse sentido, a perspicácia do *whitepaper* foi identificar que a única maneira de confirmar a ausência de uma transação prévia é cientificando os operadores de todas as transações que ocorreram na história. Para fazer isso sem uma parte confiável, as transações devem ser anunciadas publicamente (*blockchain*) e em um sistema no qual os participantes concordem com um único histórico da ordem em que as transações foram realizadas (cadeia mais longa).

Em suma, o beneficiário precisa da prova de que, no momento de cada transação, a rede concordou que ele era o primeiro a receber aquele dado recurso⁷⁸.

Desse modo, no posicionamento de Satoshi Nakamoto, a única forma de se livrar da necessidade de um terceiro intermediário, seria levar todas as transações ao conhecimento de toda a rede. Dessa forma, cumpre referir que todas as operações que ocorrem na rede *bitcoin* são registradas no *blockchain*, de modo que as novas transações realizadas são analisadas em face das operações prévias, o que assegura que os *bitcoins* utilizados não tenham sido gastos previamente, resolvendo o problema do gasto duplo sem a necessidade de uma autoridade central.

Substitui-se, então, a figura do terceiro intermediário pelo próprio ecossistema *bitcoin*, em que a validação das operações por meio de um *hash* depende da não utilização prévia daquela unidade de *bitcoin* por parte do operador, de modo que, já

⁷⁷ NAKAMOTO, Satoshi. Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System, p. 02. Disponível em: <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>. Acesso às 21:28 do dia 22/10/2019

⁷⁸ Ibid.

tendo sido utilizada, aquela operação não vai ser validada pelos integrantes da Rede.

2.4 A FIDÚCIA COMO DECORRÊNCIA DO PRÓPRIO SISTEMA: DESNECESSIDADE DE UM TERCEIRO INTERMEDIÁRIO

Como fora aludido no tópico acima, o *bitcoin* foi inovador ao tornar possível a realização de operações *online* sem a necessidade de um terceiro intermediário⁷⁹, sendo esta, muito provavelmente, a sua mais comemorada característica.

É possível afirmar, então, que a Rede Bitcoin é responsável direta pelo rompimento do dogma do terceiro fiduciário, pois apenas a partir do seu surgimento e em razão do peculiar funcionamento de seu sistema, notadamente dos *hashes* (criptografia) e do *proof of work/prova de trabalho* (ver tópico 2.5) foi possível superar a necessidade do intermediário para atribuir confiança e conferir validade às operações.

Cumpre, a partir deste momento, esmiuçar as razões pelas quais as referidas características do sistema possuem aptidão de gerar confiança à Rede Bitcoin em um grau tal que dispense a fidúcia do intermediário.

2.4.1 A substituição do terceiro intermediário pela tecnologia: confidencialidade, agilidade e autenticidade

A função do *hash* na Rede Bitcoin⁸⁰ e seu papel na solução do problema do "gasto duplo" já foram explicados em tópicos anteriores, sendo o seu entendimento essencial para a compreensão de como se deu a substituição do terceiro intermediário pela criptografia e como isso tem a aptidão de fornecer às operações

⁷⁹ "Nesse sentido, o conceito mais inovador trazido pelo Bitcoin é o da descentralização, ou melhor dizendo, distribuição. A supressão do "middle man", do intermediário." CAMPOS, Emília Malgueiro. *Criptomoedas e blockchain: o Direito no mundo digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 10.

⁸⁰ É importante enfatizar, mais uma vez, que os comentários tecidos em relação à Rede Bitcoin também se aplicam as demais criptomoedas pautadas no *blockchain*. As especificidades das demais Redes, no entanto, não serão analisadas.

da Rede uma maior confidencialidade e autenticidade quando comparadas às operações comuns realizadas no bojo do sistema financeiro vigente.

Um dos grandes êxitos de Satoshi Nakamoto foi o de resolver, no protocolo da Rede Bitcoin, em 2008, um dilema que vinha sendo discutido há quase trinta anos pelos estudiosos de redes distribuídas⁸¹ e que, em que pese os esforços envidados, ainda quedava sem solução. Trata-se do "Dilema do Generais Bizantinos"⁸², formulado no longínquo ano de 1982 por Leslie Lamport, Marshall Pease e Robert Shostak.

De forma simplificada, a questão que decorria do aludido dilema era a seguinte: sem a existência de um terceiro fiduciário, como confiar na informação gerada pelos membros de uma rede distribuída?

Não foi por acaso que foi necessário praticamente trinta anos de pesquisas e de desenvolvimento científico para se chegar a uma resposta adequada.

A solução proposta por Satoshi exigiu a associação de (i) criptografia avançada com (ii) elevada capacidade computacional para resolução dos problemas matemáticos propostos pela Rede, somente assim sendo possível a identificação do *hash* que vai validar as operações realizadas em determinado lapso temporal, dando origem, então, a um novo bloco no *blockchain*.

Contudo, ainda que a mera conjunção dos elementos aludidos tenha aptidão para viabilizar a realização das operações com criptomoedas de forma segura, um problema ainda parecia insuperável: nos moldes descritos, é dizer sem qualquer benefício, nenhum indivíduo colocaria sua força computacional à disposição da Rede Bitcoin, tendo em vista que teria grande dispêndio de energia e desgaste computacional a troco de nada.

⁸¹ CAMPOS, Emília Malueiro. Criptomoedas e blockchain: o Direito no mundo digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 10.

⁸² "We imagine that several divisions of the Byzantine army are camped outside an enemy city, each division commandd by its own general. The generals can communicate with one another only by messenger. After observing the enemy, they must decide upon a common plan of action. However, some of the generals may be traitors, trying to prevente the loyal generals from reaching agreeamente. The generals must have an algorithm to guarantee that:

A. All loyal generals decide upon the same plan of action. [...] B. A small number of traitors cannot cause the loyal generals to adopt a bad plan."

Disponível em: <https://people.eecs.berkeley.edu/~luca/cs174/byzantine.pdf>; Acesso no dia 16/10/2019 às 21:26.

Nesse aspecto a rede *bitcoin* externou mais uma de suas inovações, associando o esquema de criptografia com chave pública e chave privada a um método de consenso inovador chamado *proof of work/prova de trabalho*⁸³, em que os participantes da Rede que encontrassem a solução para o problema matemático proposto teriam o direito de validar as transações ocorridas em um certo período de tempo, sendo remunerados de duas formas: a) com taxas decorrentes das transações realizadas; e b) com novas *bitcoins*.

Por meio dessa proposta, não apenas o dogma do terceiro intermediário ficou superado, como, também, se viabilizou a realização de operações com um teor de confidencialidade e autenticidade ainda maiores, tendo em vista que na Rede os usuários são reconhecidos por meio de sua chave criptográfica pública e validam as suas operações mediante manejo de sua chave criptográfica privada.

Desse modo, ao verificar a autenticidade da operação, os operadores da Rede não perquirem se "João" realizou a operação, mas, sim, se o usuário de chave criptográfica pública "y" (desconhecido dos operadores) realizou uma determinada operação com criptomoedas, validando-a com sua chave criptográfica privada "yx" e, ainda, se aquele determinado usuário da Rede tinha fundos suficientes para realizar a aludida operação.

Dessa forma, mediante o protocolo criado por Satoshi Nakamoto, o trabalho conjunto dos operadores da Rede, no que atine à validação e verificação da autenticidade das operações realizadas, assegura a um só tempo (i) a incoerência de "gasto duplo"; e (ii) uma maior confidencialidade na operação, que, como já aludido, decorre da dificuldade em se identificar os indivíduos que a realizaram, que, para o sistema, só são identificados por meio de suas chaves privada e pública.

É inquestionável, então, que a tecnologia logrou êxito em substituir o terceiro intermediário por criptografia e força computacional, fornecendo à Rede Bitcoin um

⁸³ Nesse sentido: "*By combining the proof of work consensus algorithm and the block reward incentivization scheme, Nakamoto developed a scheme capable of solving the double spending problem by building a decentralized system that could limit the supply of bitcoin and process transactions without the need for a central clearinghouse. [...] To evaluate whether a user has enough bitcoin to execute a transaction, the Bitcoin protocol searches for all previous transactions, starting from Bitcoin's first block (the "genesis" block). [...] If, however, a user does not have enough bitcoin, the transaction will be rejected by the network. Miners will not bundle the transaction into a block, and the invalid transaction will not impact the network's state.*" FILIPPI, Primavera de; WRIGHT, Aaron. *Blockchain and the law: the rule of code*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University press, 2018, p. 26.

ambiente de negócios seguro, ágil e fértil, o que, em uma economia tão digitalizada como a que se vive atualmente, em que se roga por velocidade na tomada de decisões, é essencial.

Nesse sentido, é importante referir que o *bitcoin* é inovador, também, ao permitir que em poucos minutos sejam realizadas operações que atravessam o globo, o que, no atual sistema financeiro bancário, é impensável, podendo levar até mesmo dias para enviar dinheiro de um país para outro, por exemplo. A substituição do terceiro intermediário pela tecnologia, então, não só barateia, como desburocratiza as transações, trazendo maior dinamicidade às operações econômicas realizadas no globo.

2.5 O PAPEL DOS MINERADORES NA VALIDAÇÃO DAS OPERAÇÕES E O *PROOF OF WORK*

Como já foi antecipado, a confiança exarada pelo sistema não decorre apenas da criptografia que lhe fornece os contornos mais específicos, mas, também, do incansável trabalho dos mineradores na validação das operações, sendo este o elemento que permite a subsistência do próprio sistema, já que sem o dispêndio dessa força computacional não seria possível atualizar o registro das operações no *blockchain*, o que o tornaria anacrônico/dissociado da realidade e, portanto, inservível às suas pretensões enquanto instrumento global de pagamento.

A relevância dos operadores da rede é total, pautando-se no fato de que sem eles o sistema não teria aptidão para se retroalimentar e, com isso, todo esforço empreendido por Satoshi seria estéril.

Contudo, vale enfatizar que não é apenas por altruísmo que os mineradores⁸⁴ operam na rede *bitcoin*. O seu trabalho não é *pro bono*. Eles o fazem,

⁸⁴ " [...] São participantes da Rede que possuem um equipamento apropriado, realizam o download de uma versão específica do software do Bitcoin e se conectam com os outros participantes da Rede. Os computadores interligados nessa rede distribuída servem como os nós, ou "nodes" do sistema, sendo responsáveis por validar as informações e transações e garantir a segurança no compartilhamento de dados. Nesse formato, a Rede consegue funcionar de forma segura, sem depender de órgão centralizador." CAMPOS, Emília Malgueiro. Criptomoedas e blockchain: o Direito no mundo digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 22.

essencialmente, pelos potenciais ganhos decorrentes do esforço computacional que despendem na rede.

Antecipou-se que o funcionamento da rede *bitcoin* pressupõe a solução de complexos problemas matemáticos⁸⁵ baseados em criptografia. Esses problemas são solucionados na base de tentativa e erro⁸⁶, o que requer um dispêndio absurdo de esforço computacional e, conseqüentemente, de energia elétrica, tendo em vista que o atingimento do *hash* (sequência de números requeridas para validação da operação) requer alta capacidade de processamento.

Nesse sentido, deve-se lembrar que a Rede Bitcoin é P2P (*peer-to-peer*/usuário para usuário), inexistindo uma autoridade central responsável pela criação de novos *bitcoins* e/ou pela validação das operações realizadas, de modo que a manutenção da Rede depende da força computacional dos mineradores⁸⁷, pois somente dessa forma as transações realizadas podem ser validadas e registradas no *blockchain*⁸⁸.

É em função dos gastos que os mineradores têm de suportar para operar na Rede e, conseqüentemente, validar as operações realizadas, adicionando um novo bloco à cadeia de blocos, que eles são "remunerados" de duas formas diferentes, quais sejam: a) com taxas das operações que validou; e b) com novas unidades de *bitcoin*⁸⁹.

Satoshi Nakamoto chamou essa sistemática de *proof of work*/prova de trabalho, é dizer o sujeito que colaborasse com a rede investindo recursos exteriores

⁸⁵ É importante mencionar, ainda, que com o decorrer do tempo e com o aumento do número de mineradores na Rede, os problemas matemáticos a serem resolvidos vão se tornando cada vez mais complexos, já que o software do bitcoin, de duas em duas semanas, faz uma calibragem na dificuldade da prova matemática, tomando por base o tempo médio despendido na solução dos problemas apresentados.

⁸⁶ Nesse sentido: "Any computer trying to generate a valid hash must run through repeated calculations to meet the protocol's stringent requirements. Finding a solution to this mathematical puzzle does not require arbitrary computations; it is merely a game of trial and error, which is often referred to as "mining"." FILIPPI, Primavera de; WRIGHT, Aaron. Blockchain and the law: the rule of code. Cambridge, Massachusetts: Harvard University press, 2018, p. 24.

⁸⁷ É enfático Ulrich ao afirmar: "O protocolo, portanto, foi projetado de tal forma que cada minerador contribui com a força de processamento de seu computador visando à sustentação da infraestrutura necessária para manter e autenticar a rede da moeda digital." ULRICH, Fernando. Bitcoin a Moeda na Era Digital. 1ª.ed. São Paulo: Instituto Ludwig Von Mises Brasil, 2014, p. 18.

⁸⁸ Ibid, p. 18.

⁸⁹ A razão pela qual os operadores da Rede são chamados de mineradores é exatamente essa, ao passo em que empregam sua força computacional no sistema, eles são compensados ou melhor recompensados com *bitcoins* recém-criadas.

a ela (força computacional e energia elétrica), ao validar as transações realizadas, seria recompensado por isso⁹⁰.

A engenhosidade dessa construção reside no fato de que ao investir na Rede com elementos externos a ela (custo com energia elétrica e desgaste do computador), os mineradores dão um demonstrativo de confiança, que se potencializa com a concessão de benefícios a eles, já que assim, com seus ganhos garantidos, seria desinteressante criar/validar operações não híidas⁹¹.

Nesse sentido, o *proof of work* é um elemento que assegura o interesse dos operadores da Rede em despendar energia elétrica e força computacional para validação das operações e registro no *blockchain*, consubstanciando-se, ao fim e ao cabo, em mais um mecanismo que assegura a confiança do sistema, já que seus operadores possuem interesse direto em seu adequado funcionamento, possuindo importância fulcral na dispensa do terceiro intermediário e na resolução do Dilema dos Generais Bizantinos.

⁹⁰ Vale referir que não é tão simples atuar como minerador, é necessário ter um computador com elevada capacidade de processamento e, também, despendar uma grande quantidade de energia elétrica nesse processo.

⁹¹ Pertinentes os comentários de De Filippi e Wright sobre o tema: "*Proof of work guessing game is useful not just for ensuring the orderly storage of records in the Bitcoin Blockchain. This consensus algorithm also prevents people from creating fake transactions or otherwise altering the records stored in the Bitcoin Blockchain. Because the header of each block incorporates a hash of the preceding block's header, anyone trying to modify the content stored in a block will inevitably break the chain. Even a small alteration will give rise to a new, unique hash tied to the altered block, and will necessarily trigger a change to the hashes of all subsequent blocks.*" FILIPPI, Primavera de; WRIGHT, Aaron. *Blockchain and the law: the rule of code*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University press, 2018, p. 25.

3 NATUREZA JURÍDICA DAS CRIPTOMOEDAS

Identificar a natureza jurídica de uma determinada figura é definir no que se consubstancia aquilo para o direito. Nesse sentido, a relevância do enquadramento das novas figuras jurídicas que vem surgindo de forma desmesurada com o desenvolvimento tecnológico é muito importante, já que direciona o trato a ser atribuído pelo direito a elas, é dizer: a partir do momento em que se define a natureza jurídica, as regras do jogo passam a ser conhecidas.

Por evidente, no entanto, qualquer tentativa hercúlea de enquadramento de uma nova figura dentro de uma tradicionalmente concebida e que, em efetivo, não lhe comporte, tem de ser alvo de críticas e é o que se tem visto no presente momento com as criptomoedas.

Muitas vezes sem a devida reflexão e imbuída de intuito arrecadatório, a Administração Tributária vem enquadrando as criptomoedas em categorias que não dialogam com as suas principais características, causando perplexidades insuperáveis, que, ao fim e ao cabo, terão de ser resolvidas pelo Poder Judiciário.

3.1 RELEVÂNCIA DA DEFINIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO

As normas tributárias atingem o cerne do direito fundamental à propriedade, razão pela qual, como já discorrido no Capítulo 2, é uma área marcada pela legalidade estrita, com diversas normas, sejam regras ou princípios, cuja função primordial é proteger o contribuinte de abusos perpetrados pelo império estatal.

Nesse sentido, definir a natureza jurídica de um determinado instituto possui uma importância incomensurável para o direito tributário, tendo em vista o fato de que a partir desta definição os contribuintes saberão de forma minimamente precisa as consequências jurídicas daquele dado comportamento, optando até mesmo por realizar ou não certas condutas que vão dar ensejo ao surgimento de uma obrigação tributária.

É importante asseverar que a norma tributária modaliza comportamentos, os sujeitos, por vezes, adotam certas práticas com o intuito de se esquivar da obrigação tributária e, desde que a conduta tomada não se consubstancie em um ilícito, não há que se falar em qualquer problema na adoção desse tipo de prática⁹².

Isto posto, a definição da natureza jurídica dos institutos é relevante no que atine ao próprio planejamento do contribuinte, que poderá, em maior ou menor grau de precisão, saber se incorrerá ou não na realização de um determinado fato gerador, que, por seu turno, vai dar ensejo à consequência jurídica "pagar tributo".

Para o caso em análise, a pertinência da identificação da natureza jurídica se destaca pelo fato de que enquadrar as criptomoedas em uma ou outra categoria gera quadros diametralmente opostos, é dizer situações de intributabilidade e de tributabilidade, o que se passa a discutir.

3.2 CRIPTOMOEDA ENQUANTO MOEDA

Como se verá adiante, embora se trate de posição minoritária, alguns estudiosos, notadamente da área da economia, já se manifestaram no sentido de considerar os criptoativos verdadeiras moedas.

Fernando Ulrich, esposando entendimento da Escola Austríaca de Economia⁹³, em comentário mais especificamente destinado ao *bitcoin*, afirma que as criptomoedas possuem todas as características da melhor moeda, incorporando a escassez do ouro e agregando a divisibilidade e transportabilidade dos substitutos de papel moeda, tornando, ainda, desnecessária a existência dos terceiros fiduciários por meio do complexo sistema que forma a rede *bitcoin*⁹⁴.

⁹² "Quem se comporta de modo a não preencher o tipo legal e por esse meio evita a consequência jurídica "imposto", não age ilegalmente." TIPKE, Klaus. Moral tributária do estado e dos contribuintes; tradução Luiz Dória Furquim. Sergio Antonio Fabris Ed. - Porto Alegre, 2012, p. 100.

⁹³ Tal posicionamento não é exclusivo da Escola Austríaca de Economia, em dissertação de mestrado desenvolvido na FGV, Nicole Fobe apresenta posicionamento no sentido de que as criptomoedas se consubstanciarão em moedas paralelas. FOBE, Nicole Julie. O Bitcoin como moeda paralela - uma visão econômica e a multiplicidade de desdobramentos jurídicos. Dissertação (mestrado). Escola de direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, 2016, 122 f..

⁹⁴ ULRICH, Fernando. Bitcoin a Moeda na Era Digital. 1ª.ed. São Paulo: Instituto Ludwig Von Mises Brasil, 2014, p. 67.

Em suma, para tal corrente doutrinária, o *bitcoin* seria dotado das características da melhor moeda, sendo divisível, portátil e escasso, possuindo, ainda, uma outra relevante característica: ser incorpóreo. Tal elemento teria aptidão de viabilizar a realização de transações por todo o globo e a um custo quase que nulo, livrando-se das amarras do sistema bancário e restaurando o equilíbrio e confiabilidade inerentes do padrão-ouro⁹⁵⁹⁶.

Comparativamente, ao analisar sistemas pautados no ouro, no papel-moeda e no *bitcoin*, Fernando Ulrich chega à conclusão de que o sistema pautado no *bitcoin* seria o mais perfeito, por agregar as melhores características de cada um dos sistemas. O referido autor apresenta o seguinte arquétipo⁹⁷:

Atributos	Ouro	Papel-moeda	Bitcoin
1. Durabilidade	Alta	Baixa	Perfeita
2. Divisibilidade	Média	Alta	Perfeita
3. Maleabilidade	Alta	Alta	Incorpóreo
4. Homogeneidade	Média	Alta	Perfeita
5. Oferta (escassez)	Limitada pela natureza	Ilimitada e controlada politicamente	Limitada matematicamente
6. Dependência de terceiros fiduciários	Alta	Alta	Baixa ou quase nula

Tabela 01⁹⁸

Diante das características apresentadas, a rede *bitcoin* seria o melhor sistema monetário e, conseqüentemente, o *bitcoin* a melhor moeda, isto por se sobressair em absolutamente todas as características quando feita comparação com o ouro e com o papel-moeda, sendo a criptomoeda a um só tempo (i) mais durável, (ii) mais

⁹⁵ Ibid, p. 13.

⁹⁶ "O padrão-ouro foi o sistema monetário utilizado globalmente desde o século XIX até a primeira guerra mundial. Tratava-se de um regime cambial fixo e que se fundamentava na obrigatoriedade de cada país manter parte significativa de seus ativos de reserva internacional em forma de ouro. Essas reservas determinavam as condições do comércio de cada nação. Isso se explica pelo de os fluxos de ouro influírem sobre as balanças de pagamento: se os bens e serviços importados do Exterior se sobrepusessem aos bens e serviços exportados pelo país, a nação precisava exportar ouro para ajustar o deficit. Dessa forma, países superavitários se caracterizavam como importadores de ouro e os deficitários como exportadores de ouro." Disponível em: <<https://www.sunoresearch.com.br/artigos/padrao-ouro/>> Acesso em 21/11/2019 às 20:30.

⁹⁷ Disponível em: ULRICH, Fernando. *Bitcoin a Moeda na Era Digital*. 1ª.ed. São Paulo: Instituto Ludwig Von Mises Brasil, 2014, p. 67.

⁹⁸ Ibid, p. 67.

divisível, (iii) incorpórea, (iv) mais homogênea, (v) com oferta limitada pelo próprio protocolo da rede e (vi) independente de terceiros intermediários para o seu funcionamento.

3.2.1 Conceito de moeda

Embora a construção teórica acima referida seja prestigiosa, ela ignora o fato de que não há apenas um conceito econômico de moeda. Basicamente e no que interessa a este trabalho, pode-se aludir a dois diferentes conceitos: o jurídico e o econômico, só podendo alcunhar determinada figura enquanto moeda quando preenchidos os pressupostos jurídicos e econômicos para tal.

É ampla a doutrina que enuncia o conceito econômico de moeda, no mais das vezes fazendo alusão a uma série de funções e características que, de forma resumida, são as seguintes: (a) servível como (i) meio de troca⁹⁹¹⁰⁰; (ii) reserva de valor; (iii) unidade contábil/ unidade de conta¹⁰¹; e (b) marcada pelo atributo da escassez¹⁰². Moeda, então, simplificada, na acepção econômica se consubstancia em um bem de aceitação generalizada utilizado como meio de troca.

Embora existam posicionamentos divergentes, parece-nos claro que no conceito supra o *bitcoin* realmente pode ser enquadrado como uma moeda e nesse sentido, não se discorda de Fernando Ulrich quando ele conclui que, no sentido econômico, o *bitcoin* se consubstancia em uma verdadeira moeda¹⁰³. No entanto,

⁹⁹ Muito se discute se o *bitcoin* cumpre com essa característica, tendo em vista o fato de que ainda não é amplamente aceito. O entendimento perfilhado nesse trabalho é de que o *bitcoin* apresenta-se como um meio de troca efetivo, sendo a sua aceitação cada vez mais ampla no mercado.

¹⁰⁰ "Na medida em que seja aceita como forma para solver obrigações, a moeda permite avançar da troca (permuta) para a compra e venda. A estrutura desses contratos – *do ut des* – distingue-se exatamente porque uma das prestações é adimplida em moeda." BAROSSO-FILHO, Milton; SZTAJN, Rachel. Natureza jurídica da moeda e desafios da moeda virtual. Revista Jurídica Luso-Brasileira, 2015, p. 260.

¹⁰¹ A volatilidade do *bitcoin* é vista, por parte da doutrina, como um empecilho a sua caracterização enquanto moeda, ainda que considerando apenas o conceito econômico. Discorda-se dessa parcela da doutrina, notadamente em razão do fato de que o valor do *bitcoin* tem se estabilizado, suportando, nos últimos meses, variações ocasionais e que não comprometem o valor do bem de forma significativa.

¹⁰² DORNBUSCH, Rudiger; FISCHER, Stanley; STARTZ, Richard. Macroeconomia. 10ª ed. - São Paulo: McGraw-hill, 2009, p. 365.

¹⁰³ ULRICH, Fernando. Bitcoin a Moeda na Era Digital. 1ª.ed. São Paulo: Instituto Ludwig Von Mises Brasil, 2014, p. 67.

essa é uma análise segmentada da realidade, fazendo-se necessário proceder com uma análise acerca do enquadramento ou não do *bitcoin* no conceito jurídico de moeda. É dizer não se pode ignorar os outros elementos jurídicos necessários para que uma dada figura seja considerada moeda¹⁰⁴.

Desta feita, a Constituição Federal do Brasil é clara ao determinar, em seu art. 21, VII que compete à União emitir moeda. Ainda na Carta Magna, deixando claro que a competência para emissão de moeda se consubstancia em uma atribuição exclusiva da União, de modo que o art. 164 determina que a competência para emitir moeda será exercida exclusivamente pelo Banco Central¹⁰⁵.

Nesse sentido, denotando a exclusividade na utilização da moeda emitida e controlada pelo Estado nas operações em território nacional, o decreto-lei nº 857/69¹⁰⁶ é enfático ao afirmar, em seu art. 1º, que:

Art. 1º - são nulos de pleno direito os contratos, títulos e quaisquer documentos, bem como as obrigações que exequíveis no Brasil, estipulem o pagamento em ouro, em moeda estrangeira, ou, por alguma forma, restrinjam ou recusem, nos seus efeitos, o curso legal do cruzeiro.

No mais, dispondo sobre o Plano Real, a lei nº 9.069/95¹⁰⁷, em seu art. 1º, determina que o Real terá curso legal, de forma que não pode ser recusado enquanto forma de pagamento em quaisquer operações em território nacional. É dizer a moeda (real) é dotada de poder liberatório em relação às obrigações de cunho econômico, o que, evidentemente, não ocorre com as criptomoedas, que nem mesmo precisam ser aceitar como forma de pagamento.

Dessa modo, não é possível atribuir à criptomoeda a natureza de moeda nacional e muito menos de moeda estrangeira, já que (i) ela não é dotada de curso legal e poder liberatório; (ii) não há monopólio de qualquer Estado soberano em sua emissão e controle em sua circulação; (iii) não é adquirida mediante contrato de câmbio; e (iv) não é reconhecida enquanto moeda estrangeira pelo BACEN¹⁰⁸.

¹⁰⁴ SILVA, Luiz Gustavo Doles. A regulação no uso de criptomoedas no Brasil. Dissertação (Mestrado em direito político e econômico) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2017, p. 36.

¹⁰⁵ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988. Diário Oficial da União. Brasília, 1988.

¹⁰⁶ BRASIL. Decreto-Lei nº 857, de 11 de setembro de 1969. Consolida e altera a legislação sobre moeda de pagamento de obrigações exequíveis no Brasil. Diário Oficial da União. Brasília, 1969.

¹⁰⁷ BRASIL. Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995. Dispõe sobre o Plano Real. Diário Oficial da União. Brasília, 1995.

¹⁰⁸ Nesse sentido, afastando as criptomoedas do conceito de moedas estrangeiras: "Dessa forma, à luz das características mencionadas, podemos definir moedas estrangeiras como sendo: (i) moedas emitidas por governos soberanos outros que não o Brasil; (ii) cujo caráter internacional foi assim

Dessa forma, como já se viu, a emissão das criptomoedas se dá por meio da resolução de complexos problemas matemáticos propostos pela rede, sequer inexistindo uma autoridade central responsável por sua emissão, bem como a sua aquisição se dá mediante realização de operação em mercado informal, não existindo quaisquer regulamentações na aquisição desses bens intangíveis.

3.2.2 Moeda eletrônica X Moeda digital/virtual X Criptomoeda

Embora pareçam se tratar da mesma figura, para a adequada compreensão deste trabalho, é imperioso proceder com a distinção entre (i) moeda eletrônica, (ii) moeda digital e (iii) criptomoeda.

De primeiro, cumpre asseverar que o Banco Central do Brasil, por meio do comunicado nº 31.379, veiculado no dia 16/11/2017¹⁰⁹, foi enfático ao afirmar que as moedas digitais/virtuais, tais como as criptomoedas não se confundem com a moeda eletrônica regulada pela lei nº 12.865/13¹¹⁰. Ao passo em que a moeda eletrônica se consubstancia em uma forma de expressão de crédito em real e armazenado em sistema ou dispositivo eletrônico, as moedas digitais/virtuais não possuem seu valor expressado em real ou em qualquer outra moeda estabelecida por governo soberano.

reconhecido pelo BACEN, mediante inclusão em lista específica – arrolamento das moedas estrangeiras existentes – para tal finalidade; e (iii) que são adquiridas, obrigatoriamente, mediante a celebração de contratos de câmbio." GOMES, Daniel de Paiva. Bitcoin: a tributação de investimentos em criptomoedas. Dissertação (mestrado). Escola de direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, 2019, p. 117.

¹⁰⁹<https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/exibenormativo?tipo=Comunicado&numero=31379>> Acesso em 29/10/2019 às 00:41.

¹¹⁰ BRASIL. Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013. Dispõe sobre os arranjos de pagamento e as instituições de pagamento integrantes do Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB). Diário Oficial da União. Brasília, 1995.

¹¹¹ Do próprio comunicado do Banco Central do Brasil, extraí-se a seguinte afirmação: "5. A denominada moeda virtual não se confunde com a definição de moeda eletrônica de que trata a Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, e sua regulamentação por meio de atos normativos editados pelo Banco Central do Brasil, conforme diretrizes do Conselho Monetário Nacional. Nos termos da definição constante nesse arcabouço regulatório consideram-se moeda eletrônica "os recursos em reais armazenados em dispositivo ou sistema eletrônico que permitem ao usuário final efetuar transação de pagamento". Moeda eletrônica, portanto, é um modo de expressão de créditos denominados em reais. Por sua vez, as chamadas moedas virtuais não são referenciadas em reais ou em outras moedas estabelecidas por governos soberanos."

Nesse sentido, trata-se a moeda eletrônica de verdadeira moeda, tanto no sentido econômico como no jurídico, apenas, sendo peculiar por ser armazenada em sistema ou dispositivo eletrônico que facilite o pagamento¹¹². Por seu turno, as moedas virtuais, assim como as criptomoedas não são moedas na acepção técnica adotada neste trabalho, tendo em vista o fato de não serem reguladas por autoridade central e não possuírem curso forçado.

Embora não se tenha antecipado, é importante esclarecer, neste tópico, que, ao fim e ao cabo, criptomoedas e moedas digitais/virtuais possuem uma relação intrínseca, sendo as criptomoedas espécie do gênero moedas digitais. As moedas digitais são o gênero, pois comportam além das moedas digitais criptografadas (criptomoedas), as moedas digitais não-criptografadas.

3.2.3 Sistema de pagamentos brasileiro (SPB)

Fixados os traços distintivos entre a moeda eletrônica e a criptomoeda, é relevante a delimitação do chamado "sistema de pagamentos brasileiro" (SPB) e a possibilidade ou não de se enquadrar as criptomoedas em seu bojo.

O Banco Central do Brasil define o SPB da seguinte forma:

conjunto de entidades, sistemas e procedimentos relacionados com o processamento e a liquidação de operações de transferência de fundos, de operações com moeda estrangeira ou com ativos financeiros e valores mobiliários [...] os arranjos e as instituições de pagamento também integram o SPB¹¹³.

Em suma, o SPB é uma estrutura integrada de procedimentos e operações que permite que os agentes econômicos façam movimentações financeiras entre si, é dizer, ele viabiliza a transferência de recursos no Brasil. Tal sistema é regulamentado pelo Banco Central e diversas instituições o compõem.

¹¹² A lei nº 12.865/13, em seu art. 6º, VI conceitua moeda eletrônica: Art. 6º Para os efeitos das normas aplicáveis aos arranjos e às instituições de pagamento que passam a integrar o Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB), nos termos desta Lei, considera-se: [...]VI - moeda eletrônica - recursos armazenados em dispositivo ou sistema eletrônico que permitem ao usuário final efetuar transação de pagamento.

¹¹³ Disponível em: <<https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/spb>> Acesso em 29/10/2019 às 01:15.

Basicamente¹¹⁴, tal sistema se divide em quatro câmaras de compensação que se responsabilizam pela validação/liquidação das operações¹¹⁵, quais sejam: (i) SELIC¹¹⁶; (ii) CETIP¹¹⁷; (iii) COMPE¹¹⁸; e (iv) Câmara de Ações¹¹⁹.

Vale observar, ainda, que a lei nº 12.865/13 trata de alguns conceitos essenciais à compreensão do SPB, estatuidos, como já aludido, expressamente o conceito de moeda eletrônica e a sua relação com o SPB. Em sentido contrário, no entanto, o Banco Central do Brasil também é enfático ao afirmar que "não regula nem supervisiona operações com moedas virtuais", inexistindo qualquer regulação das criptomoedas no âmbito do Sistema Financeiro Nacional, não sendo, pois, parte do SPB.

3.2.3.1 Arranjos de pagamento e o PL nº 2.303/2015

O projeto de lei nº 2.303/2015, mesmo após quatro anos de sua propositura, continua em trâmite na Câmara dos Deputados. O referido projeto busca enquadrar as criptomoedas e as milhas aéreas no conceito de arranjos de pagamento, fazendo com que essas figuras passassem a ser supervisionadas pelo Banco Central do Brasil, já que passariam a ser integrantes do SPB.

Tal projeto peca, notadamente, pelo fato de tentar dar um trato jurídico equivalente a duas figuras completamente distintas que, em absoluto, não podem e não devem ser tratadas da mesma forma. A solução proposta pelo PL nº 2.303/2015, em que pese possa ser interessante para a regulação das milhas aéreas, é completamente inservível para regular as criptomoedas.

Isto porque a ausência de uma autoridade emissora central por meio da qual o Banco Central pudesse colher as informações das operações, do ponto de vista de

¹¹⁴ Para uma compreensão mais profunda acerca do SPB, sugere-se a leitura do Comunicado nº 32.549 de 13/09/2018 do Banco Central do Brasil, que lista todos os sistemas em funcionamento no âmbito do SPB. Disponível em: <<https://www.bcb.gov.br/estabilidade/financeira/exibenormativo?tipo=Comunicado&numero=32549>> Acesso em 29/10/2019 às 01:20

¹¹⁵ Disponível em: <<https://www.topinvest.com.br/sistema-de-pagamentos-brasileiro-spb/>> Acesso em 29/10/2019 às 01:23

¹¹⁶ Responsável pela liquidação dos títulos do Tesouro Direto.

¹¹⁷ Responsável pela liquidação de títulos privados e títulos públicos (estaduais e municipais).

¹¹⁸ Responsável pela liquidação de cheques, DOC's e TED's.

¹¹⁹ Responsável pela liquidação dos títulos negociados em bolsas de valores.

praticabilidade fiscal, torna completamente inútil a transformação das criptomoedas em um arranjo de pagamento. É isto que se depreende até mesmo da análise da legislação pátria, em que ao se prever a figura dos arranjos de pagamento se prevê, concomitantemente, a figura do instituidor do arranjo de pagamento¹²⁰, que é a pessoa jurídica responsável pelo arranjo.

Desse modo, ante as reflexões apresentadas, não se vislumbra qualquer viabilidade no projeto de lei que está tramitando na Câmara dos Deputados. Eventual conversão em lei do PL nº 2.303/2015 não tende a trazer alterações na realidade prática, já que o Banco Central não teria condições para identificar as operações realizadas. Do mesmo modo, não haveria pessoa jurídica a ser responsabilizada pelo arranjo de pagamento, já que, via de regra, as criptomoedas se consubstanciam em moedas virtuais descentralizadas.

3.2.4 Criptomoedas como "moedas paralelas"?

Como já fora exaustivamente demonstrado, as criptomoedas não se consubstanciam em moedas para fins legais, tendo em vista o fato de que embora se entenda que o conceito econômico de moeda é preenchido pelos criptoativos, o conceito jurídico não o é, sendo necessária a observância dos pressupostos econômicos e jurídicos para reputar dada figura enquanto moeda.

Nesse sentido, muito se questiona se as criptomoedas teriam aptidão para atuar enquanto verdadeiras "moedas paralelas"¹²¹, é dizer atuar concomitantemente às moedas de curso forçado em todo o globo.

Não há dúvidas de que, ao menos em certos espaços territoriais, algumas iniciativas lograram êxito em atuar como uma espécie de "moeda paralela". A título de exemplo, no Estado do Ceará, no Bairro Conjunto Palmeiras, localizado em

¹²⁰ Lei nº 12.865/13 - Art. 6º Para os efeitos das normas aplicáveis aos arranjos e às instituições de pagamento que passam a integrar o Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB), nos termos desta Lei, considera-se: I - arranjo de pagamento - conjunto de regras e procedimentos que disciplina a prestação de determinado serviço de pagamento ao público aceito por mais de um recebedor, mediante acesso direto pelos usuários finais, pagadores e recebedores; II - instituidor de arranjo de pagamento - pessoa jurídica responsável pelo arranjo de pagamento e, quando for o caso, pelo uso da marca associada ao arranjo de pagamento;

¹²¹ Opta-se por grafar o termo entre parênteses em razão do fato de que, como já explicitado, as criptomoedas não se consubstanciam em verdadeiras moedas. Nesse sentido, ao aludir às "moedas paralelas" o autor faz alusão exclusivamente ao conceito econômico de moeda.

Fortaleza, a economia pautada em "moedas sociais" existe desde 1998 e, atualmente, movimentou cifras milionárias¹²².

Essa foi a primeira experiência brasileira com "moedas sociais" e a Palma ("moeda" desenvolvida no Conjunto Palmeiras) conta hoje com mais de 7.500 usuários cadastrados no Estado do Ceará¹²³.

Essas "moedas sociais" têm o condão de facilitar a realização de operações, notadamente, para as populações de baixa renda e locais periféricos, tendo em vista o desinteresse das instituições bancárias tradicionais em prestar seus serviços para a população mais marginalizada.

O que se quer dizer é que essas experiências viabilizam o acesso da população de baixa renda a serviços financeiros essenciais, tais como transferências eletrônicas, compras sem a necessidade de papel-moeda, pagamento de boletos, etc.

Tais meios de pagamento emergem como verdadeiras respostas ao sistema financeiro bancário, que não viabiliza o acesso dos marginalizados aos seus serviços¹²⁴.

Mutatis mutandis, os comentários feitos com relação às "moedas sociais" se aplicam integralmente às criptomoedas, possuindo essas últimas, no entanto, características peculiares que proporcionam um alcance ainda maior das aludidas potencialidades, já que dispensam a necessidade de um terceiro intermediário, sendo um sistema dinâmico cuja confiança se pauta nos próprios elementos que dão funcionalidade à rede (ver Capítulo 2), e proporcionam a realização de operações por todo o globo sem qualquer dificuldade.

As criptomoedas, então, seriam dotadas de aptidão para atuar substituindo a moeda de curso legal nos locais em que o acesso a ela e aos serviços bancários fosse complicado. Contudo, não há qualquer impeditivo para que elas também

¹²² Disponível em: <<https://diariodonordeste.verdesmares.com.br/editorias/negocios/moedas-sociais-giram-milhoes-no-ceara-e-aderem-a-versao-digital-1.1937398>> Acesso em 29/10/2019 às 2:00.

¹²³ Ibidem.

¹²⁴ "Sabe-se que a falta de moeda de curso forçado em certas áreas ou comunidades leva à criação de instrumentos que sirvam como bem intermediário de troca. Para essas populações, são ou equivalem à moeda. Ou seja, a criação de moeda, monopólio do Estado, autoridade monetária, só incide sobre a de curso forçado, que não pode ser recusada, mas não elimina o exercício da autonomia privada na criação de instrumentos que perfaçam a função de bem intermediário de troca." BAROSSO-FILHO, Milton; SZTAJN, Rachel. Natureza jurídica da moeda e desafios da moeda virtual. Revista Jurídica Luso-Brasileira, 2015, p. 262.

atuem em locais nos quais a circulação da moeda oficial não encontre maiores embaraços, consubstanciando-se, nessa situação, em verdadeiras "moedas paralelas", já que utilizadas como bem intermediário de troca/meio de pagamento no mesmo espaço físico que a moeda de curso legal.

Em trabalho de dissertação de mestrado, Nicole Fobe define "moeda paralela":

[...] a definição de moeda paralela pode ser feita com base em dois aspectos: em primeiro lugar, as moedas paralelas circulam concomitantemente à moeda oficial de um país, concorrendo, portanto, no mesmo espaço físico e com os mesmos usuários do meio de pagamento oficial. Em segundo lugar, as moedas paralelas não possuem o reconhecimento jurídico dispensado à moeda oficial e carecem, portanto, das características atribuídas pelo Direito (curso forçado e poder liberatório)¹²⁵

Diante da definição apresentada, se perfaz claro que as "moedas paralelas" não são moedas propriamente ditas, já que não contemplam os pressupostos jurídicos para tal. Da mesma forma, é perceptível que se consubstanciam em um bem intermediário de troca que circula concomitantemente à moeda legal/oficial de um dado país.

Desse modo, é possível, sim, aludir às criptomoedas como "moedas paralelas", desde que, evidentemente, observadas as ressalvas à nomenclatura, entendendo-se "moeda" em seu conceito estritamente econômico. É em razão disso que, valendo-se de nomenclatura mais exata entendemos ser "meio de pagamento paralelo" ou "bens intermediários de troca paralelos", termos mais adequados do que "moeda paralela" para designar as criptomoedas.

3.3 CRIPTOMOEDA ENQUANTO ATIVO FINANCEIRO

Como já antecipado, inexistente no Brasil qualquer regulamentação legislativa específica sobre criptomoedas. Há um vácuo na regulamentação dessas figuras. Contudo, a ausência de manifestação específica do poder legiferante não inviabiliza a classificação dessas figuras, que, em maior ou menor medida, podem se subsumir às figuras clássicas e já regulamentadas no ordenamento pátrio.

¹²⁵ FOBE, Nicole Julie. O Bitcoin como moeda paralela - uma visão econômica e a multiplicidade de desdobramentos jurídicos. Dissertação (mestrado). Escola de direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, 2016, p. 164.

No Brasil e em alguns outros países do globo, tal qual o Canadá¹²⁶, é perceptível a existência de um movimento que busca equiparar as criptomoedas aos ativos financeiros¹²⁷. Para se compreender as razões dos que perfilham este entendimento, faz-se pujante, antes de qualquer outra coisa, conceituar ativo financeiro.

De forma resumida, ativo financeiro se consubstancia em um ativo não físico que deriva de uma reivindicação contratual, apresentando, via de regra, uma liquidez superior ao de outros ativos tangíveis. Um dos elementos que caracterizam o ativo financeiro é a sua garantia de valor, é dizer a existência de um lastro no mundo real reconhecido por todos¹²⁸.

Maria Helena Diniz, ao conceituar ativo financeiro, preceitua o seguinte: "[...] título emitido por instituições e empresas para manter a riqueza de quem o possui, sendo ainda um passivo para quem fez a emissão."¹²⁹

No caso das criptomoedas, além de inexistir a garantia de valor (lastro) no mundo real, observa-se que não há necessidade de assinatura de qualquer documento entre as partes, mas depende tão somente do funcionamento do sistema que as geram¹³⁰.

Desse modo, enquadrar as criptomoedas no conceito de ativo financeiro parece ser uma equiparação indevida, já que os elementos indissociáveis dos ativos financeiros não são exteriorizados nessa figura. O valor das criptomoedas não deriva de qualquer documento assinado entre o emissor e o beneficiário, mas tão somente do valor que os próprios operadores do mercado atribuem a ela, confiando na segurança da rede.

Nesse sentido, as criptomoedas não se coadunam com o conceito de ativo financeiro, não podendo ser tratado, então, de forma equânime a essa figura.

¹²⁶ HOUSE OF COMMONS OF CANADA. Bill C-31, de 11.02.2014. Na Act to implement certain provisions of the budget tabled in Parliament on February 11, 2014 and other measures. Disponível em: <<https://www.parl.ca/DocumentViewer/en/41-2/bill/C-31/first-reading>>. Acesso em 11/11/2019 às 00:30.

¹²⁷ ZECHMAN, Gregory Nascimento. PORTO, Pedro Augusto Cruz. O surgimento do bitcoin e sua análise à luz da legislação brasileira enquanto ativo financeiro. Revista Tuiuti: Ciência e Cultura, dossiê FACJUR, n. 57, c. 5. Curitiba – 2018, p. 134-154.

¹²⁸ REIS, Tiago. O que é lastro e como ele funciona para garantir o valor de um ativo. Disponível em: <<https://www.sunoresearch.com.br/artigos/lastro/>> Acesso em 11/11/2017 às 01:03.

¹²⁹ DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico. São Paulo, Saraiva: 2007. p. 344.

¹³⁰ SILVA, Luiz Gustavo Doles. A regulação no uso de criptomoedas no Brasil. Dissertação (Mestrado em direito político e econômico) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2017, p. 52.

3.3.1 Posicionamento da Receita Federal do Brasil

Muito embora não se entenda como possível o enquadramento supra, o posicionamento da Receita Federal do Brasil era o de que as criptomoedas são equiparáveis aos ativos financeiros¹³¹, ao menos até o advento da Instrução Normativa nº 1.888/2019, que, em regime de aparência, alargou a abrangência dada à figura.

Ao invés de apenas equiparar as criptomoedas aos ativos financeiros, a referida instrução normativa trouxe uma definição extremamente genérica, como se depreende do art. 5º, I¹³², definindo criptoativo enquanto uma representação digital de valor, que pode ser utilizado como forma de investimento ou enquanto instrumento de transferência de valores e acesso a serviços¹³³.

O que se vislumbra, então, é que atento ao aumento de utilização dessas figuras surgidas com a revolução 4.0, a RFB buscou entrelaçar ao conceito de criptoativo não apenas as criptomoedas de protocolo descentralizado, como o *bitcoin*, mas todas aquelas operações ou investimentos que envolvam a criptografia, como, por exemplo, as operações que se valham de *utility tokens*¹³⁴.

3.3.2 Posicionamento da Comissão de Valores Mobiliários

¹³¹ BRASIL, Secretaria da Receita Federal do; IMPOSTO SOBRE A RENDA: PERGUNTAS 2016. Este livro contém respostas elaboradas pela coordenação-geral de tributação a perguntas formuladas por contribuintes e servidores da RFB. Pergunta nº 447. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/interface/cidadao/irpf/2016/perguntao/irpf2016perguntao.pdf>> Acesso em 11/11/2019 às 00:02.

¹³² BRASIL, Receita Federal do. Instrução Normativa nº 1.888/2019, de 03 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://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=100592>> Acesso em 11/11 às 00:12.

¹³³ Art. 5º, I: "criptoativo: 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; e"

¹³⁴ Os *utility tokens* são moedas fictícias utilizadas em determinadas plataformas para adquirir benefício dentro da plataforma. Com a popularização dos jogos virtuais, as operações envolvendo esse tipo de "moeda" já são de cifras milionárias e, ao que parece, a RFB vai regulamentar e acompanhar de forma mais próxima esse tipo de operação.

Por seu turno, a CVM não define o que seriam criptomoedas, o que se verifica, apenas, é uma delimitação negativa, afirmando que não se tratam de valores mobiliários, não estando, pois, no arcabouço regulatório desta autarquia.

Nesse sentido, observa-se que os valores mobiliários são espécies do gênero ativos financeiros. No Brasil, o órgão responsável pela regulamentação e fiscalização dos valores mobiliários é a CVM, que já se posicionou, por meio do Ofício Circular CVM/SIN nº 01/2018¹³⁵, acerca das criptomoedas, afirmando que estas não se consubstanciam em valores mobiliários e que, portanto, não são reguladas pela CVM.

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça, em recente precedente¹³⁶, fixou entendimento no sentido de que as criptomoedas não são valores mobiliários e, também, não são moedas.

O posicionamento referido, no entanto, encontra resistência em parte da doutrina pátria e, também, na regulamentação adotada por outros países (ver tópico 3.5), que vislumbram o preenchimento dos requisitos necessários para enquadrar as criptomoedas enquanto valores mobiliários.

O conceito de valor mobiliário é relevante para o mercado, tendo em vista o fato de que se determinado título/figura for considerado um valor mobiliário, ele se sujeita às regras e à fiscalização da CVM.

A legislação pátria é enfática ao conceituar valor mobiliário. A lei nº 6.385/76, em seu art. 2º¹³⁷, elenca um rol de valores mobiliários sujeitos à regulamentação da CVM, enunciando, ainda, no inciso IX deste mesmo artigo, um conceito mais aberto,

¹³⁵ "Assim e baseado em dita indefinição, a interpretação desta área técnica é a de que as criptomoedas não podem ser qualificadas como ativos financeiros, para os efeitos do disposto no artigo 2º, V, da Instrução CVM nº 555/14, e por essa razão, sua aquisição direta pelos fundos de investimento ali regulados não é permitida." Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/oficios-circulares/sin/oc-sin-0118.html>>; Acesso em 30/10/2019 às 01:10

¹³⁶ STJ - CC 161.123/SP, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2018, DJe 05/12/2018.

¹³⁷ BRASIL. Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cri a Comissão de Valores Mobiliários. Diário Oficial da União. Brasília, 1976.

dotado de aptidão para abarcar todas as modalidades de captação pública de recursos¹³⁸.

Assim, entende-se valores mobiliários não só como as hipóteses listadas entre os incisos I e VIII do art. 2º da Lei nº 6.385/77, mas, também, como todos os títulos ou contratos de investimento coletivo, ofertados publicamente e que gerem direito de participação, advindo os rendimentos do esforço de terceiros ou do empreendedor¹³⁹.

Sendo assim, as criptomoedas não se subsumem ao conceito de valores mobiliários, tendo em vista o fato de que não se prestam a captar recursos para investimento e não possuem um lastro no mundo real, tal qual uma companhia que emite as ações, por exemplo.

Não é possível, então, enquadrar as criptomoedas no conceito de valores mobiliários. Vale ressaltar, no entanto, que existem doutrinadores que discordam dessa conclusão, entendendo ser necessário o escrutínio das criptomoedas à CVM¹⁴⁰.

3.4 CRIPTOMOEDA ENQUANTO BEM JURÍDICO

Pelo critério lógico do terceiro excluído¹⁴¹, pode-se aludir à existência de pessoas e de bens. Ao passo em que as pessoas são titulares de direitos (sujeitos de direito)¹⁴², os bens são objetos de direito¹⁴³.

¹³⁸ Lei nº 6.385/77 - Art. 2º, IX - quando ofertados publicamente, quaisquer outros títulos ou contratos de investimento coletivo, que gerem direito de participação, de parceria ou de remuneração, inclusive resultante de prestação de serviços, cujos rendimentos advêm do esforço do empreendedor ou de terceiros.

¹³⁹ TOMAZETTE, Marlon. Curso de Direito Empresarial volume 1 – Teoria Geral e Direito Societário. 8ª. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 431.

¹⁴⁰ ZECHMAN, Gregory Nascimento. PORTO, Pedro Augusto Cruz. O surgimento do bitcoin e sua análise à luz da legislação brasileira enquanto ativo financeiro. Revista Tuiuti: Ciência e Cultura, dossiê FACJUR, n. 57, c. 5. Curitiba – 2018, p. 151.

¹⁴¹ A lógica contempla alguns princípios basilares que fornecem coerência ao pensamento e ao discurso. Um dos princípios que derivam da ciência lógica é o do terceiro excluído. Segundo este critério, uma proposição ou é verdadeira ou é falsa, não existindo uma terceira possibilidade ou um meio termo, é dizer de duas proposições contraditórias uma necessariamente deve ser verdadeira e a outra falsa. No caso analisado, as criptomoedas não são sujeitos de direito, logo se consubstanciam em objetos de direito, subsumindo-se ao conceito de bem.

¹⁴² "Personalidade jurídica, portanto, para a Teoria Geral do Direito Civil, é a aptidão genérica para titularizar direitos e contrair obrigações, ou, em outras palavras, é o atributo para ser sujeito de

Evidentemente, as criptomoedas não são sujeitos de direitos, não possuindo aptidão para contrair obrigações ou titularizar direitos. Nesse sentido, consubstanciam-se em um bem, sendo, portanto, objeto de direitos¹⁴⁴, de modo que ainda que não seja possível determinar a espécie de bem que as criptomoedas são, a sua natureza jurídica/gênero é de bem.

3.4.1 Conceito de bem jurídico

A doutrina civilista pátria não é pariforme ao conceituar bem¹⁴⁵, no entanto não é objeto deste trabalho proceder com uma digressão doutrinária sobre o conceito de bem, sendo suficiente a mera exposição daquele tomado para fins de sua elaboração.

Bem se consubstancia em tudo aquilo que é susceptível de uma valoração jurídica. É dizer, bens jurídicos são aqueles bens que podem servir como objeto de relações jurídicas, consubstanciando-se, pois, nas utilidades materiais ou imateriais que podem ser objeto de direitos subjetivos¹⁴⁶.

É importante asseverar, ainda, que embora o código civil tenha tratado na parte geral apenas dos bens dotados de natureza corpórea, não há que se falar que

direito." GAGLIANO, Pablo Stolze. FILHO, Rodolfo Pamplona. Novo curso de direito civil, volume I, Parte Geral, 17ª ed., São Paulo: Saraiva, 2015, p. 128.

¹⁴³ "Nessa linha de raciocínio, é correto dizer que o bem jurídico, material ou imaterial, economicamente apreciável ou não, é objeto de direitos subjetivos [...] Quer dizer, a todo direito subjetivo (faculdade de agir do sujeito) deverá corresponder um determinado bem jurídico." Ibid, p. 306.

¹⁴⁴ "Averba-se, desse modo, que, de regra, todo direito subjetivo traz em seu objeto um bem jurídico. Explicitando, detalhadamente. A partir da ideia, já vista alhures, de que as relações jurídicas são formadas por três elementos (sujeitos, objeto e vínculo), é de se notar que o seu objeto é um bem sobre o qual recairá o direito subjetivo do sujeito ativo, permitindo-lhe exigir do sujeito passivo o comportamento esperado. Ser objeto da relação jurídica significa sofrer a dominação do sujeito nos termos e limites dos poderes concedidos pela relação jurídica" FARIAS, Cristiano Chaves de. ROSENVALD, Nelson. Curso de Direito Civil: parte geral e LINDB - Volume 1. 13ª ed., São Paulo: Atlas, 2015. p. 417.

¹⁴⁵ A doutrina pátria não é uniforme ao considerar bem enquanto gênero e coisa enquanto espécie. Ao passo em que Orlando Gomes entende que coisa é espécie do gênero bem (GOMES, Orlando. Introdução ao Direito Civil, 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 199), Maria Helena Diniz, em sentido diametralmente oposto, concebe bem enquanto espécie de coisa (DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil brasileiro, v. 1, Teoria Geral do Direito Civil, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 187).

¹⁴⁶ FARIAS, Cristiano Chaves de. ROSENVALD, Nelson. Curso de Direito Civil: parte geral e LINDB - Volume 1. 13ª ed., São Paulo: Atlas, 2015. p. 417.

os bens incorpóreos/intangíveis, não se consubstanciam em bens¹⁴⁷¹⁴⁸. Nesse sentido, importante observar que as criptomoedas se consubstanciam em bens intangíveis, é dizer não dotados de existência física, frutos do processo de abstração e que, portanto, não podem ser tocados pelos seres humanos.

Vale ressaltar, inclusive, que os bens jurídicos susceptíveis de servirem enquanto objetos de direitos subjetivos em relações jurídicas tem sofrido alterações com a revolução tecnológica e científica 4.0 e o conseqüente surgimento de novas figuras, de modo que programas computacionais e até mesmo redes descentralizadas pautadas no *blockchain*, como o *bitcoin* e o *Etherum*, vem dando nova feição aos bens que podem ser compreendidos enquanto objetos de relações jurídicas¹⁴⁹.

Os inventos da modernidade estão sendo incorporados em velocidade exponencial ao comportamento da sociedade. A utilização de criptomoedas, por exemplo, tem atingido níveis recordes ano após ano. Nesse sentido, fechar as portas do direito para essas figuras é ignorar uma realidade que cedo ou tarde precisará ser tutelada, não se consubstanciando a ausência de regulamentação em óbice para uma análise jurídica dessas figuras, notadamente na seara privatista.

Desta feita, ante os argumentos deduzidos, parece-nos suficientemente claro que as criptomoedas se consubstanciam em um bem intangível de espécie indeterminada, é dizer a natureza jurídica das criptomoedas é de bem, apenas não sendo possível determinar a qual espécie de bem as criptomoedas pertencem, tal dificuldade decorre das especificidade desse bem, que se trata de uma espécie *sui generis*, ainda sem regulamentação específica.

¹⁴⁷ Flávio Tartuce conceitua bem incorpóreo do seguinte modo: "[...] Bens incorpóreos, imateriais ou intangíveis - são aqueles com existência abstrata e que não podem ser tocados pela pessoa humana. A ilustrar, podem ser citados como sendo bens incorpóreos os direitos de autor, a propriedade industrial, o fundo empresarial, a hipoteca, o penhor, a anticrese, entre outros. Essa intangibilidade não pode ser confundida com a materialidade do título que serve de suporte para a demonstração desses direitos." (Lei de Introdução e parte geral, 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015, p. 283)

¹⁴⁸ "Mas, como se disse, estes não se resumem aos de natureza corpórea tratados na Parte Geral e objeto de estudo a partir deste capítulo. Em outras palavras, os bens constituem objeto do direito, não o objeto do direito" (NADER, Paulo. Curso de direito civil, parte geral – vol. 1, 10.ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 348).

¹⁴⁹ FARIAS, Cristiano Chaves de. ROSENVALD, Nelson. Curso de Direito Civil: parte geral e LINDB - Volume 1. 13ª ed., São Paulo: Atlas, 2015. p. 418.

3.4.1.1 Bem vs Mercadoria

Embora toda mercadoria se consubstancie em um bem, nem todo bem é mercadoria. Em outras palavras, mercadoria¹⁵⁰ é uma espécie do gênero "bem". A identificação da criptomoeda enquanto uma mercadoria ou não é de grande relevância, tendo em vista o fato de que em se equiparando às mercadorias, havendo habitualidade nas operações de circulação de criptomoedas, por exemplo, o ICMS incidirá.

Nesse sentido, tendo sido o signo mercadoria utilizado na repartição da competência tributária impositiva, faz-se relevante identificar o conceito constitucional atribuído à figura. Em uma primeira análise, não há norma constitucional expressa que conceitue mercadoria, razão pela qual o conceito utilizado pelo constituinte advém do direito privado¹⁵¹.

Nesse sentido, acerca do conceito constitucional de mercadoria, Hugo de Brito esclarece:

Mercadorias são coisas móveis. São coisas porque bens corpóreos, que valem por si, e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas móveis porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadoria¹⁵².

O que se constata, então, é que o conceito constitucional de mercadoria, é dizer o conceito utilizado na repartição da competência tributária impositiva, pressupõe a existência corpórea do bem¹⁵³, consubstanciando-se as mercadorias, pois, em bens móveis tangíveis destinados ao comércio habitual.

¹⁵⁰ "Mercadorias são coisas móveis adquiridas ou produzidas pelo contribuinte com a finalidade de comercialização. São, portanto, bens objetos da mercancia, exercida pelo contribuinte com habitualidade, como atividade empresarial." SOUZA, Fátima Bernardes de. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS) in: Tratado de Direito Tributário, volume 1 - Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra da Silva Martins (coordenadores) - São Paulo: Saraiva, 2011.

¹⁵¹ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Mutação do Conceito Constitucional de Mercadoria. Tese de doutorado apresentada para obtenção de grau de Doutora em Direito pelo Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2014, p. 161.

¹⁵² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 34  ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 377.

¹⁵³ Tal concepção é extremamente difundida na doutrina pátria. Nesse sentido: CARRAZA, Roque Antonio. ICMS, 16  ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 48; MELO, José Eduardo Soares de. ICMS - teoria e prática. 10  ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 16.

Desse modo, tendo sido utilizados conceitos para repartição da competência tributária impositiva, conforme já delineado, é necessário observar que eles enunciam as características necessárias e suficientes para observância da figura. Voltando-se à análise do objeto deste trabalho, mercadoria se consubstancia em bem móvel corpóreo destinado ao comércio/à mercancia, o que, em absoluto, afasta das criptomoedas o conceito de mercadoria (ver tópico 3.4.1.2), já que aquelas se consubstanciam em bens intangíveis, não sendo dotadas de existência corpórea.

O que se questiona, no entanto, é a possibilidade de esse conceito constitucional de mercadoria ter sido superado¹⁵⁴, é dizer de ter havido uma mutação no conceito constitucional de mercadoria, isto porque o STF considerou o software de prateleira (bem incorpóreo), é dizer aqueles que não são feitos por encomenda, enquanto mercadorias¹⁵⁵, superando o conceito constitucional utilizado na repartição de competência impositiva pelo Constituinte.

Em que pese a relevância do precedente aludido, este autor não concorda com as conclusões atingidas pelo STF, isto pelo fato de que a decisão referenciada parece confundir o alicerce do *software* no mundo real, plataforma por meio da qual ele é instalado, como um *CD-Rom* ou um *pen-drive*, por exemplo, com o conjunto dos comandos escritos em linguagem computacional, o que, em efetivo, se consubstanciaria no bem a ser tributado.

Ademais, ao se valer de conceitos em detrimento de tipos para repartir a competência tributária impositiva, o Constituinte deu um claro recado de que seu objetivo era o de fornecer segurança jurídica aos operadores do direito, notadamente aos contribuintes, que têm o cerne de seu direito de propriedade

¹⁵⁴ Daniel Paiva, aceitando a superação do conceito constitucional de mercadoria, enuncia entendimento de que, ainda assim, as criptomoedas não poderia ser reputadas enquanto mercadorias, já que falta a elas o elemento de mercancia, veja-se: " Dessa forma, seria ilógico tributar a aquisição das criptomoedas como se bens consumíveis fossem. Em síntese, ainda que sejam bens intangíveis, as criptomoedas não são mercadorias, tendo em vista que lhes falta a destinação ao consumo (caráter mercantil) para que tais ativos possam ser tributados pelo ICMS. Em outras palavras, por serem bens inconsumíveis, as moedas virtuais nunca serão propriamente destinadas ao consumo, no sentido de exaurimento de suas propriedades físicas, químicas ou mesmo tecnológicas (obsolescência etc.), daí porque não se amoldam ao conceito de mercadoria." GOMES, Daniel de Paiva. Bitcoin: a tributação de investimentos em criptomoedas. Dissertação (mestrado). Escola de direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, 2019, p. 85.

¹⁵⁵ TRIBUNAL. Supremo Federal. RE nº 176.626-SP: "[...] dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo — como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) — os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio."

atingido pela tributação, enunciando, pois, os elementos necessários e suficientes para a configuração da materialidade a ser atingida pelo tributo.

Nessa seara, cumpre observar que os conceitos, diferentemente dos tipos, como bem assevera Misabel Derzi¹⁵⁶, não comportam evolução e/ou mutação, sendo estas as razões pelas quais se defende, aqui, uma concepção de mercadoria que salvguarde a materialidade objetivada pelo Constituinte, ou seja a de bens móveis tangíveis destinados ao comércio habitual.

3.4.1.2 Criptomoeda enquanto Software (Lei nº 9.610/98)

Uma das figuras que ganhou maior relevo com a economia digital foi o *software*, razão pela qual os esforços direcionados a adequada compreensão desta figura não tem sido poucos, vislumbrando-se, inclusive, tentativas hercúleas de enquadramento do software no conceito de mercadoria, como referido no tópico anterior.

Nesse sentido, antes mesmo de proceder com o cotejo das criptomoedas com essa figura, importa conceituar *software*. Basicamente, de acordo com especialistas da área, *software* consiste em um conjunto de comandos/prescrições escritos em linguagem de programação¹⁵⁷ para serem interpretados por um computador e, conseqüentemente, executar tarefas específicas.

Embora fosse possível dissertar por laudas acerca dessa definição e conceituar, ainda, as inúmeras espécies de *softwares* existentes, não é objeto deste trabalho analisar a fundo o que seria um *software*, sendo mais do que suficiente o conceito acima enunciado.

Nesse sentido, partindo da ideia de que *software* se consubstancia em um conjunto de comandos prescritivos escritos em linguagem de programação, não parece ser acertada posição no sentido de considerar as criptomoedas enquanto *softwares*, isto porque as criptomoedas são meros elementos descritivos no bojo de

¹⁵⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário, direito penal e tipo. São PAULO: Revista dos Tribunais, 1988.

¹⁵⁷ Disponível em: <<https://www.portaleducacao.com.br/conteudo/artigos/informatica/o-que-sao-softwares/66459>> Acesso em 12/11/2019 às 21:59.

cada um dos blocos da cadeia *blockchain*, de modo que embora o seu fundamento de validade seja o *software* em que opera¹⁵⁸, por si só, não é um *software*.

O que se quer dizer é que o *software* é uma sequência de instruções a serem seguidas/executadas de acordo com certos padrões específicos, ao passo em que as criptomoedas são simples produtos/informações derivados da operação do *software* de acordo com os padrões delineados.

Dessa forma, as criptomoedas não são publicadas sob uma licença ou sequer podem ser licenciadas para uso, o que se verifica é uma efetiva relação de propriedade entre sujeito e bem intangível, titularizando o primeiro direitos para com o segundo, tal qual o de dispor da criptomoeda.

No mais, ainda é relevante observar que, diferentemente do que ocorre com o *software*, inexistem para as criptomoedas quaisquer relações de direito autoral voltadas para algum sujeito, isto pelo fato de que não há processo humano criativo na "produção" de criptomoedas.

Desta feita, o entendimento perfilhado nesse trabalho é o de que as criptomoedas não se consubstanciam em *software*. A concepção adotada, reiterese, é a de que as criptomoedas são bens intangíveis de espécie indeterminada, razão pela qual não há que se falar em fornecer o trato jurídico dado aos *softwares* às criptomoedas.

3.4.1.3 Criptomoeda enquanto Commodity?

No esforço empreendido na classificação das criptomoedas, há quem aluda que estas se consubstanciariam em *commodities*¹⁵⁹, espécie do gênero bem. No entanto, antes mesmo de mostrar que tal compatibilização é indevida, faz-se pujante conceituar *commodities*.

¹⁵⁸ Tendo em vista o fato de que determina uma sequência lógica de comandos a serem seguidos, devidamente descritos em linguagem computacional, a *blockchain* e a rede *bitcoin* parecem se amoldar de forma minimamente razoável ao conceito de *software*.

¹⁵⁹ Nesse sentido: "[...] o conceito de commodity abrange a integralidade das características da Criptomoeda, perfeitamente encaixando-lhe no ordenamento jurídico brasileiro [...] Assim, o conceito de commodity é aquele que mais se aproxima da Criptomoeda quando levamos em conta o arcabouço jurídico nacional." SILVA, Luiz Gustavo Doles. A regulação no uso de criptomoedas no Brasil. Dissertação (Mestrado em direito político e econômico) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2017, p. 44-45.

Commodity se consubstancia em um bem utilizado no comércio ou em operações de permuta, abrangendo exclusivamente bens tangíveis, tais quais mercadorias e produtos¹⁶⁰.

Aprofundando a definição trazida por Nelson Eizirik, *commodity*¹⁶¹ é uma palavra de origem inglesa e que é utilizada para descrever produtos utilizados no comércio que passam por pouca ou nenhuma alteração industrial e são negociados em bolsas de valores, apresentando poucas diferenças entre si, quando se fala de uma mesma *commodity*, evidentemente¹⁶². É dizer a *commodity* tem um padrão, uma uniformidade e como exemplo de *commodity*¹⁶³, pode-se citar a soja, inexistindo diferenças substanciais entre a soja produzida no Brasil e a produzida nos Estados Unidos.

Muito tem se referido às criptomoedas, notadamente ao *bitcoin*, como o ouro digital¹⁶⁴, equiparando-o a uma *commodity*. Contudo, não assiste razão a tal equiparação, tendo em vista que um dos atributos das *commodities* é se tratar de bem corpóreo¹⁶⁵, o que, evidentemente não ocorre com as criptomoedas, que são bens intangíveis, portanto não dotados de existência física.

Deve-se observar, ainda, que a variação e incerteza no preço futuro das *commodities* possui aptidão para influenciar negativamente na atividade econômica¹⁶⁶. Tal circunstância, assim como a existência corpórea, não é observada no âmbito das criptomoedas, tratando-se de um mercado extremamente

¹⁶⁰ EIZIRICK, Nelson et al. Mercado de capitais: regime jurídico. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 237.

¹⁶¹ Disponível em: <<https://www.tororadar.com.br/blog/commodities-o-que-e-significado>> Acesso em 12/11/2019 às 21:54.

¹⁶² É em razão disso que o preço da *commodity* é determinado pelo mercado mundial com base na oferta e na demanda, não sendo muito relevante quem produz aquela *commodity*.

¹⁶³ Muitas vezes *commodity* é utilizado como sinônimo de matéria-prima, muito em função de, via de regra, serem utilizadas como matéria-prima para elaboração de outros produtos.

¹⁶⁴ Segundo Jon Matonis: "Bitcoin é o ouro digital, mas em vez de depender de propriedades químicas, ele depende de propriedades matemáticas." Disponível em: <<https://mises.org.br/ArticlePrint.aspx?id=1585>> Acesso em 12/11/2019 às 22:07.

¹⁶⁵ "Na esteira de todas as definições acima expostas, podemos sumarizar o conceito *commodity* como referente a bens corpóreos: mercadorias com valor econômico intrínseco, fungíveis: em decorrência de sua identificação padronizada, por gênero e espécie e cuja precificação é variável, de acordo com os anseios do mercado e as perspectivas de demanda futura." TESTA, Guilherme Sartori. A natureza jurídica das reduções certificadas de emissão do Protocolo de Quioto. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI98169,101048-A+natureza+juridica+das+reducoes+certificadas+de+emissao+do+protocolo>> Acesso em 12/11/2019 às 23:30.

¹⁶⁶ FORTUNA, Eduardo. Mercado financeiro: Produtos e Serviços. 15ª ed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002.

especulativo com variações de valor imensas em curtos lapsos temporais. A título meramente exemplificativo, nos últimos cinco anos, o *bitcoin* teve uma variação positiva de valor de mais de 2.000%¹⁶⁷, chegando a suportar variações diárias na casa dos 20%.

Nesse sentido, não parece ser adequado atribuir às criptomoedas a natureza de *commodities*, já que características elementares destas não são vislumbradas naquelas.

Reitera-se, então, posicionamento já exarado no sentido de que a classificação já conhecida e que melhor abarca a peculiar natureza das criptomoedas é a de bens intangíveis ainda não regulamentados.

Vale asseverar, contudo, que o conceito de bens intangíveis/incorpóreos é extremamente amplo e, por isso, é necessário que se proceda com uma regulamentação mais específica sobre a matéria, somente assim sendo possível refletir acerca das inúmeras peculiaridades que cercam as criptomoedas.

3.5 NATUREZA JURÍDICA DAS CRIPTOMOEDAS NA LEGISLAÇÃO ESTRANGEIRA

As peculiaridades que marcam as criptomoedas são tantas, que têm se observado posturas diametralmente opostas por parte dos países do globo no movimento de regulamentação dessa figura. Ao passo em que alguns países vem proibindo a utilização das criptomoedas, outros as tem tratado enquanto meio de pagamento ou até mesmo valor mobiliário.

A ausência de uniformidade nesse tratamento reafirma a posição apresentada no tópico anterior, qual seja a de que ainda não é possível definir a natureza jurídica específica das criptomoedas. Por certo, que o gênero dessa figura é o de bem, contudo, em razão de todas as peculiaridades que cercam as criptomoedas, não parece ser possível equipará-las a nenhuma das espécies de bem já conhecidas.

¹⁶⁷ Disponível em: <<https://www.buybitcoinworldwide.com/pt-br/preco/>> Acesso em 12/11/2019 às 23:44.

Nesse sentido, analisando a natureza dos criptoativos, bem como a legislação pátria, é possível classificar as criptomoedas enquanto bens móveis incorpóreos/intangíveis ainda não regulamentados.

3.5.1 A experiência dos Estados Unidos da América

O poder estadunidense, notadamente em questões econômicas, é imenso. Nesse sentido, a regulamentação atribuída pelo país às criptomoedas tendem a servir como parâmetro de atuação por parte dos outros países.

Nesse sentido, o que se tem visto é uma tentativa enfadonha de equiparação das criptomoedas a outros ativos já conhecidos. Tal postura não se alicerça em qualquer justificativa científica, mas tão somente em um suposto eficientismo decorrente da manutenção de órgãos regulatórios já postos¹⁶⁸.

A aludida conduta, no entanto, vem trazendo mais problemas do que soluções, já que acaba que por deixar ao arbítrio de cada uma das agências reguladoras a submissão ou não do mercado de criptoativos às suas normativas específicas. Outra questão peculiar dos Estados Unidos decorre da grande autonomia concedida aos Estados Federados, que, igual modo, vem dando trato distinto às criptomoedas¹⁶⁹.

No entanto, o que se tem visto nos Estados Unidos da América é a adoção de um dentre dois regimes legais para regulamentar as criptomoedas. De um lado, têm-se a regulamentação referente às agências de câmbio (nesse regime, a responsabilidade fiscalizatória é do Ministério da Fazenda) e de outro lado a regulamentação referente aos valores mobiliários (de responsabilidade da *Securities and Exchange Commission*)¹⁷⁰.

¹⁶⁸ LOPES, Fernando. A regulamentação do mercado de criptoativos nos Estados Unidos, 14 de dezembro de 2018. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI292754,51045-A+regulamentacao+do+mercado+de+criptoativos+nos+Estados+Unidos>> Acesso em 11/11/2019 às 23:19.

¹⁶⁹ Já foram observadas, inclusive, tentativas de alteração do conceito legal de moeda, para que fosse englobado nesse conceito, também, as moedas virtuais (criptomoedas). Uma dessas tentativas ocorreu no Estado da Carolina do Norte (Disponível em: <<https://pt.scribd.com/document/271593236/S-B-680>> Acesso em 11/11/2019 às 23:27).

¹⁷⁰ FOBE, Nicole Julie. O Bitcoin como moeda paralela - uma visão econômica e a multiplicidade de desdobramentos jurídicos. Dissertação (mestrado). Escola de direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, 2016, p. 105.

Desta feita, ainda em 2019 a regulamentação das criptomoedas não é clara nos Estados Unidos, sendo verificável, contudo, que parcela da regulamentação é atribuída ao Ministério da Fazenda, equiparando-se a atividade das *exchanges* a uma espécie de serviço financeiro, outra parcela ao *Securities and Exchange Commission* (valores mobiliários) e, ainda, uma outra parcela ao *Commodity Futures Trade Commission* (CFTC), autarquia federal que regula o mercado de opções e o mercado futuro nos Estados Unidos¹⁷¹.

3.5.2 O modelo chinês

A China, até 2017, era um dos países do globo que mais utilizavam as criptomoedas¹⁷². Contudo, desde o referido ano, o país vem experimentando um severo enrigecimento na regulamentação da figura, de modo que, no presente momento, a utilização das criptomoedas como meio de trocas domésticas é terminantemente vedada¹⁷³¹⁷⁴, consubstanciando-se em ilícito que pode até mesmo levar à prisão¹⁷⁵, é dizer o uso e circulação das criptomoedas são criminalizados na China¹⁷⁶.

3.5.3 O trato inovador do Japão

O Japão é o maior mercado do bitcoin, cerca de metade das operações realizadas com a criptomoeda ocorrem no Japão¹⁷⁷. Muito em função disso e de

¹⁷¹ Ibid, p. 106.

¹⁷² Disponível em: <<https://confionacompra.com/china-criptomoedas-e-regulacao/>> Acesso em 11/11/2019 às 22:50.

¹⁷³ Disponível em: <<https://cointimes.com.br/a-regulamentacao-de-criptomoedas-ainda-divide-opnioes-nos-governos/>> Acesso em 11/11/2019 às 23:00.

¹⁷⁴ Disponível em: <<http://www.circ.gov.cn/web/site0/tab6554/info4080736.htm>> Acesso em 11/11/2019 às 23:08.

¹⁷⁵ Disponível em: <http://www.pbc.gov.cn/publish/goutongjiaoliu/524/2013/20131205153156832222251/20131205153156832222251_.html> Acesso em 11/11/2019 Às 23:04.

¹⁷⁶ Um país que dá às criptomoedas tratamento similar ao da China é a Rússia. Disponível em: <<https://www.coindesk.com/russia-proposes-fines-bitcoin>> Acesso em 11/11/2019 às 23:06.

¹⁷⁷ Disponível em: <<https://oinvestidormoderno.com.br/blog/2018/12/24/bitcoin-e-regulamentacao-uma-analise-completa/>> Acesso em 11/11/2019 às 22:30.

alguns problemas que tem enfrentado com hackers¹⁷⁸¹⁷⁹, o país é vanguardista no que atine à regulamentação das criptomoedas, possuindo, no entanto, uma das regulamentações mais amistosas do mundo para os operadores desse tipo de tecnologia, estimulando a sua utilização e abrindo espaço para o desenvolvimento desse mercado.

Desde abril de 2017, as criptomoedas são consideradas meios legais de pagamento¹⁸⁰, o que obriga a submissão das *exchanges* que operam no mercado a uma série de regras específicas, que, por seu turno, trazem mais segurança aos operadores do mercado.

O que se verifica, então, é que o Japão possui uma grande relevância global para o mercado de criptomoedas, tendo em vista o fato de que, além de se consubstanciar em uma das maiores economias do globo, vem mostrando ser possível regulamentar esse mercado sem desestimular/desencorajar a atuação dos indivíduos.

Diante da regulamentação dada às criptomoedas nestes países, o governo brasileiro deve atuar de forma cautelosa, tendo em vista o fato de que mera índole pragmática e eficientista ao pretexto de facilitar a regulamentação do mercado, pode vir a gerar um desinteresse mercadológico em uma área cuja exploração econômica aparenta ser bastante próspera, isto sem falar em potenciais violações à livre iniciativa decorrentes de uma importação mal feita da regulamentação dada a essas figuras em países com legislação distinta da do Brasil.

¹⁷⁸ Disponível em: <<https://www.infomoney.com.br/mercados/exchange-japonesa-perde-r-17-bilhao-no-maior-roubo-de-criptomoedas-da-historia/>> Acesso em 11/11/2019 às 22:32.

¹⁷⁹ Aqui utiliza-se a expressão *hacker* da forma como se popularizou, ou seja fazendo referência ao criminoso virtual, no entanto é importante enfatizar que na acepção da palavra *hacker* é todo aquele sujeito que descubra utilidades além das previstas nas especificações originais de um sistema. Disponível em: <<https://canaltech.com.br/hacker/O-que-e-um-Hacker/>> Acesso em 21/11/2019 às 21:44.

¹⁸⁰ Disponível em: <<https://www.gov-online.go.jp/useful/article/201705/1.html>> Acesso em 11/11/2019 às 22:40

4 REMESSA DE CRIPTOMOEDAS AO EXTERIOR

A modernidade exige dinamismo na tomada de decisões, no fluxo de informações e, também, no fluxo de recursos. No entanto, os altos custos envolvidos e a lentidão das instituições financeiras tradicionais¹⁸¹ ao proceder com remessa de recursos ao exterior, vinha se consubstanciando em um grande embaraço àqueles que objetivavam transferir recursos para fora do país.

Nesse sentido, o advento e popularização das criptomoedas trouxe uma nova possibilidade de enviar recursos para fora da país de uma maneira mais barata e menos burocrática, diminuindo os custos de transação e aumentando a velocidade na remessa dos recurso, isto porque é possível enviar criptomoedas ao exterior em questão de segundos e com custos operacionais extremamente baixos, inexistindo qualquer regulamentação ou controle por parte do Banco Central.

Embora tal circunstância pareça distante de boa parte dos brasileiros, que nem mesmo possuem conhecimentos básicos acerca do funcionamento das criptomoedas, a utilização dessas figuras, notadamente do *bitcoin* - criptomoeda mais utilizada e popular no Brasil -, para envio de recursos ao exterior é uma realidade¹⁸², existindo hoje, inclusive, uma preocupação das entidades reguladoras com a popularização desse meio como forma de remessa de recursos ao exterior e "burla" à tributação¹⁸³.

Além de se tratar de uma operação mais barata e rápida, um outro fator que conta positivamente para a utilização de criptomoedas na remessa de recursos ao exterior é que se trata de uma operação muito simples, não sendo necessário profundo conhecimento tecnológico e/ou do funcionamento da rede para proceder

¹⁸¹ Demonstrando ser a ausência de confiança nas instituições financeiras tradicionais um dos principais motivos par o crescimento das criptomoedas, Aleksandra Bal alude ao seguinte: "[...] *Interestingly, the rise in the Bitcoin value coincided with the economic collapse of Cyprus. People who lost faith in financial institutions started putting more trust in independent peer-to-peer payment systems. Between August and December 2013, Bitcoin usage increased by over 75% and the market value of bitcoins in circulation increased more than tenfold (from about USD 1 billion to USD 12 billion).*" BAL, Aleksandra. *How to tax Bitcoin? in: Handbook of digital currency*, 1º ed. Elsevier, 2015.

¹⁸² Disponível em: < <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,cresce-o-uso-de-bitcoin-para-enviar-dinheiro-ao-externo,10000069278>> Acesso em 15/11/2019 às 18:02.

¹⁸³ Tal preocupação se dá pelo fato de que ao adquirir criptomoedas no próprio Brasil, por exemplo, e, posteriormente, fazer a remessa dessas criptomoedas para o exterior, o remetente estará livre na tributação, tendo em vista o fato de que, como se verá, não há que se falar na incidência do IOF nessa operação e, ainda, não há qualquer controle/fiscalização do Banco Central no que diz respeito a essas operações.

com a remessa de recursos, basta que o remetente seja um operador de dada criptomoeda, possuindo uma carteira digital, e que o destinatário também possua uma carteira digital para receber as criptomoedas.

No mais, ainda que o sujeito não opte por realizar a operação de forma direta, é dizer sem um terceiro intermediário, o que, como já referido, é possível dentro da rede *bitcoin*, tal operação pode ainda ser realizada por meio de operadoras de criptomoedas. As chamadas *exchanges*¹⁸⁴ realizam a troca de dinheiro por criptomoedas e procedem com a remessa das criptomoedas adquiridas ao exterior, o que é feito à revelia dos órgãos fiscalizadores, ante o fato de estes não possuírem competência para fiscalizar as operações com criptomoedas.

Desse modo, a administração tributária pode até ter conhecimento que um determinado sujeito adquiriu certa quantidade de criptomoedas, contudo a partir do momento que as criptomoedas são adquiridas, existe uma dificuldade muito grande por parte da fiscalização em identificar o que é feito com esses bens.

4.1 TRIBUTAÇÃO NA REMESSA DE DINHEIRO AO EXTERIOR

Para que se compreenda o objeto central deste trabalho (tributação na remessa ao exterior de criptomoedas), faz-se pujante compreender, inicialmente, como se dá a tributação na remessa de dinheiro ao exterior, isto pelo fato de que o que se tem visto é uma tentativa enfadonha dos órgãos reguladores, notadamente do Banco Central, de equiparar a remessa de criptomoedas ao exterior com a remessa de dinheiro.

Nesse sentido, em uma área marcada pela legalidade estrita e com vedação absoluta à tributação por analogia, o caminho que vem sendo trilhado não parece ser o mais adequado, já que afronta diretamente elementos basilares do subsistema constitucional-tributário.

¹⁸⁴ Nessas operações há uma possibilidade maior da Administração Tributária identificar a existência da operação de remessa de criptomoedas ao exterior, notadamente observando-se que recentemente uma série de obrigações acessórias, principalmente na Instrução Normativa nº 1.888/2019, foram instituídas em face das empresas que operam com criptomoedas, sendo estas obrigadas a informar à Receita Federal do Brasil uma série de operações por ela realizadas, informando, inclusive, o nome do cliente responsável por cada uma das operações. Vale referir, ainda, ao fato de que existem empresas especializadas na realização desse tipo de operação, tal qual a *startup bitwala*.

4.1.1 Considerações acerca da remessa de dinheiro ao exterior

A globalização aproximou as fronteiras em praticamente todos os sentidos imagináveis. Não foi apenas o fluxo de informações que sofreu significativas alterações, mas, também, o fluxo de pessoas (intercâmbio, trabalho)¹⁸⁵ e, com isso, uma recorrente necessidade de remessa de recursos ao exterior.

O Brasil não passou ileso a essas mudanças e diante desse quadro, o Estado, buscando evitar fraudes e evasão massiva de recursos do país, regulamentou de forma cuidadosa os trâmites necessários para envio de recursos financeiros ao exterior, o que não pode ser feito à revelia do procedimento delineado pelo Banco Central do Brasil.

As operações de remessa de dinheiro ao exterior são intermediadas por instituições financeiras autorizadas pelo Banco Central para operarem nesse mercado. O que se observa, no entanto, é que se trata de uma área muito restrita, atualmente apenas 182 instituições são autorizadas pelo BACEN para realizarem esse tipo de operação¹⁸⁶¹⁸⁷, sendo este um dos motivos aparentes para que os custos dessas operações sejam altos e que não haja um genuíno interesse em diminuí-los.

No mais, vale observar que a circular nº 3.691/2013¹⁸⁸ do Banco Central regulamenta as operações de remessa de dinheiro ao exterior, estatuidando uma série de regras tanto para as instituições financeiras que viabilizam as operações, como para os indivíduos que objetivam fazer a remessa de dinheiro ao exterior, sendo esta uma outra razão impeditiva para que as operações possam ser realizadas de forma célere.

¹⁸⁵ Disponível em: < <https://exame.abril.com.br/negocios/dino/busca-de-brasileiros-por-intercambio-aumenta-mais-de-20-no-ultimo-ano/>> Acesso em 16/11/2019 às 12:02.

¹⁸⁶ Disponível em: < <https://www.bcb.gov.br/estabilidade/financeira/instituicoesoperacambio>> Acesso em 16/11/2019 às 12:30.

¹⁸⁷ É de ressaltar, inclusive, que somente instituições de espécies específicas podem operar neste mercado. É o que se observa no art. 33 do Ofício Circular nº 3.691/2013 do BACEN: Art. 33. As autorizações para a prática de operações no mercado de câmbio podem ser concedidas pelo Banco Central do Brasil a bancos múltiplos, bancos comerciais, caixas econômicas, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, bancos de câmbio, agências de fomento, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades corretoras de títulos e valores mobiliários, sociedades distribuidoras de títulos e valores mobiliários e sociedades corretoras de câmbio.

¹⁸⁸ BRASIL, Banco Central do. Ofício Circular nº 3.691, 16 de dezembro de 2013.

Tecidos esses breves comentários acerca da remessa de dinheiro ao exterior, necessário apresentar as repercussões tributárias advindas desse tipo de operação, para que, a partir disso, seja possível traçar um paralelo com a remessa de criptomoedas ao exterior.

4.1.2 Regra-Matriz de Incidência do Imposto sobre Operações Financeiras na modalidade câmbio

A regra-matriz de incidência tributária se consubstancia em uma técnica desenvolvida no direito brasileiro por Paulo de Barros Carvalho e que consiste em uma técnica estruturalista que auxilia na compreensão da obrigação tributária (lato sensu), partindo da base lógica da norma jurídica para decompô-la de acordo com a lógica da tributação.

É indubitoso que a norma jurídica é um fenômeno que se processa em nossa mente, escapando da apreensão sensorial e sendo construída por recursos intelectuais¹⁸⁹. Então, é exatamente com o intuito de facilitar a racionalização da norma jurídica no campo tributário que a regra-matriz de incidência possui grande relevância, já que permite o preenchimento dos seus símbolos/variáveis lógicas com as constantes do direito positivo.

Ao fim e ao cabo, a regra-matriz consiste em uma técnica cuja aplicação se dá mediante um processo de desformalização¹⁹⁰, substituindo-se as variáveis lógicas do modelo proposto por Paulo de Barros pelas palavras e expressões previstas em lei, o que facilita a visualização da fenomenologia da incidência tributária e, também, permite uma visualização menos abstrata da norma jurídica, mostrando se tratar de um instrumento bastante útil na identificação do núcleo irreduzível da norma tributária¹⁹¹.

¹⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 29ª ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 355.

¹⁹⁰ É enfático Paulo de Barros: "Feito isso, teremos a regra-matriz de incidência nuamente exposta no seu esquematismo formal e plenamente apta para retratar o fenômeno do impacto jurídico de todo e qualquer tributo. Para tanto, será suficiente substituir as variáveis lógicas pelas constantes do direito positivo, na operação inversa (desformalização)." Ibid, p. 358.

¹⁹¹ "A esquematização forma da regra-matriz de incidência tem-se mostrado um utilíssimo instrumento científico, de extraordinária fertilidade e riqueza para identificação e conhecimento aprofundado da unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária. Seu emprego, sobre

O arquétipo proposto por Paulo de Barros Carvalho, de forma extremamente simplificada pode ser apresentado da seguinte forma:

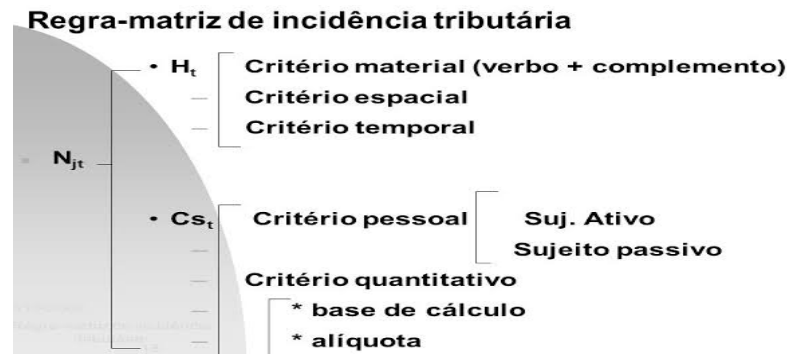


FIGURA 03

No que atine a desformalização da estrutura apresentada para fins de melhor visualização da incidência do imposto sobre operações financeiras na modalidade de câmbio, inicialmente faz-se pujante tecer alguns comentários acerca do imposto sobre operações financeiras.

A Constituição Federal, ao repartir a competência tributária impositiva, determinou no art. 153 aquelas materialidades cujo ente competente para tributar seria a União Federal. Mais especificamente, no art. 153, inciso V, da Carta Magna, o Constituinte originário outorgou competência tributária à União Federal para instituir imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários (IOF).

Um primeiro cuidado que se deve tomar diz respeito ao fato de que embora tal tributo tenha sido vulgarmente apelidado de IOF, o art. 153, V, da CF, autoriza a instituição de, ao menos, quatro impostos diferentes, é dizer com materialidades distintas¹⁹², ao passo em que concede à União o poder de tributar (i) as operações

ser fácil, é extremamente operativo e prático, permitindo, quase que de forma imediata, penetrarmos na secreta intimidade da essência normativa, devassando-a e analisando-a de maneira minuciosa." *Ibid*, p. 359.

¹⁹² "[...] cumpre-nos tecer algumas considerações a respeito de uma prática que se vem perpetrando há mais de 30 anos no meio jurídico-tributário brasileiro, qual seja, a denominação dos impostos antes referidos, por uma única locução, qual seja: imposto sobre operações financeiras - IOF. Essa prática iniciou-se em 1966, com a publicação da Lei nº 5.143, que instituiu o imposto sobre operações de crédito e seguro denominados, à época, de "imposto sobre operações financeiras". [...] De lá para cá, a doutrina, a jurisprudência e o legislador vêm se utilizando da expressão para denominar, em verdade, 4 (quatro) impostos específicos, autônomos e independentes, ou seja: a) imposto sobre operações de crédito; b) imposto sobre operações de câmbio; c) imposto sobre operações de seguro; d) imposto sobre operações relativas a títulos ou valores mobiliários. A aludida prática se dá por comodidade, uma vez que é muito mais fácil denominar quatro exações tributárias com uma única

de crédito; (ii) as operações de câmbio; (iii) as operações de seguro; (iv) as operações relativas a títulos e valores mobiliários.

Nesse sentido, ao se referir genericamente ao IOF, faz-se necessário adotar um cuidado extra, é dizer, referenciar a qual IOF está se fazendo menção, se o IOF crédito, câmbio, seguro ou títulos e valores mobiliários.

Desta feita, já se anuncia previamente que o imposto objeto de análise neste tópico é o IOF na modalidade câmbio, tendo em vista o fato de que, ordinariamente, é essa a modalidade que incide na remessa de dinheiro ao exterior¹⁹³.

O primeiro aspecto da regra-matriz de incidência tributária cuja análise deve recair é o critério material, que se consubstancia no núcleo da hipótese tributária, sendo o comportamento que, agregado às condicionantes de tempo-espço, dará ensejo ao desencadeamento da fenomenologia da incidência, é dizer, verificando-se aquele dado comportamento no espaço e tempo previstos em lei, tem-se por preenchido o antecedente da norma tributária.

Desse modo, faz-se pujante analisar o que seriam "operações de câmbio". Inicialmente, procedendo com a análise do signo linguístico "operações", importante enfatizar que se tratam de negócios jurídicos bilaterais sinalagmáticos¹⁹⁴, é dizer em que existe manifestação de vontade de ambos os contraentes, existindo direitos e obrigações recíprocas.

Por seu turno, o vocábulo "câmbio" pode ser definido como a troca de um tipo de moeda por uma outra moeda diferente¹⁹⁵, pautando-se tal permuta na taxa de

expressão." MOSQUERA, Roberto Quiroga. Tributação no mercado financeiro e de capitais. Dialética, 1999, p. 102-103.

¹⁹³ Vale fazer referência ao fato de que em algumas operações, notadamente as que também envolvem tomada de crédito, o IOF na modalidade crédito pode vir a incidir. No entanto, o presente trabalho se restringe a analisar a remessa de dinheiro simples, sem realização de qualquer operação de crédito.

¹⁹⁴ "Bilaterais - são os que se perfazem com duas manifestações de vontade coincidentes sobre o objeto. Essa coincidência chama-se consentimento mútuo ou acordo de vontades, que se verifica nos contratos em geral. Subdividem-se em: [...]b) sinalagmáticos — aqueles que outorgam ônus e vantagens recíprocos, como na compra e venda e na locação, verbi gratia. Essa denominação deriva do vocábulo grego sinalagma, que significa contrato com reciprocidade. Podem existir várias pessoas no polo ativo e também várias no polo passivo sem que o contrato deixe de ser bilateral pela existência de duas partes, pois estas não se confundem com aquelas" GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil, 1: esquematizado - parte geral, obrigações e contratos. 6ª ed. Saraiva: São Paulo, 2016, p. 301-302.

¹⁹⁵ MELO, José Eduardo Soares de. Contratos e Tributação: noções fundamentais. São Paulo: Editora Malheiros, 2015, p. 96.

equivalência entre as referidas moedas, é dizer no poder de "compra" que uma moeda exerce em face da outra.

É importante asseverar, então, que o imposto sobre operações de câmbio vai incidir em operações em que haja troca/permuta de moedas, abarcando-se aqui o conceito jurídico de moeda, utilizado pelo constituinte originário na repartição da competência tributária impositiva.

Assim, necessário reconhecer que as operações de câmbio se consubstanciam em negócios jurídicos cujo objetivo é a troca de moedas de um determinado país por moedas de um outro país. Como já referido, no Brasil tal atividade é regulada pelo Banco Central, só podendo atuar no ramo as instituições financeiras que sejam autorizadas pelo referido ente regulador¹⁹⁶, que hoje sequer somam duzentas.

Prosseguindo com o preenchimento da regra-matriz, acerca do critério espacial e temporal, não pairam maiores dúvidas, de modo que o Código Tributário Nacional, recepcionado com status de lei complementar, cumprindo com o seu papel designado pela Constituição, em seu art. 63, inciso II, definiu o fato gerador¹⁹⁷ do imposto sobre operações de câmbio, determinando que este se dá com "a sua efetivação¹⁹⁸ pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou a sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este"¹⁹⁹.

Então, clarificando os critérios temporal e espacial do imposto sobre operações de câmbio, estes consistem, respectivamente, no momento de efetivação da operação de câmbio, é dizer no exato momento da liquidação da operação, e na

¹⁹⁶ GOMES, Daniel de Paiva. *Bitcoin: a tributação de investimentos em criptomoedas*. Dissertação (mestrado). Escola de direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, 2019, p. 94.

¹⁹⁷ Nesse momento, faz-se referência ao fato gerador abstrato e não ao fato gerador concreto (fato jurídico tributário), abarcando-se, pois, todos os critérios do antecedente da norma tributária, o espacial, temporal e material.

¹⁹⁸ Embora o legislador complementar não tenha feito menção expressa, ao se referir "a sua efetivação", o legislador implicitamente se referiu à efetivação da operação de câmbio.

¹⁹⁹ Nesse mesmo sentido, ratificando o disposto na lei complementar, o decreto 6.306/2007 determina como sendo o fato gerador do imposto sobre operações de câmbio o seguinte: Art. 11. O fato gerador do IOF é a entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este.

totalidade do território brasileiro²⁰⁰, de modo que todas as operações de câmbio realizadas no âmbito do território brasileiro devem ser atingidas pela exação.

Desse modo, aplicando as constantes do direito positivo às variáveis lógicas da regra-matriz de incidência, conclui-se no sentido de que a incidência do imposto sobre operações de câmbio carece da realização, em território nacional, de um negócio jurídico bilateral em que se verifique a permuta de moedas distintas, aqui consideradas em sua acepção jurídica.

Diante da presença desses elementos, verificando-se preenchido o antecedente da norma tributária, necessário progredir com a investigação do conseqüente da norma jurídica tributária referente ao imposto sobre operações de câmbio.

No que atine ao critério pessoal da exação, o sujeito ativo/pretensores liame obrigacional é a União, ao passo em que o Código Tributário Nacional determina, em seu art. 66²⁰¹, que o contribuinte do imposto pode ser qualquer um dos sujeitos envolvidos na operação, cabendo à legislação ordinária definir quem compõe o polo passivo da relação obrigacional.

A lei nº 8.894/94 ao definir quem seria o contribuinte, determinou, em seu art. 6º, que "são contribuintes do IOF incidente sobre operações de câmbio os compradores ou vendedores da moeda estrangeira na operação referente a transferência financeira para ou do exterior, respectivamente."

No entanto, o que se vislumbra atualmente é a existência de uma hipótese de responsabilização tributária atribuída às instituições financeiras autorizadas a realizarem esse tipo de operação²⁰², o que, do ponto de vista de praticabilidade fiscal, faz todo sentido, já que diminui as dificuldades de fiscalização e de arrecadação para o ente tributante, atribuindo a responsabilidade de já proceder com o recolhimento do tributo devido para a empresa operadora de câmbio que realizou a operação.

²⁰⁰ Embora no caso do imposto sobre operações de câmbio o critério espacial se confunda com o campo de vigência da lei instituidora, isso nem sempre ocorrerá, como, por exemplo, no caso do IPI, que embora tenha vigência em todo o território nacional, tem por critério espacial as repartições aduaneiras, de número extremamente restrito em nosso país.

²⁰¹ CTN - Art. 66. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

²⁰² Lei nº 8.894/94 - Art. 6. [...]Parágrafo único. As instituições autorizadas a operar em câmbio são responsáveis pela retenção e recolhimento do imposto.

Partindo para a análise do critério quantitativo, é de se observar, ainda, que o próprio CTN foi enfático ao determinar a base de cálculo dessas operações, determinando que a base de cálculo do imposto sobre operações de câmbio é o montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição²⁰³.

Por fim, finalizando o arquétipo da regra-matriz de incidência, o segundo elemento do critério quantitativo é a alíquota e, no que atine às operações de câmbio, podem ser diferentes, a título meramente exemplificativo, se a remessa internacional for direcionada a uma conta de um terceiro, a alíquota aplicável²⁰⁴ é de 0,38% sobre o valor da operação. No entanto, caso seja direcionada a uma conta do próprio sujeito remetente, a alíquota aplicável é de 1,1%²⁰⁵.

Diante do apresentado, não esquecendo de advertir, como bem assevera Paulo de Barros Carvalho, que a regra-matriz de incidência é uma fórmula simplificadora²⁰⁶, incapaz de esgotar as cogitações surgidas da leitura dos textos legais, as reflexões tecidas acerca do imposto sobre operações de câmbio são suficientes para o objetivo deste trabalho e para as demais discussões que serão desenvolvidas nas laudas abaixo.

Nesse sentido, importante enquadrar a operação de remessa de dinheiro ao exterior como uma operação de câmbio, tendo em vista o fato de que para que se proceda com tal remessa, faz-se necessária a interveniência de uma instituição financeira autorizada, que procederá com a conversão do real, no caso do Brasil, para a moeda objetivada, o que dará ensejo a ocorrência de uma operação de câmbio e, por via lógica de consequência, a incidência do imposto sobre operações de câmbio.

Ademais, vale ressaltar que, de ordinário, nas operações mais comuns de remessa de dinheiro ao exterior, como, por exemplo, na remessa para pagamento

²⁰³ CTN - Art. 64 A base de cálculo do imposto é: [...]II - quanto às operações de câmbio, o respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição;

²⁰⁴ Importante enfatizar que a alíquota do imposto sobre operações de câmbio pode ser alterado pelo próprio Poder Executivo, ante a função regulatória que este imposto possui. Há que se observar, no entanto, o limite previsto, qual seja o de que a alíquota máxima é de 25%, previsto no art. 5º da lei nº 8.894/94.

²⁰⁵ Em operações de câmbio pode-se visualizar, ainda, outras alíquotas. Caso a remessa internacional, por exemplo, seja feita por meio de cartão de débito, a alíquota aplicável é de 6,28%, na forma do art. 15-B, inciso VII, do decreto nº 6.306/2007.

²⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 29ª ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

de serviços de turismo, há que se falar na incidência do imposto de renda, sendo este retido na fonte.

No entanto, nas chamadas remessas/transferências unilaterais, é dizer naquelas em que não há um serviço ou qualquer mercadoria dada em contrapartida, não há que se falar em imposto de renda, já que nas operações de remessa de dinheiro ao exterior para uma conta bancária do próprio remetente, aquelas operações em que não há uma transferência na titularidade daqueles recursos, a materialidade do imposto sobre a renda não se encontra preenchida, já que inexistente qualquer acréscimo patrimonial tributável.

Por isso, nessas operações não há que se falar em quaisquer retenções, não estando preenchida a regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda. Eventual acréscimo patrimonial tributável será aferido da forma tradicional, é dizer por meio da análise da declaração do imposto de renda do indivíduo que realizou a remessa.

Na operação de remessa de dinheiro ao exterior para uma conta de mesma titularidade, então, só há que se falar na incidência do imposto sobre as operações de câmbio.

Por sua vez, no que diz respeito às operações de doação destinada a pessoas físicas, faz-se necessário observar que a legislação pátria, no art. 6º, inciso XVI²⁰⁷, da Lei nº 7.713/88²⁰⁸, estatui uma isenção, determinando que os valores adquiridos por pessoas físicas mediante doação ficam isentos do imposto de renda.

Desse modo, nas operações de remessa de dinheiro ao exterior que se consubstanciem em doações para pessoas físicas, os únicos tributos que incidiriam seriam o imposto sobre operações de câmbio e o imposto sobre doação (ITD), não havendo que se falar, do mesmo modo, na incidência do imposto sobre renda ou em qualquer retenção.

4.2 TRIBUTAÇÃO NA REMESSA DE CRIPTOMOEDAS AO EXTERIOR

²⁰⁷ Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguinte rendimentos percebidos por pessoas físicas: [...] XVI - o valor dos bens adquiridos por doação ou herança;

²⁰⁸ BRASIL. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, 1988.

Feita esta breve digressão acerca da tributação na remessa de dinheiro ao exterior, faz-se pujante adentrar no cerne desta pesquisa, é dizer como se daria a tributação da remessa de criptomoedas ao exterior.

Inicialmente, importante asseverar que o Banco Central já se manifestou sobre a matéria, afirmando, por meio do comunicado nº 31.379²⁰⁹, veiculado no dia 16/11/2017, o que segue:

6. É importante ressaltar que as operações com moedas virtuais e com outros instrumentos conexos que impliquem transferências internacionais referenciadas em moedas estrangeiras não afastam a obrigatoriedade de se observar as normas cambiais, em especial a realização de transações exclusivamente por meio de instituições autorizadas pelo Banco Central do Brasil a operar no mercado de câmbio.

A manifestação do BACEN acima colacionada é, em um só tempo, demonstrativo da preocupação surgida com a popularização das criptomoedas e, também, contraditória, ao passo em que a própria instituição, nesse mesmo comunicado, se manifestou no sentido de que não regulamenta e nem supervisiona operações com criptomoedas²¹⁰.

Tal posicionamento, no entanto, não parece ser o mais adequado, tendo em vista que busca equiparar as criptomoedas à efetivas moedas, é dizer moedas tanto no sentido econômico como no jurídico, ao passo em que, como já fora abordado na seção anterior, estas figuras podem ser melhor classificadas enquanto bens intangíveis ainda não regulamentados.

É importante enfatizar, ainda, que cabe ao BACEN delimitar e regulamentar as transferências internacionais realizadas em moeda, devendo nestes casos tais operações serem realizadas por meio de uma das instituições financeiras autorizadas pelo BACEN a atuarem neste mercado.

Contudo, na remessa internacional de criptomoedas não se está diante de uma operação de câmbio, o que, em regime de aparência, afastaria o poder

209

Disponível

em:

<<https://www.bcb.gov.br/estabilidade/financeira/exibenormativo?tipo=Comunicado&numero=31379>>

Acesso em 18/11/2019 às 22:04.

²¹⁰ Comunicado nº 31.379/2017 do BACEN: "[...] 4. As empresas que negociam ou guardam as chamadas moedas virtuais em nome dos usuários, pessoas naturais ou jurídicas, não são reguladas, autorizadas ou supervisionadas pelo Banco Central do Brasil. Não há, no arcabouço legal e regulatório relacionado com o Sistema Financeiro Nacional, dispositivo específico sobre moedas virtuais. O Banco Central do Brasil, particularmente, não regula nem supervisiona operações com moedas virtuais."

regulatório da instituição, como se verá de forma mais detalhada no tópico apropriado (Ver 4.3.1).

Ademais, vale salientar que para proceder com a remessa de criptomoedas ao exterior o indivíduo possui mais de uma opção, podendo fazê-lo pessoalmente, mediante uma operação p2p, em que o próprio sujeito remete as criptomoedas à carteira digital ("*wallet*") localizada no exterior, ou pode realizar a operação com o intermédio de uma *exchange* - instituição que opera com criptomoedas -, que se responsabilizaria pela remessa do bem à uma carteira digital localizada no exterior, podendo ser o beneficiário dessa remessa o próprio remetente ou um terceiro.

4.2.1 A norma de competência tributária

No estudo da competência tributária, o primeiro aspecto que deve ser observado diz respeito à necessidade de desambiguação/diferenciação entre os termos competência e poder, existindo ao menos três diferentes concepções na doutrina pátria, como bem observa Tácio Lacerda Gama²¹¹.

A primeira corrente que se vislumbra é aquela que entende "competência" e "poder" como termos equivalentes, sendo vasta a doutrina pátria que defende esse entendimento. A título meramente exemplificativo, esse foi a compreensão exteriorizada por Aliomar Baleeiro²¹² e Alfredo Augusto Becker²¹³.

Em um meio termo, posicionam-se aqueles para quem a significação dos vocábulos "poder" e "competência" possuem uma relação de gênero e espécie, é dizer "competência" seria uma espécie do gênero "poder". Entre nós, Sacha Calmon é um dos que perfilham essa compreensão, afirmando que poder tributário se

²¹¹ GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade - São Paulo: Noeses, 2009, p. 192-193.

²¹² "Podemos conceituar imunidade como regra expressa da Constituição (ou implicitamente necessária), que estabelece a não competência das pessoas políticas da Federação para tributarem certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição do poder tributário. [...] Portanto, os princípios, ao ditarem o sentido e a inteligibilidade do sistema, tanto podem inspirar uma imunidade, como, ao contrário, uma regra confirmatória de poder tributário, assim como marcar as condições ou requisitos para o bom exercício da competência tributária, limitando ou expandindo o poder de tributar." BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 16.

²¹³ BECKER, Alfredo Augusto.. Teoria geral do direito tributário, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p.224.

consubstanciaria no conjunto de faculdades impositivas do Estado, consubstanciando-se a competência tributária, no entanto, nas divisões desse poder²¹⁴.

Ou seja, para a linha doutrinária que concebe "competência" enquanto espécie de "poder", ao passo em que o gênero se consubstanciaria em todas as hipóteses do Estado em matéria tributária, a "competência" seria a delimitação dessas hipóteses²¹⁵.

Os entendimentos apresentados até este momento, em menor ou maior medida, atribuem às expressões um sentido minimamente convergente, seja de equivalência ou binômio gênero-espécie.

Contudo, substancial doutrina pátria é relutante em aceitar qualquer convergência de sentido entre as expressões²¹⁶, sendo enfática ao afirmar que não existe poder tributário no Brasil, tendo o constituinte se limitado a repartir competências tributárias²¹⁷. Tal posição é exteriorizada de forma bastante clara pelo professor Roque Antonio Carrazza:

No Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em poder tributário (incontrastável, absoluto), mas, tão somente, em competência tributária (regrada, disciplinada pelo direito). De fato, entre nós a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. Como veremos em seguida, cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional²¹⁸.

Nesse sentido, no sistema tributário pátrio não haveria que se falar em poder tributário, já que as possibilidades impositivas seriam outorgadas e delineadas cuidadosamente pela Constituição, não podendo se aludir a existência de um império estatal nesta seara, sendo as pessoas públicas de direito público interno, em verdade, sujeitas aos rígidos limites estabelecidos na Constituição e na lei, podendo

²¹⁴ "Em primeiro lugar, verifica-se que várias são as pessoas políticas exercentes do poder de tributar e, pois, titulares de competências impositivas: a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios. Entre eles será repartido o poder de tributar. Todos recebem diretamente da Constituição, expressão da vontade geral, as suas respectivas parcelas de competência." COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 67.

²¹⁵ GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade - São Paulo: Noeses, 2009, p. 196.

²¹⁶ Ibid, p. 197.

²¹⁷ ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros; SOUSA, Rubens Gomes de. Comentários ao código tributário nacional. Parte Geral. São Paulo: RT, 1975, p. 74.

²¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 487-488.

exercer a sua competência tributária única e exclusivamente com relação àquelas materialidades que lhe foram designadas²¹⁹.

Em que pese a relevância e pertinência dos outros posicionamentos, é esta a corrente que nos parece mais adequada, notadamente em observando os rígidos limites postos no sistema tributário nacional para exercício da atividade tributante, que estabelece de forma cuidadosa e taxativa as materialidades que podem ser atingidas pela tributação e que cabem a cada uma das pessoas de direito público interno.

No que atine à modalização das normas de competência, é quase que uníssona a doutrina ao determinar que a relação jurídica decorrente da norma de competência é modalizada pelo conectivo permitido, consubstanciando-se em uma autorização para que o ente estatal titular daquela competência possa criar normas jurídicas com um determinado conteúdo, desde que, evidentemente, respeitados os limites materiais da norma que derogou a competência.

Entre nós, Tércio Sampaio Ferraz Junior²²⁰ e Paulo de Barros Carvalho²²¹ entendem dessa maneira, afirmando que as normas de competência tributária tem uma estrutura de normas permissivas²²², expressas por meio das expressões "é autorizado", "é facultado", dentre outras.

Transposto estes obstáculos, necessário proceder com uma análise da natureza da norma de competência. Nesse sentido, como adverte Paulo de Barros

²¹⁹ Há, ainda, quem defenda que o uso de uma corrente em detrimento de outra se dá por razões eminentemente culturais. Torben Spaak afirma que o vocábulo "poder" é mais comumente utilizado na tradição saxônica, ao passo em que entre os escandinavos, europeus e latino-americanos há uma preponderância na utilização do vocábulo "competência", inexistindo qualquer razão material para a escolha de um em detrimento do outro. (SPAACK, Torben. The concept of legal competence - an essay in conceptual analysis. Dartmouth Pub. Co., 1994, p. 2)

Na doutrina brasileira, Tácio Lacerda Gama concorda com as ponderações do escandinavo e, em razão disso, optar por adotar a expressão "competência tributária" em detrimento de "poder tributário". (GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade - São Paulo: Noeses, 2009, p. 199)

²²⁰ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Competência tributária municipal. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, ano 14, n. 54, p. 158-159, out./dez., 1990.

²²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 29ª ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 234.

²²² Tal característica decorre, também, de uma das características intrínsecas à competência tributária, que é a facultatividade de seu exercício, é dizer o ente dotado de competência tributária, via de regra (fala-se via de regra, haja vista a existência de exceções), tem a faculdade de instituir ou não instituir o tributo de sua competência. Vale asseverar, no entanto, que em normas de competência outras, que não as normas de competência tributária, é possível existir situações em que o exercício da competência será obrigatório, é o que se vê, por exemplo, na competência administrativa para lavrar lançamentos de ofício.

Carvalho²²³, comumente se alude à existência de normas de comportamento e normas de estrutura.

As normas de comportamento são qualificadas como aquelas que, nas relações intersubjetivas, se dirigem de forma imediata à conduta dos indivíduos, consubstanciando-se, pois, em normas que vão modalizar o comportamento dos indivíduos na sociedade.

Por sua vez, as normas de estrutura teriam por objeto os comportamentos direcionados à produção de novas normas jurídicas, dispondo, então, como novas regras devem ser criadas, transformadas ou até mesmo expulsas do sistema²²⁴. O que se verifica nas regras de estrutura, então, é a dependência da edição de uma nova norma para disciplinar aquela competência²²⁵.

A título meramente exemplificativo, a União Federal possui competência tributária para instituir o imposto sobre grandes fortunas, conforme o art. 153, VII da CF, de modo que a regra que prescreve tal possibilidade se consubstancia em uma regra de estrutura. No entanto, até o presente momento não foi editada uma norma que regulasse aquela competência, ou seja, em que pese exista competência tributária, esta ainda não foi regulamentada.

Nesse sentido, as regras de competência seriam efetivas regras de estrutura, disciplinando a instituição de outras regras de acordo com os rígidos limites previstos. Em outras palavras, as normas de competência se consubstanciaram em verdadeiras regras sobre regras.

Desse modo, repousando toda a origem semântica do sistema tributário brasileiro nas disposições da Carta Constitucional²²⁶, não é de surpreender que em

²²³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 29ª ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 165.

²²⁴ Ibid.

²²⁵ Por evidente, em razão da facultatividade inerente ao exercício da competência tributária, caso a pessoa jurídica de direito público interno competente opte por quedar silente, ao menos em regime de aparência, não há nenhuma irregularidade.

²²⁶ "É a Constituição que inaugura o sistema jurídico em uma dada circunstância de espaço e tempo. Ela representa o início e o fim último das normas válidas e aplicáveis. Dispõe sobre a estrutura do sistema e, com isto, delimita as possibilidades de seu repertório. [...] A Carta Magna não é só o alicerce formal a partir de onde se origina a competência para a enunciação de normas e a sua inclusão no sistema. Ela também traz em seu bojo as diretivas para formação da substância das normas jurídicas submetidas ao sistema. Isto é, se a Constituição vigente estabelece como premissa geral que as normas garantam tratamento isonômico, então, não é porque o ato infralegal é só indireta e formalmente fundado na Constituição que ele poderá ignorar este conteúdo material e

seu repertório se verifique a predominância das regras de estrutura em detrimento das regras de comportamento²²⁷, verificando-se, pois, uma série de regras de competência no bojo do subsistema constitucional-tributário, que servem ao preenchimento do sistema por meio da edição de novas regras.

Tendo sido atribuído abundante cuidado à matéria tributária na Carta Constitucional, teve-se por inevitável a formação de um sistema tributário extremamente rígido, já que farto de princípios constitucionais afetos especificamente à matéria e taxativo no que diz respeito às materialidades de competência de cada um dos entes.

Tal rigidez, então, é corolário lógico-natural da relação de validade que decorre da hierarquia que existe entre as normas constitucionais e infraconstitucionais, é dizer, no caso das normas tributárias impositivas, a norma infraconstitucional é idealizada formal e materialmente com base no que dispõe a regra de competência estatuída na Constituição²²⁸.

Dessa forma, não sendo respeitada material ou formalmente a norma de atribuição de competência prevista na Constituição, estaremos diante de uma imposição tributária absolutamente inconstitucional, já que a relação de fundamentabilidade entre a norma de competência e a norma de comportamento que regulamenta aquela competência não seria observada.

Também nesse sentido, Tácio Lacerda Gama se manifesta:

Fixemos uma ideia importante: o conseqüente da norma de competência estabelece os condicionantes materiais da norma de inferior hierarquia.

Qual a composição daquilo que chamamos de matéria? A matéria é composta por um ou mais verbos que descrevem uma conduta. Assim, toda referência à materialidade é sempre uma referência a verbos e seus respectivos complementos. Por isso, quando falamos de condicionantes materiais, estamos falando de enunciados que programam - delimitam - a matéria da norma que será criada²²⁹.

estabelecer uma condição desigual." WERNECK, Leandro Aragão. O princípio sistêmico da tipicidade tributária. Salvador: NeoJuris Editora, 2019, p. 28.

²²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 29ª ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 168.

²²⁸ "Daí uma característica de Norma Fundamental, qual seja, a nossa Constituição não cria tributos (não é uma carta de incidência), ao revés sobreleva-se como uma típica Carta de Competências; como uma lei fundamental que descreve o campo de atuação específica de cada pessoa política, apontando-lhes não só as diretrizes básicas orientadoras da instituição dos tributos, como também as próprias amarras do sistema [...]" TAVARES, Alexandre Macedo. Fundamentos de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 48-49.

²²⁹ GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade - São Paulo: Noeses, 2009, p. 93.

Há, portanto, necessidade de pertinência material entre as condicionantes da norma de competência tributária - constitucionalmente posta - e a norma editada com o objetivo de dar aplicação àquela norma de estrutura/competência, tendo em vista a intrínseca relação de fundamento-validade que a primeira tem para com a segunda²³⁰.

No mais, não é tarde para repetir que a repartição da competência tributária se deu mediante a adoção de conceitos/definições, que, como já aludido na seção 2, enunciam as propriedades necessárias e suficientes para a identificação do instituto. É dizer determinada figura só vai ser abrangida pelo conceito se expressar aquelas determinadas características, trazendo, pois, maior segurança jurídica e previsibilidade na tributação²³¹, o que se reafirma no trato exaustivo e taxativo dado pela Constituição Federal às materialidades de cada um dos entes de direito público interno.

Nesse sentido, deve-se enfatizar que o argumento de que a adoção de conceitos geraria uma fossilização do ordenamento jurídico é absolutamente falacioso, seja pelo fato de que, no mais das vezes, o constituinte se valeu de conceitos amplos, com alto grau de abstração, ou pelo fato de que este parece ter sido o objetivo do constituinte ao delinear um sistema constitucional-tributário extremamente rígido e pautado na estrita legalidade.

Embora doutrina minoritária, capitaneada pelo Professor Luís Eduardo Schoueri, ainda presente entendimento no sentido de que a repartição da competência tributária se deu por meio da adoção de tipos, figuras do pensamento abstrator marcadas pela possibilidade de evolução e, também, desnecessidade de observância de todas as características típicas, reafirma-se aqui o entendimento já perfilhado de que o constituinte se valeu do pensamento conceitual para repartir a competência tributária impositiva, sendo este o com maior aptidão para realizar segurança jurídica e evitar invasão injusta ao patrimônio privado.

²³⁰ Nesse sentido: "Pode-se definir uma regra de competência como um enunciado prescritivo [...] porque resulta da interpretação de enunciados contidos em uma fonte normativa (Constituição Federal) e porque a sua função é precisamente de dirigir o comportamento do destinatário." ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 62-63.

²³¹ Vale enfatizar que isso não significa fechar os olhos para a modernidade e ignorar as novas situações que vem surgindo. Para preencher as novas materialidades fruto da revolução 4.0, a União pode-se valer de sua competência residual, prevista expressamente pelo constituinte.

Ante todas as reflexões formuladas, acerca da composição das normas de competência, Tácio Lacerda Gama esclarece a composição desse tipo de norma:

Na hipótese da norma de competência primária, fica estabelecido o procedimento [p(p1.p2.p3...)] que deve ser desempenhado pelo sujeito competente (s), no espaço (e) e no tempo (t) para, no seu conseqüente, a prescrição sobre como criar um texto normativo versando sobre matéria [m(s.c.e.t)], sem que os sujeitos destinatários da norma (sp) possam impedir o sujeito competente de exigir esta norma como válida. Desta forma, demonstra-se como a estrutura de uma norma jurídica pode, após sucessivas internalizações nesse sentido, resumir os elementos necessários à regulação de conduta de criar normas²³².

O antecedente/hipótese da regra de competência tributária, então, é composto pelas diretrizes do procedimento que deve ser delineado pelo ente de direito público interno dotado de competência tributária em dado espaço e tempo, ao passo em que o conseqüente dessa norma se consubstancia nos limites materiais que devem ser cumpridos para que ela seja reputada como válida dentro da relação de fundamento-validade com a Constituição Federal.

Para que fique ainda mais claro, esse mesmo autor, elabora um arquétipo da norma jurídica de competência, que poderia assim ser apresentado:

$$N_{jcom} = H \{[s.p(p1,p2,p3...)].(e.t)\} \rightarrow R [S(s.sp).m(s.e.t.c)]$$

onde se lê: norma jurídica de competência N_{jcom} é igual ao vínculo que se estabelece entre um tipo de enunciação e uma matéria. Na hipótese: $\{[s.p(p1,p2,p3...)].(e.t)\}$, estão prescritos o sujeito, o procedimento, as referências de espaço e de tempo. Outro ponto relevante, o vínculo (\rightarrow) entre antecedente e conseqüente expressa a decisão - o ato de vontade - de ligar certa matéria a certo tipo de enunciação. A programação sobre a matéria é feita por dispositivos que determinam um sujeito e uma conduta, indicando o espaço e o tempo de sua realização.²³³

Nesse sentido, o que se conclui é que a regra de competência tributária se consubstancia em uma regra de estrutura que delimita formal e materialmente como devem ser criadas/editadas regras de comportamento impositivas. Assim, não sendo respeitadas as delimitações das normas de competência tributária, as regras de comportamento que dela derivarem serão inconstitucionais.

4.2.1.1 *Os limites da norma tributária impositiva*

²³² GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade - São Paulo: Noeses, 2009, p. 96.

²³³ Ibid, p. 94.

Ao se aludir à expressão "norma tributária", diversas são as categorizações/classificações de que se pode valer. Uma das mais relevantes é aquela que leva em consideração o tipo de ato (veículo introdutor) que inseriu a norma no sistema, podendo-se fazer menção às normas tributárias constitucionais, complementares, delegadas, ordinárias, às veiculadas por medida provisória, por decreto legislativo e as estabelecidas em atos infralegais²³⁴.

A pertinência de tal classificação se perfaz na medida em que, por meio desta, é possível proceder com uma análise da hierarquia das normas, facilitando a análise de fundamento-validade que decorre do sistema piramidal Kelzeniano, no qual as normas inferiores devem respeitar formal e materialmente as superiores.

Contudo, a classificação dotada de maior relevância para este estudo é a que divide as normas tributárias em (i) normas tributárias em sentido estrito e (ii) normas tributárias em sentido amplo.

Ambas as espécies possuem elevada importância, mas se diferenciam na medida em que as normas tributárias em sentido estrito são aquelas que instituem o gravame, é dizer marcam o núcleo duro da exigência tributária, sendo representativas da regra-matriz de incidência. Em sentido diverso, as normas tributárias em sentido amplo possuem um conceito de exclusão, é dizer são todas aquelas que não as normas tributárias em sentido estrito, podendo-se listar, a título meramente exemplificativo, as normas que demarcam princípios e as que determinam providências administrativas para o adequado funcionamento do tributo.

Neste tópico, a norma cujo estudo se demonstra necessário é a norma tributária em sentido estrito ou, em outras palavras, a norma tributária impositiva/exacional cujo ingresso no sistema decorre de atividade legislativa autorizada por norma estrutural de competência. Sendo ainda mais claro, a norma tributária impositiva ora referida é a que diz respeito a obrigação principal da relação jurídico-tributária²³⁵.

²³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 29ª ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 254-255.

²³⁵ Quanto a esta questão, Luís Eduardo Schoueri é enfático ao afirmar que a relação jurídico-tributária entre contribuinte e fisco compreende uma série de vínculos outros que não apenas o que determina o pagamento do tributo. Por exemplo, existe um liame jurídico obrigacional que determina que o contribuinte escreva seus livros contábeis, bem como atenda a fiscalização. Embora tal posicionamento nos pareça acertado, o objeto de análise neste trabalho é a relação jurídico-tributária

Esclarecido o objeto de análise, importante asseverar que a norma tributária exacional/impositiva é circundada por uma série de rígidos limites, que, em não sendo respeitados, vão dar azo a uma tributação indevida. O primeiro aspecto que deve ser observado foi cuidadosamente tratado no tópico "4.2.1" e diz respeito à norma de competência tributária que serve de fundamento-validade para a norma impositiva, determinando forma e materialmente como a norma tributária exacional deve se dar.

Nesse sentido, importante fixar, mais uma vez, que a competência tributária foi repartida de forma taxativa entre as pessoas de direito público interno na própria Carta Constitucional, de modo que as materialidades que podem ser gravadas pela tributação foram eleitas na própria Constituição.

O que se quer dizer com isso é que se não há uma norma de competência na Constituição que sirva enquanto fundamento-validade material de uma norma tributária impositiva - na acepção aqui tomada - essa norma impositiva é inconstitucional por ausência de competência tributária²³⁶.

A Constituição, repise-se, elegeu bitolas/materialidades taxativas, não permitindo que o legislador infraconstitucional inovasse nas matérias que poderiam ser atingidas pela tributação, ou seja o trabalho do legislador infraconstitucional é o de definir os fatos geradores respeitando os limites do conceito posto na Constituição²³⁷, caso o legislador exceda sua competência, estar-se-ia diante de tributação inconstitucional.

E sobre os conceitos utilizados na Constituição, comentando o art. 110 do Código Tributário Nacional, relevantes os apontamentos de Rubens Gomes de Sousa:

Se a Constituição se refere a uma figura de direito privado, sem ela própria a alterar para efeitos fiscais, incorpora ao direito tributário aquela figura de

que trata da obrigação principal (tributo). SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito tributário. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 505.

²³⁶ O raciocínio aqui aplicado pode ser transposto, também, para o legislador complementar, que ao exercer seu papel não pode exceder a competência constitucional que lhe é concedida. É dizer ao definir o fato gerador de determinado imposto, o legislador complementar o deve fazer dentro do escopo do conceito trazido pelo constituinte.

²³⁷ O legislador não precisa preencher/esgotar a materialidade cuja competência lhe foi atribuída, o que ele precisa é respeitar os limites do conceito utilizado na repartição da competência tributária impositivo, em outras palavras ele não pode exceder a sua competência.

direito privado que, por conseguinte, se torna imutável para o legislador fiscal ordinário, porque se converteu em figura constitucional²³⁸.

Nesse sentido, sempre que a Constituição se referir a uma figura própria do direito privado e não proceder com a definição do que seria aquela figura para fins fiscais, presume-se por adotado o conceito daquela figura no direito privado, tornando-se, pois, imutável para o legislador ordinário, já que o conceito de direito privado daquela figura foi içado ao grau constitucional.

Muito se discute acerca da existência ou não de uma extrapolação do conceito constitucional de propriedade no caso do IPTU, isto porque o Código Tributário Nacional, valendo-se da prerrogativa atribuída pelo art. 146, III da CF²³⁹, ao definir o fato gerador do IPTU²⁴⁰ parecer ter excedido a competência tributária que lhe foi constitucionalmente concedida. Ao passo em que a materialidade posta constitucionalmente foi a propriedade predial e territorial urbana, o CTN determinou que o fato gerador do IPTU seria²⁴¹ a propriedade, a posse ou domínio útil²⁴².

Ou seja, não obstante a Constituição autorize o município a tributar tão somente a "propriedade predial e territorial urbana", o CTN elegeu como fato imponível desse imposto a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado na zona urbana de município²⁴³.

Entre nós, vale citar o magistério do Professor Edvaldo Brito:

A norma jurídica elaborada pelo titular da competência tributária e que consubstancia a hipótese do fato gerador do tributo tem de refletir todos esses princípios-garantia para que tenham legitimidade os elementos que ela venha a descrever como sendo constitutivos do tributo e, por isso, identificadores dessa prestação coativa.

Em consequência, a espécie tributária, que essa norma venha a descrever, somente pode ser instituída ou aumentada: [...] VI - por lei que respeite

²³⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. Normas de interpretação no Código Tributário Municipal. In: ATALIBA, Geraldo. Interpretação no direito tributário. São Paulo: EDUC, Saraiva, 1975, p. 379.

²³⁹ CF/88 - Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

²⁴⁰ Vale salientar que aqui ainda não se está diante da norma tributária impositiva propriamente dita, que, no caso do IPTU, é de competência do ente municipal.

²⁴¹ CTN - Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

²⁴² Embora pareça sutil essa é uma distinção extremamente relevante, tendo em vista até mesmo que a capacidade contributiva exteriorizada pelo proprietário e por um mero possuidor, por exemplo não é a mesma.

²⁴³ DURO, Semíramis de Oliveira. Aspectos constitucionais do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana. Dissertação (mestrado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. 2016, p. 48.

sujeitos e objetos excluídos, constitucionalmente, do alcance da competência tributária.²⁴⁴

Nesse sentido, parece-nos claro que o art. 32 do CTN não foi parcialmente recepcionado pela Constituição de 1988, tendo em vista que transpõe o conceito de propriedade, buscando, pois, atingir materialidades que não foram eleitas pelo constituinte enquanto tributáveis (posse e domínio útil)²⁴⁵²⁴⁶²⁴⁷. A competência tributária atribuída pela Carta Magna aos Municípios tem por escopo a tributação da propriedade e não de elementos isolados característicos de propriedade, embora não o sejam.

E tal situação não pode ser ignorada pois propriedade, posse e domínio útil não se consubstanciam na mesma coisa, havendo que se falar, inclusive, em manifestações distintas de capacidade contributiva em cada uma dessas situações, afinal a capacidade contributiva exteriorizada pelo proprietário jamais será a mesma da exteriorizada por um locatário.

Dessa forma, ignorar tal questão e eleger como pretensos sujeitos passivos da exação indivíduos em situação tão dissonantes, ainda que sem autorização constitucional, vale repisar, é, em certa medida, negar vigência ao comando constitucional do art. 145, §1, que determina a graduação dos impostos pela capacidade contributiva.

O exemplo dado demonstra o quão delicado é o estudo da norma tributária impositiva, já que além de perpassar por uma pré-compreensão da norma atributiva

²⁴⁴ BRITO, Edvaldo. Direito Tributário e constituição: estudos e pareceres - 1ª ed. - São Paulo: Atlas, 2016, p. 975-976.

²⁴⁵ Por não ser objeto imediato deste trabalho, não se procederá com uma profunda digressão ao conceito de propriedade, contudo faz-se necessário enfatizar que, com poucas alterações, o que se entende por propriedade hoje e o que se entendia no momento de elaboração da Constituição é praticamente a mesma coisa que já se entendia em Roma, há mais de um milênio.

²⁴⁶ Perfilhando entendimento no mesmo sentido: "[...] fazendo coro com Leandro Paulsen (2006) e Jayr Viégas Gavaldão Junior (2000), a moldura constitucional investe os Municípios e o Distrito Federal de poderes para instituir o imposto sobre a propriedade e não sobre a posse, o domínio útil ou qualquer outra forma de manifestação dos designados direitos reais. Logo, não poderia o Código Tributário Nacional, por meio do art. 32, transpor o âmbito da propriedade e incluir no fato jurídico tributário o domínio útil ou a posse de bem imóvel, máxime porque lhe falta competência para qualificar como tributável aquilo que o Texto Supremo não autorizou." JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Curso de direito tributário. São Paulo: Noeses, 2013, p.192.

²⁴⁷ Há respeitável doutrina em sentido oposto ao defendido neste trabalho, o professor Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, concebe o domínio útil e a posse como elementos intrínsecos a um direito maior, o direito de propriedade, no caso. Nesse sentido, para o referido autor não haveria ampliação da competência tributária concedida, mas tão somente um desdobramento da relação jurídica "propriedade". (Derivação e positivação no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2013, v.2., p. 295)

de competência²⁴⁸, também deve respeitar o que Edvaldo Brito chama de "Estatuto do Contribuinte"²⁴⁹ ou, em outras palavras, o conjunto de prerrogativas dos particulares, categorizados enquanto direitos públicos subjetivos e invocáveis perante e contra o legislador, juiz e autoridade administrativa aplicadora da norma tributária impositiva.

O "Estatuto do Contribuinte"²⁵⁰, pois, se consubstancia em uma garantia ao particular de que o acesso ao seu patrimônio por meio da tributação só será feito com respeito às limitações constitucionais ao poder de tributar²⁵¹, é dizer com respeito aos princípios-garantia estatuídos na Carta Magna. Então, trata-se de uma garantia do cidadão contra abusos cometidos por parte dos governantes.

Desse modo, diagnostica-se que a rigidez do sistema tributário decorre do fato de o tributo se consubstanciar em uma invasão ao patrimônio privado do contribuinte e de uma desconfiança sistêmica nas instituições, de modo que o contribuinte não acredita na atuação hígida das autoridades fazendárias²⁵²²⁵³.

²⁴⁸ É de se ressaltar que as discussões não se restringem ao IPTU. Atualmente, muito se discute acerca do conceito constitucional de mercadoria e se bens intangíveis, por exemplo, estariam abarcados na competência tributária concedida aos Estados-membros.

²⁴⁹ BRITO, Edvaldo. *Direito Tributário e constituição: estudos e pareceres* - 1ª ed. - São Paulo: Atlas, 2016, p. 975.

²⁵⁰ Em acertada crítica à nomenclatura proposta por Edvaldo Brito, Leandro Aragão Werneck afirma: "[...] é verdadeira a falha nesta nomenclatura ante a perspectiva simplista que ela representa. Nomear o feixe nuclear das normas tributárias como "Estatuto do Contribuinte" inevitavelmente leva a uma expressão unidirecional do seu conteúdo de sentido, na linha de proteção incondicional do sujeito passivo, titular de direitos públicos subjetivos. [...] A expressão das normas basilares da tributação não se reduz à proteção do cidadão, o que justifica a revisão da expressão "Estatuto do Contribuinte", cuja tendenciosidade pode mesmo levar a uma interpretação unidirecional dos vetores normativos. Aliás, o mesmo efeito se poderia extrair da locução escolhida pela Constituição, ao chamar parte deste conjunto de "limitações" ao poder de tributar. [...] nos afigura mais correto dizer que estas normas delimitam o poder de tributar e seus efeitos." WERNECK, Leandro Aragão. *O princípio sistêmico da tipicidade tributária*. Salvador: NeoJuris Editora, 2019, p. 51.

²⁵¹ Sistematizando os princípios que compõem o "Estatuto do Contribuinte", Edvaldo Brito elenca: "1. Competência tributária da entidade intraestatal, arts. 145, 147, 148, 49, 153, 154, 155 e 156; 2. Legalidade - art. 150, I; 2.1. irretroatividade - art. 150, III, a; 2.2. anterioridade - art. 150, III, b; 2.3. espera nonagesimal - art. 150, III, c; 2.3. anualidade - art. 165, §2º; 2.3. tipicidade - art. 145, I a III e 146, III; 2.4. eficácia da lei complementar - art. 146; 3. Isonomia - art. 150, II; 3.1. capacidade contributiva - art. 145, §1º; 4. Proibição do efeito tributário confiscatório - art. 150, IV; 5. Garantia de unidade econômica e social - arts. 150, V, 151, I e II, 152; 6. Imunidade - art. 150, VI. (Ibidem)

²⁵² O que se verifica, ao fim e ao cabo, é que a autoridade fazendária em detrimento de atuar como um defensor do sistema tributário instituído, busca meramente aumentar a arrecadação, ainda que, para isso, atinja o patrimônio de determinado contribuinte indevidamente.

²⁵³ Acerca do papel das autoridades fazendárias, Tipke é enfático: "[...] Os agentes fiscais não têm - com quaisquer meios sempre - de arrecadar tanto mais tributos quanto possível... A maximização de melhores resultados fiscais não pode ser nem o estímulo nem a medida do rendimento do funcionário da Fazenda. A imagem retora é antes de mais nada de um guardião do Direito Tributário." (Moral tributária do estado e dos contribuintes; tradução Luiz Dória Furquim. Sergio Antonio Fabris Ed. - Porto Alegre, 2012, p. 71.

Tal rigidez não é fruto apenas de uma proteção destinada ao contribuinte, mas, também, é ínsita ao modelo de federalismo brasileiro, em que mais de cinco mil pessoas jurídicas de direito público são titulares de competência tributária. É de se imaginar o caos que imperaria se a divisão de competência tributária não tivesse sido perfeitamente delineada²⁵⁴, alçada ao nível constitucional e se os conceitos trazidos na Constituição pudessem ser alterados pelo legislador infraconstitucional dos entes políticos competentes ao simples pretexto de abranger situações não concebidas no âmago da norma de competência que lhe foi atribuída.²⁵⁵

Posto isso, uma concepção casuística das normas de estrutura/competência postas na Constituição, permitindo que o legislador infraconstitucional de cada um dos entes de direito público interno com competência tributária estendesse a torto e a direito os conceitos de direito privado constitucionalizados, levaria o sistema tributário nacional a um colapso insuperável, já que não existiria possibilidade de se atribuir unidade e a mínima coerência necessária ao funcionamento saudável do sistema jurídico.

Portanto, os conceitos de direito privado utilizados na repartição da competência tributária e que não tenham sido alterados, para fins fiscais, pela própria Constituição, assumem verdadeira roupagem constitucional, sendo introduzidos na norma de competência tributária da exata forma que conceituados no direito privado, de modo que assumindo aquele conceito feição constitucional, não pode ser alterado por obra de legislador infraconstitucional.

Ainda no que tange aos limites da norma tributária exacional, não se pode esquecer que em direito tributário vige o princípio da legalidade estrita, é dizer uma

²⁵⁴ "Com efeito, entre nós, os limites de toda competência estão perfeitamente traçadas e bem articuladas, de tal sorte que não pode haver em seu exercício quaisquer atropelos, conflitos ou desarmonias. Se, porém, vierem a surgir, pela má inteligência da Carta Magna e de suas superiores diretrizes, ela própria nos fornece os remédios jurídicos bastantes para afastá-los, fazendo com que, deste modo, as indesejáveis dissensões sejam afinal reconduzidas ao status quo ante da exata coordenação das pessoas políticas (e de suas respectivas funções), debaixo de sua subordinação às normas constitucionais." CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 25^o ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 502.

²⁵⁵ "A rígida repartição constitucional das competências tributárias não subsistiria se a lei infraconstitucional pudesse ampliar, modificar ou restringir os conceitos utilizados na delimitação das faixas de competências oferecidas às pessoas políticas. Por conseguinte, a inalterabilidade dos institutos de direito privado empregados na demarcação da competência tributária é uma imposição lógica da unidade e da hierarquia do sistema jurídico. Não cabe ao legislador infraconstitucional estender os conceitos de direito privado para atingir situações não abrangidas na sua competência constitucionalmente atribuídas [...]"DURO, Semíramis de Oliveira. Aspectos constitucionais do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana. Dissertação (mestrado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. 2016, p. 49.

legalidade "mais forte" que a genérica estatuída no art. 5º, II, da Constituição. Ao passo em que, via de regra, se exige lei para observância de um determinado comportamento, em direito tributário essa lei tem que ser qualificada, exigindo que a obrigação (regra-matriz de incidência) esteja completamente prevista em lei, é dizer cumpre ao legislador definir o antecedente e o conseqüente da norma tributária, consubstanciando-se a lei no fundamento imediato da exigência do tributo²⁵⁶²⁵⁷.

Diante de todas as reflexões apresentadas, quem melhor solidifica os limites da norma tributária impositiva²⁵⁸ é o Professor Edvaldo Brito, que dispõe o seguinte:

Em consequência, a espécie tributária, que essa norma venha a descrever, somente pode ser instituída ou aumentada: I - por lei da entidade competente; II - lei que seja aplicável a fatos geradores seus contemporâneos ou aos posteriores a ela; III - lei que tenha sido publicada no ano anterior à ocorrência desses fatos por ela tipificados em todos os seus elementos (material, pessoal, espacial e temporal); IV - lei que não institua tratamento desigual quando sujeitos passivos encontrem-se em situação equivalente; V - lei que não descreva elementos constitutivos capazes de gerar efeito confiscatório, nem que venham a prejudicar a unidade econômica e social do país, por causa das características continentais propiciadas pela extensão territorial brasileira, pela sua formação étnica diversificada e pela composição diferenciada de suas regiões geográficas; VI - lei que respeite sujeitos e objetos excluídos, constitucionalmente, do alcance da competência tributária.

Portanto, a lei do titular da competência tributária, que, ao descrever os elementos constitutivos do tributo, venha a ofender esses princípios, é natimorta ou, se tem vida aparente, está moribunda, face à expectativa de sua inevitável declaração de inconstitucionalidade²⁵⁹.

Assim, o que se constata é que a norma tributária impositiva/exacional, aquela que descreve a regra-matriz de incidência, é marcada por rígidas delimitações, seja as decorrentes do chamado "Estatuto do Contribuinte" ou da própria norma de competência tributária que lhe serve de fundamento-validade.

O grande número de limitações destinados à essa norma decorre, antes de qualquer outra coisa, da própria rigidez do sistema tributário, que pautado na proteção do contribuinte aos arbítrios cometidos pelo Estado Administração, funda-

²⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 29ª ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 182.

²⁵⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito tributário. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 310.

²⁵⁸ Deve-se asseverar que a formulação proposta pelo Professor Edvaldo, com a qual se concorda, é a formulação regra para a norma tributária impositiva. No entanto, evidentemente, a depender do imposto a que a norma tributária diga respeito, uma ou outra regra vai quedar inobservada, tendo em vista a existência de exceções aos princípios-garantia constitucionais destinadas ao contribuinte. A título meramente exemplificativo, no caso do imposto sobre produtos industrializados, não há que se observar a regra da anterioridade do exercício.

²⁵⁹ BRITO, Edvaldo. Direito Tributário e constituição: estudos e pareceres - 1ª ed. - São Paulo: Atlas, 2016, p. 976.

se na legalidade estrita e exige o esgotamento em lei de todos os atributos da obrigação tributária principal, isto sob pena de impossibilidade de exigência do tributo.

4.2.1.2 A capacidade contributiva enquanto pressuposto da tributação?

A Constituição Federal brasileira é enfática ao preceituar em seu art. 145, §1º²⁶⁰ que os impostos devem ser graduados de acordo com a capacidade contributiva. E, como bem assevera Ruy Barbosa, "não há numa Constituição, cláusulas, a que se deva atribuir meramente o valor moral de conselhos, avisos ou lições²⁶¹", sendo a capacidade contributiva, pois, um dos elementos conformadores do chamado "Estatuto do Contribuinte".

Dando azo à advertência de Ruy Barbosa, Humberto Ávila espousa entendimento no sentido de que a capacidade contributiva é um dentre outros tantos elementos necessários à tributação, de modo que a sua mera existência não é suficiente para fazer incidir o encargo tributário²⁶², mas a sua ausência garante, ao menos no que atine as normas tributárias com finalidade fiscal, a ausência de tributação.

É dizer, se por um lado não pode haver tributação sem a existência de capacidade contributiva, por outro, a mera existência ou indícios de existência de capacidade contributiva não autorizam a tributação, que, ante a legalidade estrita do sistema tributário pátrio, só ocorre com o cumprimento de todos os pressupostos previstos à sua incidência.

²⁶⁰ CF/88 - Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

²⁶¹ BARBOSA, Ruy. Comentários à Constituição federal brasileira. Coligidos e coordenados pro Homero Pires. São Paulo, Saraiva & Cia., 1932, Vol.II.

²⁶² "Primeiro, a de que a capacidade contributiva do contribuinte seria, por si só, fundamento para a tributação. Ora, há tributação quando a lei determina que o imposto incida sobre uma manifestação de capacidade contributiva. A capacidade contributiva é um dos requisitos para incidência dos impostos, mas ela sozinha não é suficiente para fazer incidir o encargo tributário. Não em um sistema que preza tanto a legalidade tributária como o brasileiro." (ÁVILA, Humberto. Contribuições e imposto sobre a renda - estudos e pareceres, São Paulo: Malheiros, 2015, p. 267)

O que se questiona, no entanto, é se a capacidade contributiva, por excelência um critério de realização da igualdade, teria de ser observada apenas nas normas tributárias com finalidade fiscal - o que não se questiona - ou deveria ser observada, também, nas normas tributárias com finalidade extrafiscal²⁶³.

Na doutrina pátria, quem melhor trata da matéria, pormenorizando o critério de aplicação da capacidade contributiva, é o Professor Diego Bomfim, que nos adverte de que a capacidade contributiva não se compatibiliza com normas tributárias de finalidade extrafiscal, sendo afastada enquanto parâmetro de mensuração dos impostos quando estes estiverem modalizados na função extrafiscal²⁶⁴.

No entanto, é de se observar que tal prerrogativa (não observância do critério da capacidade contributiva) não pode ser utilizada como uma carta em branco pelo legislador tributário, de modo que a razão extrafiscal de que se vale no momento de composição da norma tributária impositiva deve encontrar amparo constitucional. Caso contrário, não tratando-se de um critério extrafiscal autorizado pela Constituição, a norma tributária que desrespeite a capacidade contributiva é inconstitucional.

As operações objeto de análise deste trabalho, ou seja as operações de remessa ao exterior de criptomoedas, podem apresentar diferenças substanciais entre si, ao mesmo tempo em que podemos estar diante de simples doação ou até mesmo remessa ao exterior de recursos para própria utilização, as criptomoedas

²⁶³ Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho: "A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetos alheios aos meramente arrecadatários, dá-se o nome de extrafiscalidade." Curso de Direito Tributário, 29ª ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 250.

²⁶⁴ "Assim, assume-se que a capacidade econômica dos contribuintes é um dos critérios de aplicação do princípio da igualdade, e não o único. Este critério - capacidade econômica - funciona bem para as normas tributárias editadas com a finalidade de arrecadar fundos via distribuição igualitária da carga tributária entre os contribuintes, mas não se compatibiliza com a instituição de normas tributárias extrafiscais. [...] a capacidade contributiva é apenas um parâmetro para a realização da igualdade que deve ser levada em consideração para fins de instituição dos impostos quando estes, orientados à função fiscal, tiverem como finalidade apenas a justa distribuição da carga tributária entre os contribuintes. Diante deste raciocínio, a capacidade contributiva termina por ser, em certa medida, afastada como parâmetro de mensuração dos impostos que estejam voltados à função extrafiscal." BOMFIM, Diego. Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limite e controle. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 193-195.

enviadas ao exterior podem servir como meio de pagamento de um determinado serviço.

Sendo bastante diferentes as operações de remessa que podem ser realizadas, estamos diante de situação em que não apenas os impostos que eventualmente venham incidir são distintos, mas, também, a própria aferição da capacidade contributiva, já que, por exemplo, no mero envio de recursos pessoais ao exterior para sua própria utilização, não se visualiza qualquer exteriorização de capacidade contributiva.

É justamente neste aspecto que reside a pertinência em se identificar a aplicabilidade ou não da capacidade contributiva nas normas tributárias de finalidade extrafiscal, já que se aquela puder ser mitigada/inobservada nestas, situações em que não se vislumbra capacidade contributiva, mas que de algum modo não sejam queridas pelo ordenamento podem ser gravadas por tributação²⁶⁵.

Desse modo, no que atine a não submissão das normas tributárias extrafiscais à capacidade contributiva, temos que concordar com o Professor Diego Bomfim, já que o ordenamento constitucional exige a realização de programas outros²⁶⁶, por vezes completamente dissociados de qualquer afã arrecadatório, e que só podem ser realizados mediante emprego de normas tributárias extrafiscais, que, conseqüentemente, vão implicar em uma inobservância da capacidade contributiva²⁶⁷.

²⁶⁵ Evidentemente, em tal construção o reducionismo imperou, contudo não se nega a necessidade de visualização de todos os outros pressupostos necessários à tributação, a única questão que pode ser mitigada é a capacidade contributiva e em razão do caráter iminentemente extrafiscal da norma tributária, que busca incentivar ou desincentivar um determinado comportamento.

²⁶⁶ Também nesse sentido: "[...] o legislador pode perfeitamente desejar alcançar determinados objetivos utilizando o sistema tributário, sem que então o tributo tenha que estar limitado com rigidez pelo princípio da capacidade contributiva." VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. O princípio da igualdade, p. 254-255.

²⁶⁷ Andrei Pitten Velloso, tratando do controle dessas medidas extrafiscais alude ao seguinte: "Destarte, deverá indagar-se não só sobre a adequação, mas também sobre a necessidade da medida legislativa, analisando-se tanto a imprescindibilidade da utilização das técnicas, instrumentos e institutos do Direito Tributário para a promoção de fins não fiscais quanto a necessidade específica da medida legislativa adotada. Ou seja, nesse controle deve aferir-se também a necessidade da tributação (ou do benefício) extrafiscal, analisando-se a existência de meios não fiscais alternativos que possam servir para promover o fim correlato com uma restrição mais amena a direitos e garantias constitucionais. Embora seja complexo, esse exame é necessário, porque a tributação extrafiscal deve ser, em regra, um meio subsidiário relativamente às medidas não fiscais. Concluindo que a tributação fiscal é efetivamente necessária, haverá de realizar-se um segundo exame, concernente à existência de meios tributários mais amenos ao princípio de isonomia tributária. Superados os exames da adequação e da necessidade, as normas extrafiscais deverão ser sujeitas, enfim, a um derradeiro controle, de proporcionalidade stricto sensu. Isto é, para que seja reconhecida

Assim, seja não tributando manifestação de riqueza exteriorizada ou tributando uma situação que não exteriorize capacidade contributiva, desde que se esteja visando a realização de determinado programa constitucional que não possa ser realizado de outra forma, repise-se, não se vislumbra qualquer vício na tributação, já que a capacidade contributiva se dirige primordialmente às normas tributárias de finalidade fiscal.

É nesse viés que o Professor Leandro Paulsen lista uma série de dispositivos constitucionais que determinam o manejo de normas tributárias extrafiscais²⁶⁸, diminuindo ou até mesmo eliminando a aplicação da capacidade contributiva tendo em vista a necessidade de realização de outros fins constitucionais.

Nesse sentido, não se enxerga qualquer tipo de violação na eventual imposição de uma norma tributária extrafiscal que tivesse por objetivo evitar a saída desmesurada de recursos do país²⁶⁹. Em sentido contrário, uma norma como essa realizaria diversos programas constitucionais, tal qual a proteção da ordem econômica e financeira do país de uma evasão massiva de recursos.

Diante do aludido, não se nega que a capacidade contributiva é um pressuposto da tributação. No entanto, ela o é para as normas tributárias com finalidade fiscal, em se tratando de normas tributárias de finalidade extrafiscal a capacidade contributiva pode, sim, não ser observada e/ou mitigada, já que por meio

a sua legitimidade constitucional, é imprescindível que os fins não fiscais possuam, no caso concreto, um peso mais elevado daquele relativo ao princípio de igualdade tributária (e dos demais princípios eventualmente afetados): desigualdades significativas jamais poderão resultar de fins extrafiscais de importância limitada." A teoria da igualdade tributária e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento in: Direito tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar. Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Pereira de Brito, organizadores. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. Coleção doutrinas essenciais; v. 2, p. 333-334.

²⁶⁸ "A Constituição autoriza a utilização extrafiscal do IPTU e do ITR para induzir o cumprimento da função social da propriedade (arts. 170, III, e 182, § 4o, II, da CF), a concessão de benefícios fiscais de incentivo regional (art. 151, I, da CF), o estabelecimento de tratamento tributário voltado a estimular o cooperativismo (art. 146, III, c, c/c o art. 174, § 2o, da CF), a concessão de tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte (art. 146, III, d, da CF), o tratamento diferenciado em função da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho (art. 195, § 9o, da CF, com a redação da EC 47/05) e o dimensionamento de certos tributos de modo mais flexível, pelo Executivo, como o II, o IE, o IPI, o IOF e a Cide-combustíveis (arts. 150, § 1o, 153, § 1o, 177, § 4o, I, b, da CF), o que lhe dá instrumentos para controle do comércio exterior (art. 137 da CF) e da moeda." PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário. 7ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 75.

²⁶⁹ A análise formulada neste comentário é em abstrato e não se destina diretamente à remessa de criptomoedas ao exterior, até pelo fato de que, como se verá mais a frente, não se tratando de moeda para fins jurídicos, o que se defende neste trabalho é que a simples remessa ao exterior para si próprio não é operação preenchida por qualquer das materialidades previstas na Carta Magna.

destas normas se busca realizar outros programas constitucionais que não a mera arrecadação de verbas para o custeio das despesas públicas essenciais.

4.2.1.3 O papel do legislador positivo e a impossibilidade de interpretações aditivas onerosas como critério de realização da igualdade por parte da administração tributária

O conteúdo semântico do princípio da isonomia/igualdade é assunto dos mais discutidos em direito. Certo, porém, que em nada se liga com a chamada "igualdade formal", sendo viável a existência de tratamento diferenciado, desde que mediante aplicação de critérios discrímem constitucionais. É por isso, que o núcleo do princípio, repetindo o brocardo aristotélico, reside em tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual, na medida da sua desigualdade²⁷⁰.

Tal circunstância, vale ressaltar é inerente a própria atividade legislativa de identificação de situações iguais e/ou desiguais, como bem pontua Antônio Roberto Sampaio Dória, voltada para a seara tributária, "A faculdade de discriminar é da essência do poder tributário. [...]"²⁷¹.

Nesse viés, Leandro Werneck é enfático ao afirmar que "O que é igual ou desigual na relação entre casos concretos é indefinível no campo puramente abstrato/genérico. [...]"²⁷², de modo que apenas a partir de uma análise sistemática do corpo de regras e princípios que compõem determinada estrutura é que seria possível proceder com um juízo comparativo de igualdade ou desigualdade e, com isso, proceder ou não com um tratamento tributário diferenciado.

Ou seja, somente quando conhecidos os critérios de comparação é que se pode afirmar estar diante de um igual ou de um desigual. Trata-se de um conceito dinâmico, o que é igual perante um critério de comparação, pode ser absolutamente

²⁷⁰ MELLO, Censo Antônio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 35.

²⁷¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Princípios constitucionais tributários e a cláusula *due process of law*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 183.

²⁷² WERNECK, Leandro Aragão. O princípio sistêmico da tipicidade tributária. Salvador: NeoJuris Editora, 2019, p. 149.

desigual perante um outro critério²⁷³, a igualdade/desigualdade, então, depende do ponto a partir do qual se compara duas coisas/situações.

Diante dessa questão, constatando que a isonomia nem sempre vai ser realizada mediante tratamento idêntico de sujeitos distintos, forçoso reconhecer que as discriminações são intrínsecas ao próprio princípio, já que apenas mediante a sua utilização - com critérios constitucionalmente toleráveis, por evidente - é que vai ser possível a efetiva realização da isonomia em seu sentido material.

É em função disso que discriminar é ato intrínseco ao de legislar, a partir do momento em que o legislador é dotado de competência para legislar em matéria tributária, é sua função constitucional discriminar com a finalidade de promover a isonomia.

Estranho ao conteúdo semântico desse superprincípio seria a impossibilidade de existência de tratamento desigual, já que o tratamento uniforme dos indivíduos, sem observar as circunstâncias diferenciadoras existentes é completamente contrário ao conceito de justiça, ao menos àquele concebido enquanto objetivo fundamental da República Federativa do Brasil²⁷⁴²⁷⁵.

O que se vislumbra, então, é a possibilidade de extração de ao menos dois diferentes comandos decorrentes do princípio da isonomia, (i) o primeiro deles é o que veicula uma proibição de trato desigual aos iguais; (ii) ao passo em que o segundo determina que os desiguais não podem ser tratados igualmente²⁷⁶. Nesse sentido, o desafio que exsurge é o de estabelecer os critérios que podem ser adotados para promover a discriminação de modo legítimo.

²⁷³ Fugindo um pouco do campo tributário apenas para provar que tal premissa se aplica, em verdade, para qualquer tratamento desigual, temos por certo que, via de regra, não é possível discriminar um deficiente visual por sua condição. Contudo, imagine que o governo federal objetiva contratar um segurança para fazer parte da guarda pessoal do Presidente da República. Nessa circunstância, parece-me claro que uma vedação à participação de um deficiente visual no concurso, embora se consubstancie em hipótese de tratamento desigual, estaria amparada na Constituição, já que o exercício de tal atividade é incompatível com a deficiência visual.

²⁷⁴ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

²⁷⁵ "A igualdade representa um elemento essencial de qualquer teoria séria de justiça e, por consequência, encontra-se positivada qual um princípio constitucional fundamental em todos os sistemas jurídicos contemporâneos." VELLOSO, Andrei Pitten. A teoria da igualdade tributária e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento in: Direito tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar. Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Pereira de Brito, organizadores. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. Coleção doutrinas essenciais; v. 2, p. 302.

²⁷⁶ WERNECK, Leandro Aragão. O princípio sistêmico da tipicidade tributária. Salvador: NeoJuris Editora, 2019, p. 145.

Então, é a finalidade associada com o critério adotado para a discriminação que vai determinar se aquele tratamento desigual é constitucional ou inconstitucional.

E, no que atine a esses critérios, não são poucos os previstos na própria Carta Magna²⁷⁷. O art. 145, §1º, por exemplo, determina que os impostos serão graduados de acordo com a capacidade contributiva (ver 4.2.1.2), de modo que aqueles sujeitos que reúnam condições de arcar com um pedaço maior das despesas públicas assim o devem fazer.

Uma técnica promotora de isonomia, alçada ao nível constitucional e que, para muitos, decorre da própria capacidade contributiva é a da progressividade²⁷⁸, que possui um *plus* em relação à tributação que apenas observa a capacidade contributiva, já que aqui não basta que o sujeito que reúna condições arque com mais, o objetivo dessa técnica é que o sujeito que possa arcar com mais, arque proporcionalmente com mais e não apenas em números absolutos, visando a promoção de justiça fiscal e a distribuição de renda por meio da tributação.

Diante disso, não se tem dúvidas que no altiplano Constitucional "[...] o Estado, fundado na utilização privada da propriedade está destinado a suprir a demanda financeira necessária para preencher suas tarefas principalmente mediante impostos²⁷⁹".

E, nesse sentido, na atividade do legislador infraconstitucional, faz-se necessário proceder com a observância dos ditames constitucionais para exercício da competência tributária, dentre os quais se observa a isonomia que carece de uma aferição de pertinência do critério comparativo escolhido com a finalidade daquela dada norma.

²⁷⁷ Importante fixar que nem todos os critérios de discriminação passíveis à realização da isonomia estão listados na Constituição, sendo viável a utilização de critérios outros, desde que, evidentemente, eles sejam critérios discriminais constitucionais.

²⁷⁸ Há na doutrina pátria, grande discussão sobre a progressividade decorrer ou não, de forma direta, do art. 145, §1º. Tal debate, que divide a doutrina brasileira, centra sua análise em ser necessário ou não, para realização da capacidade contributiva, a utilização de tributos progressivamente. Aqueles que entendem que todos os tributos podem ser utilizados progressivamente (ex. Roque Carrazza), advogam pelo entendimento de que se extrai do §1º, art. 145 da CF, uma cláusula geral autorizativa de progressividade. Em sentido contrário, localizam-se aqueles que entendem que apenas nas situações autorizadas pela Carta Magna seria possível se valer do instituto da progressividade (Diego Bomfim, Aires Fernandino Barreto).

²⁷⁹ TIPKE. Klaus. Moral tributária do estado e dos contribuintes; tradução Luiz Dória Furquim. Sergio Antonio Fabris Ed. - Porto Alegre, 2012, p. 13.

Dessa forma, é cediço que, em matéria tributária, tratamentos desiguais não podem ser instituídos de forma aleatória, fazendo-se necessário não só a completa submissão ao processo legislativo designado, mas, também, a pertinência dos critérios discriminatórios utilizados com relação a finalidade daquela discriminação²⁸⁰, que deve sempre encontrar amparo constitucional, sob pena de impossibilidade de manutenção daquele tratamento discriminatório.

No entanto, o que não se pode tolerar é a tentativa da Administração Tributária de equiparar situações não previstas em lei às situações previstas, sob o pretexto de realização de isonomia, quando se sabe que o que existe é o mero intuito de tributar signos supostamente presuntivos de riqueza sem lei para tal, violando frontalmente o sistema tributário nacional.

É importante fixar que a igualdade não é servível a esse tipo de intuito, se nem mesmo sentenças aditivas vem sendo toleradas²⁸¹, sob a justificativa de que o Poder Judiciário não pode atuar como legislador positivo, é ainda mais evidente que a Administração Tributária não pode se valer da isonomia para tributar situação não prevista em lei, ferindo a legítima confiança depositada pelo contribuinte no sistema jurídico posto.

Nesse sentido, ainda que uma possível não tributação na remessa de criptomoedas ao exterior se consubstanciasse em uma excrescência à tão aclamada isonomia tributária - o que não se está afirmando, tendo em vista se tratar de uma operação um tanto quanto diferente da remessa de dinheiro -, a Administração Fazendária nada poderia fazer, ao menos até que lei em sentido formal passasse a

²⁸⁰ "A possibilidade de tratamento diferenciado se faz presente quando os sujeitos são comparados através de critérios permitidos pela Constituição Federal e, ao mesmo tempo, relevantes e congruentes com a finalidade buscada pela comparação." WERNECK, Leandro Aragão. O princípio sistêmico da tipicidade tributária. Salvador: NeoJuris Editora, 2019, p. 148.

²⁸¹ Há, no entanto, quem critique tal impossibilidade: "O argumento de que o Judiciário não pode atuar como legislador positivo. muitas vezes fundamentou a improcedência de ações em que o autor apontava violação à isonomia pleiteando a extensão de tratamento privilegiado concedido por lei a outrem. Com isso, o Judiciário acabou por deixar de oferecer prestação jurisdicional que assegurasse tratamento isonômico, razão pela qual tem sido cada vez mais criticada tal posição, havendo quem diga que "equivale a eliminar o princípio da igualdade". Tem-se defendido, pois, mais recentemente, que o Judiciário "pode declarar a nulidade do critério de diferenciação violador do princípio da igualdade, de modo a que todas as pessoas e grupos possam ser incluídos", [...] "PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário. 7a ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 76.

exigir o pagamento de tributo²⁸² nessas situações e respeitasse todos os pressupostos constitucionais à incidência da norma tributária impositiva.

4.2.1.4 *Segurança jurídica: importância da proteção da confiança para o sistema*

O direito é realidade cultural, de modo que para ter aplicação ele deve ser previsível, não sendo viável, notadamente no Direito Tributário, em que se vislumbra uma invasão da propriedade dos contribuintes, a cobrança de créditos tributários pautados em interpretações aditivas da administração tributária.

No mundo contemporâneo, marcado pela elevada complexidade social, o papel primordial do sistema jurídico é o de fornecer estabilidade, acolhendo as expectativas legitimamente criadas e, por consequência, protegendo a confiança depositada pelos intérpretes no sistema²⁸³²⁸⁴. Caso assim não fosse, não haveria que se falar em uma ordem jurídica, mas, efetivamente, em uma desordem jurídica, já que o sistema não exsurgiria como instrumento representativo de confiança para tomada de decisões.

É exatamente por essa questão que o sistema jurídico, embora comporte abertura cognitiva, opera fechado, é dizer mediante o seu próprio repertório²⁸⁵.

Assim, é necessário reiterar que a previsibilidade da (não) incidência de determinadas normas possuem aptidão de modalizar comportamentos, de modo que o contribuinte pode pautar as atividades que realiza com o objetivo de não incidir em determinado fato gerador que lhe oneraria de sobremaneira. E, como bem assevera

²⁸² Ainda não se faz menção a quais são os tributos que poderiam ser instituídos nessas operações. Tal análise será feita a partir do tópico "4.2.2", mas já se antecipa que é dotado de variações e vai depender do tipo de operação realizada.

²⁸³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009 p. 316.

²⁸⁴ Luhmann esclarece que: "[...] mostrar confiança é antecipar o futuro. É comportar-se como se o futuro fosse certo. Poder-se-ia dizer que, através da confiança, o tempo se invalida ou ao menos se invalidam as diferenças de tempo." LUHMANN, Niklas. *Confianza*. Trad. Amada Flores. Anthropos Santiago: Universidad Iberoamericana, 1996, p. 14.

²⁸⁵ Ibid.

Klaus Tipke: "Quem se comporta de modo a não preencher o tipo legal e por esse meio evita a consequência jurídica "imposto", não age ilegalmente²⁸⁶."²⁸⁷

É nesse sentido que Ricardo Lobo Torres descreve o princípio da proteção da confiança:

Em linhas gerais significa que o Estado deve respeitar a segurança dos direitos fundamentais do contribuinte, agindo segundo a moralidade e a equidade. Aparece amalgamado aos princípios da legalidade, irretroatividade e proibição de analogia²⁸⁸.

E a confiança é relevante, pois o contribuinte precisa saber como agir no presente, valendo-se para tal, no mais das vezes, das orientações dadas pela Administração Tributária e nas decisões judiciais dos tribunais sobre aquele respectivo assunto.

Nem poderia ser diferente, já que tanto os atos da administração tributária, como decisões judiciais, buscam reescrever/reconstruir uma realidade passada, é dizer tratam-se de atos praticados no presente que se reportam a fatos ocorridos no passado e acabam servindo como base para os contribuintes pautarem as suas atividades.

Desse modo, conceber como possível que um novo critério exigido pela Administração Tributária ou uma virada na jurisprudência atinja fatos geradores praticados sobre as orientações anteriores, é violar frontalmente a legítima confiança depositada pelo contribuinte nas instituições.

Nesse ponto, enfatizando a relevância da previsibilidade das resoluções dos conflitos de interesses, é assertiva a intervenção de Canaris:

Em termos esquemáticos, pode considerar-se que, mediante bitolas eleitas em cada cultura jurídica, o Direito tende para tratar o igual de modo igual e o diferente de modo diferente, de acordo com a medida da diferença. De outro modo, os diversos problemas concretos seriam resolvidos ao acaso, surgindo como expressão do puro arbítrio. Noutros termos: por primitiva que seja a sociedade onde a questão se ponha, só pode falar-se em direito

²⁸⁶ TIPKE, Klaus. Moral tributária do estado e dos contribuintes; tradução Luiz Dória Furquim. Sergio Antonio Fabris Ed. - Porto Alegre, 2012, p. 100.

²⁸⁷ Embora sequer fosse efetivamente necessário fazer esse apontamento, é evidente que os comportamentos a que Tipke se refere são os lícitos. Na eventualidade de o contribuinte, por exemplo, simular uma operação com o objetivo de não pagar tributo, estar-se-ia diante de uma fraude.

²⁸⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. II, p. 570.

quando os confrontos de interesses mereçam saídas previsíveis, diferenciadas em função do que se entenda ser relevante²⁸⁹.

Em sentido pariforme, Humberto Ávila, definindo o princípio da segurança jurídico-tributária²⁹⁰, afirma:

Desse modo, o conceito de segurança jurídico-tributária pode ser definido como uma norma-princípio que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos contribuintes e na sua perspectiva, de um elevado estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua elevada cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano, frustração, surpresa ou arbitrariedade, plasmar digna e responsabilmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro²⁹¹.

Não é, pois, sem razão a construção empreendida no sentido de que o direito tributário carece de um elevado estado de confiabilidade, que permita aos contribuintes a adoção de determinadas práticas com a mínima segurança de que isso, no futuro, não venha lhe causar nenhum tipo de problema.

É por isso que se afirma que "[...] o Direito Tributário é geralmente um direito de segurança jurídica. Ele existe, acima de tudo, "para limitar o poder estatal"²⁹²" e tendo em vista o fato de que a propriedade do contribuinte é atingida pela fenomenologia da incidência tributária, faz-se pujante uma maior determinabilidade dos efeitos decorrentes da prática de determinados comportamentos por parte do contribuinte. Em especial, essa necessidade de determinabilidade recai sobre aquelas situações que se situam na zona de penumbra, aquela em que o contribuinte não sabe, em efetivo, se está diante de uma prática tributável ou intributável.

No entanto, embora todas essas ponderações acerca da segurança jurídica e da proteção da confiança sejam relevantes, o que se verifica na experiência jurídica brasileira é que a previsibilidade dos efeitos supervenientes à ocorrência dos fatos jurídicos tributários ficou no mundo das ideias de Platão, instaurando-se no Brasil

²⁸⁹ CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito. 3.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 63.

²⁹⁰ Também é esse o posicionamento de Eduardo Jardim ao afirmar que: "A meu pensar, segurança jurídica é a possibilidade de se prever os efeitos asseguradores de direitos e garantias individuais ou coletivos que o direito posto comunica à conduta humana." Reflexões sobre a segurança jurídica na amplitude do direito tributário brasileiro. in: Direito tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar. Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Pereira de Brito, organizadores. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. Coleção doutrinas essenciais; v. 2, p. 48.

²⁹¹ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 301.

²⁹² Ibid, p. 299.

um verdadeiro pandemônio na tributação, em que praticamente nada é possível prever e que a surpresa impera nas relações com o ente tributante, não sendo possível atribuir quase nenhuma confiabilidade aos planejamentos elaborados²⁹³.

E isto, em certa medida, se dá pelos desdobramentos das próprias vicissitudes da cultura jurídica brasileira, como bem assevera Eduardo Jardim:

[...] No Direito Tributário Brasileiro o princípio da segurança jurídica resulta mitigado em face de inúmeras vicissitudes culturais que acoimam nossa realidade, desde a elaboração de leis manifestamente inconstitucionais até a carga tributária supinosamente gravosa, tendo como pano de fundo uma postura das instituições no sentido de passarem ao largo das leis²⁹⁴.

Desse modo, o caos jurídico que impera em matéria tributária no Brasil é extremamente prejudicial para o país como um todo, já que, inexistindo previsibilidade na aplicação das normas, o impacto na atividade econômica é grande, havendo um grande desinteresse do investimento estrangeiro, por exemplo, em aplicar seus recursos no Brasil.

Importante cientificar que tal desinteresse decorre, notadamente, do fato de que a tributação no Brasil ocorre de forma casuística, não havendo sólidos parâmetros jurisprudenciais e/ou de atuação da própria Administração Tributária em que seja possível se embasar ou que tivesse a aptidão de fornecer um mínimo de segurança possível aos operadores do direito, o que, por via lógica de consequência, dá ensejo a um instável cenário de previsibilidade econômica que é impeditivo de investimentos.

Em outras palavras, no Brasil há uma desconfiança sistêmica na tributação, o que enfraquece a confiança depositada pelos indivíduos no sistema jurídico posto e, conseqüentemente, macula a segurança jurídica necessária à realização de atividades econômicas com a mínima previsibilidade necessária.

²⁹³ "Ao se admitir a premissa pela qual a segurança jurídica traduz a virtualidade de prognosticar os efeitos da conduta humana ao lume de um direito consagrador de valores qualificados como idôneo num dado sistema, é imperioso reconhecer a sua palidez no Direito Brasileiro, em especial na área da tributação.

A inferência tem cabida, na medida em que, no Brasil, inexistente qualquer possibilidade de se prever os efeitos supervenientes à ocorrência de fatos jurídicos tributários." JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Reflexões sobre a segurança jurídica na amplitude do direito tributário brasileiro. in: Direito tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar. Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Pereira de Brito, organizadores. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. Coleção doutrinas essenciais; v. 2, p. 50.

²⁹⁴ Ibid, p. 67.

Nesse sentido, são esclarecedores os estudos de Misabel Derzi ao delimitar o âmbito de aplicação do princípio da proteção da confiança no Direito Tributário, sendo enfática ao afirmar que, neste âmbito, ele só pode ser considerado unilateralmente, não servindo, pois, às pretensões fazendárias na atividade de cobrança de tributos, mas tão somente se consubstanciando em uma garantia do contribuinte em face do império estatal, podendo ser aludida como uma verdadeira limitação constitucional ao poder de tributar²⁹⁵.

É em função de tudo isso que a previsibilidade do futuro e das saídas para os conflitos de interesse se consubstanciam em elementos intrínsecos ao direito tributário, já que, ao invadir a esfera patrimonial dos contribuintes, se deve permitir que eles atuem responsabilmente no presente, planejando o seu futuro de acordo com critérios jurídicos postos²⁹⁶, que devem ser compreensíveis e claros, sob pena de impossibilidade do contribuinte de atribuir qualquer grau de confiabilidade ao sistema posto.

4.2.2 Da delimitação das operações de remessa de criptomoedas ao exterior estudadas

Tendo sido cuidadosamente delineados os pressupostos constitucionais à incidência tributária, necessário progredir com a subsunção de tudo quanto fora discutido às operações de remessa de criptomoedas ao exterior, quando vai ser possível identificar (i) se incide algum tributo sobre esse tipo de operação; e (ii) em caso de haver incidência qual(is) seria(m) o(s) tributo(s) a incidir(em) e em que operações específicas.

É certo, no entanto, que antes mesmo de seguir com essa análise, faz-se necessário, ante as inúmeras e diferentes operações de remessa de criptomoedas ao exterior que podem ser realizadas, apresentar o recorte das operações objeto deste trabalho.

²⁹⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009 p. 324.

²⁹⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 301.

Basicamente, serão analisados três diferentes tipos de remessas de criptomoedas ao exterior realizadas por pessoas físicas, quais sejam: (i) remessa de criptomoedas ao exterior para "carteira" do próprio remetente, sem mudança de titularidade na propriedade do bem; (ii) remessa de criptomoedas ao exterior para "carteira" de terceiro pessoa física sem qualquer contrapartida, em típica operação de doação; e (iii) remessa de criptomoedas ao exterior para "carteira" de terceiro em contrapartida à aquisição de determinado bem ou serviço, em típica operação de permuta.

As operações realizadas por pessoas jurídicas não serão especificamente analisadas neste trabalho. No entanto, deve-se asseverar que a grande maioria das reflexões feitas com relação às operações realizadas por pessoas físicas se aplicam às realizadas por pessoas jurídicas.

Diante do aludido recorte, progride-se para a análise específica dos tributos que incidem nestas operações, fundando toda essa análise na técnica estruturalista da regra-matriz de incidência²⁹⁷ (ver 4.1.2), que parte de um processo de "desformalização", substituindo-se as variáveis lógicas do modelo proposto por Paulo de Barros pelas palavras e expressões previstas em lei.

4.2.2.1 Da (não) incidência de IOF-Câmbio?

A regra-matriz de incidência do IOF-Câmbio já foi dissecada de forma extremamente cuidadosa neste trabalho (ver 4.1.2), de modo que as reflexões lá tecidas se aplicam integralmente ao raciocínio desenvolvido neste tópico.

Como restou constatado, as operações de câmbio se consubstanciam em negócios jurídicos cujo objetivo é a troca/permuta de moedas de um determinado país por moedas de um outro país, valendo-se para tal da uma instituição financeira que possua autorização para operar no mercado de câmbio e que, mediante a taxa de equivalência das moedas permutadas, receba um certo valor da moeda dada em permuta e entregue um certo valor da moeda recebida em permuta.

²⁹⁷ O modelo da regra-matriz de incidência já foi devidamente explicado no decorrer do trabalho, razão pela qual não se faz necessário reexplicar toda a estrutura nesse ponto do trabalho.

Nesse sentido, o primeiro aspecto sobre qual se deve tratar é o enquadramento ou não das criptomoedas enquanto moedas, já que se estas não se consubstanciarem em moeda não preenchem a materialidade posta na Constituição para o IOF-Câmbio.

Conforme discutido no presente trabalho, diversos são os elementos necessários para a configuração de determinado instituto enquanto moeda, sendo possível aludir a uma concepção econômica e a uma concepção jurídica de moeda, fazendo-se necessário o preenchimento de ambas as concepções para se estar diante de uma efetiva moeda (ver 3.2).

No que atine as criptomoedas, é até possível concluir no sentido de que elas preenchem o conceito econômico de moeda - embora exista controvérsia se no presente momento elas já preencheram esse conceito -, já que são dotadas das características da melhor moeda, sendo divisíveis, portáteis e escassas, possuindo, ainda, uma outra relevante característica e que diminui, muitas vezes, o custo de conformação: ser incorpóreo/intangível.

Contudo, no que diz respeito ao preenchimento dos critérios jurídicos para ser reputada enquanto moeda, o que se verifica, em verdade, é que as criptomoedas não são efetivas moedas (nacionais ou estrangeiras), não sendo dotadas de poder liberatório, curso legal e não sendo reguladas ou emitidas por uma autoridade central de um país soberano.

Vale ressaltar que o próprio Banco Central, órgão responsável por regulamentar o sistema financeiro pátrio, em seu comunicado nº 31.379, afirmou que as criptomoedas não são moedas, afastando-as, portanto, da incidência do imposto.

Nesse sentido, não se consubstanciando em moeda, a materialidade necessária para incidência do IOF-Câmbio não se encontra preenchida, sequer sendo as criptomoedas adquiridas mediante contrato de câmbio, mas, sim, em mercado informal que nem mesmo é regulamentado.

Desse modo, em nenhuma operação de remessa de criptomoedas ao exterior deve-se falar na incidência de IOF-Câmbio, já que, em efetivo, a materialidade do imposto não se encontra preenchida nesse tipo de operação, não consubstanciando-se as criptomoedas em moedas.

Dessa forma, tratando-se as criptomoedas de bens intangíveis, operações que envolvam moedas e criptomoedas podem até ser reputadas enquanto uma operação de compra e venda, mas não de câmbio.

4.2.2.2 Da (não) incidência de Imposto de Exportação?

A Constituição Federal em seu art. 153, II²⁹⁸, ao repartir a competência tributária impositiva, determinou que a União era o ente dotado de competência para instituir o imposto de exportação (IE). Contudo, necessário se faz avaliar o conteúdo normativo do aludido dispositivo, já que apenas a partir dessa análise será possível precisar a materialidade do tributo e, conseqüentemente, se o fato gerador preconizado pelo CTN guarda pertinência com o conceito utilizado na repartição da competência tributária impositiva²⁹⁹.

O CTN, recepcionado com *status* material de lei complementar, se incumbiu de definir o fato gerador do imposto de exportação, determinando que o fato gerador é a saída do território nacional de produtos nacionais ou nacionalizados³⁰⁰, guardando pertinência, pois, com a materialidade constitucionalmente autorizada.

No entanto, para que se possa efetivamente compreender o fato gerador do imposto de exportação, é necessário se debruçar sobre o critério material posto, tendo em vista se tratar do mais importante elemento da hipótese de incidência.

Nesse sentido, compreender a amplitude da expressão "exportar produtos nacionais ou nacionalizados" se conecta umbilicalmente ao estabelecimento dos limites à imposição tributária, já que o legislador infraconstitucional, sob pena de inconstitucionalidade, jamais poderá transpor os limites da materialidade sob a qual a tributação foi autorizada.

No que diz respeito à compreensão do signo linguístico "exportar", não residem muitas discussões, consubstanciando-se no ato de levar utilidade ou

²⁹⁸ CF/88 - Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

²⁹⁹ Sobre esta questão, é válida a observação de Roque Carrazza, para quem o legislador constitucional já definiu a norma-padrão de incidência de cada exação, cabendo ao legislador ordinário uma margem de atuação extremamente pequena. (ICMS, 10^o ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 34.)

³⁰⁰ CTN - Art. 23. O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do território nacional.

facilidade de um determinado território soberano para um outro território soberano³⁰¹.

Por seu turno, maiores são as discussões que emergem da análise do que seriam "produtos nacionais" ou "produtos nacionalizados" para fins constitucionais, tendo em vista o fato de que o exame desses conceitos envolve diversas variáveis, como preceitua Elidie Bifano:

[...] (a) produto, fruto de processo e que pode estar ou não no comércio, caracterizando-se, nessa última situação, como mercadoria; (b) produto ou mercadoria nacional, bem que é produzido no País; e (c) produto ou mercadoria nacionalizados, bem de origem estrangeira que aqui no país sofreu modificação em seu uso ou conformação³⁰².

Identificar a extensão do que seria produto, então, não é, em si, forçoso, podendo afirmar que é o resultado de uma atividade humana ligada a um processo de produção.

No entanto, para compreender a extensão da materialidade posta na Constituição, é necessário refletir sobre o cerne do imposto de exportação. Como é cediço, trata-se de um imposto cujo objetivo é facilitar a regulação do comércio internacional, permitindo que, por meio deste, o governo intervisse na economia, protegendo-a de externalidades negativas, fomentando às exportações e, quando fosse necessário, as desincentivando³⁰³.

Dessa forma, sendo um tributo com objetivos claramente extrafiscais e se direcionando à regulação do comércio internacional, não parece razoável afirmar que o imposto de exportação incide em quaisquer produtos, mas tão somente àqueles destinados ao comércio, à mercancia.

Assim, os produtos aos quais a CF teria se referido quando da repartição da competência tributária impositiva não seriam apenas aqueles que resultassem de

³⁰¹ BIFANO. Elidie Palma. Impostos sobre o comércio exterior. Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra da Silva Martins (coordenadores). Tratado de Direito Tributário, v. 1, 2011, p. 350.

³⁰² Ibid, p. 384.

³⁰³ O imposto de exportação é, essencialmente, um imposto com caráter regulatório, cujas normas que dele derivam, via de regra, possuem fins extrafiscais, tal conclusão decorre tanto de seu potencial de influenciar na economia, como, também, da própria Carta Constitucional, que foi expressa ao afirmar que tal imposto pode ter a alíquota alterada por ato do Poder Executivo (art. 153, §1º da CF). É um imposto, pois, que se destina ao trato do Comércio Internacional, buscando proteger a economia interna de externalidades negativas. Nesse sentido, feriria a lógica do próprio imposto afirmar que poderia incidir sobre qualquer produto, razão pela qual entendemos que somente poderia incidir sobre aqueles produtos destinados à mercancia, é dizer sobre as mercadorias.

um processo de produção, mas, sim, os que resultassem de um processo de produção e se destinassem ao comércio.

E, nesse sentido, a própria Receita Federal do Brasil é enfática ao afirmar que "O imposto sobre exportação tem como fato gerador a saída da mercadoria do território aduaneiro³⁰⁴".

Do mesmo modo, o decreto-lei nº 1.578/77, aquele que dispõe sobre o imposto de exportação, ao apresentar disposições sobre a base de cálculo do tributo, no art. 2º, §3º, afirma que:

Art. 2º [...] § 3º Para efeito de determinação da base de cálculo do imposto, o preço de venda das mercadorias exportadas não poderá ser inferior ao seu custo de aquisição ou produção, acrescido dos impostos e das contribuições incidentes e de margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos, mais impostos e contribuições.

Parece-nos claro, então, que o próprio ente tributante possui entendimento no sentido de que os produtos tributáveis por imposto de exportação são mercadorias e não qualquer imposto.

Nesse sentido, um primeiro aspecto ao qual se deve observar é o de que, nas operações analisadas, as criptomoedas não são destinadas à mercancia, o que afastaria, de pronto, a incidência do IE. Ademais, ainda que o fossem, o conceito constitucional de mercadoria não abarca bens intangíveis, conforme explanado no tópico 3.4.1.1, o que seria um impeditivo à incidência do IE.

Desse modo, não se amoldando ao conceito de "produto", que, para fins de incidência do imposto de exportação, pode ser equiparado à mercadoria, não há que se falar na incidência de imposto de exportação em nenhuma das operações de remessa ao exterior analisadas neste trabalho.

Não obstante a tal, ainda que pudesse se considerar as criptomoedas enquanto produtos para fins de incidência do imposto sobre exportação, faz-se pujante observar que tal exação só vai incidir na saída do território nacional de produto nacional ou nacionalizado que esteja indicado em relação aprovada pelo Poder Executivo, na forma do art. 1º, caput, c/c §3º do decreto-lei 1.578/77³⁰⁵.

³⁰⁴ Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/tributos/imposto-exportacao>> Acesso em 24/11/2019 às 13:02.

³⁰⁵ Decreto-lei nº 1.578/77 - Art. 1º O imposto sobre a exportação, para o estrangeiro, de produto nacional ou nacionalizado tem como, fato gerador a saída deste do território nacional. [...] § 3º O Poder Executivo relacionará os produtos sujeitos ao imposto.

No caso, não há qualquer indicação das criptomoedas enquanto "produto" gravado pelo imposto de exportação, de modo que, não constando em nenhuma normativa da CAMEX³⁰⁶, a saída de criptomoedas do Brasil, na mera eventualidade de se entender que se amoldam ao conceito constitucional de produto para fins de incidência do IE, se consubstancia em uma hipótese de não incidência tributária³⁰⁷.

No mais, para os que entendem que as criptomoedas podem ser consideradas produtos para fins de incidência do IE, grande problema reside na identificação de se tratar de um produto nacional ou nacionalizado, já que as criptomoedas são produzidas por meio do esforço computacional colocado à disposição na rede pelos "mineradores", que se encontram nos mais diversos locais do globo.

Assim, nem com um esforço hercúleo é possível identificar com precisão o local em que a criptomoeda foi produzida, já que, em efetivo, o processo que faz surgir novas criptomoedas se dá no mundo digital, onde as fronteiras não são postas de forma tão clara quanto no mundo físico.

Ainda que fosse possível precisar o local de produção, em não se tratando de um produto nacional, por certo que não poderia ser nacionalizado, já que após entrar na rede a criptomoeda não passa por qualquer novo processo, é dizer ao ingressar na rede ela já está perfeita e acabada, não sendo adicionado qualquer novo elemento à sua estrutura.

Diante das reflexões feitas, não parece minimamente razoável aludir à incidência de imposto de exportação em operações com criptomoedas, seja por não se consubstanciarem em produto (mercadoria) para fins de incidência do IE, por não ser relacionado pela CAMEX como um produto tributado pelo IE e por ser praticamente impossível determinar o local em que a criptomoeda foi produzida, não sendo possível identificar se o produto é ou não nacional.

4.2.2.3 Da (não) incidência de ICMS?

³⁰⁶ A CAMEX é o órgão responsável pela edição de normas relativas às mercadorias sujeitas ao imposto de exportação. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-exportacao/topicos/conceitos-e-definicoes/imposto-de-exportacao-ie>> Acesso em 24/11/2019 às 12:20.

³⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 315.

Na repartição da competência tributária impositiva entre todos os entes federativos, coube aos Estados, na forma do art. 155, II da CF, instituir impostos sobre "II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior"³⁰⁸.

No decorrer deste trabalho, diversas reflexões acerca do conceito constitucional de mercadoria foram tecidas, concluindo-se no sentido de que mercadoria, ao menos para fins de incidência do ICMS, seriam bens corpóreos destinados à mercancia (ver 3.4.1.1).

Dessa forma, em ordinário, em quaisquer operações com criptomoedas (bens intangíveis) não haveria que se falar na incidência de ICMS, ainda que existisse finalidade comercial, já que o conceito constitucional de mercadoria se restringe aos bens corpóreos, ou seja a materialidade posta na Constituição Federal não autoriza a incidência do ICMS em relação às criptomoedas.

Nas operações analisadas neste trabalho, ainda que se pudesse considerar as criptomoedas como bens sujeitos ao ICMS, duas questões potencializam a conclusão acima apresentada. De primeiro, as operações não se destinam à mercancia, é dizer as criptomoedas não são utilizadas enquanto mercadorias.

Na operação (i) se verifica uma operação de simples remessa ao exterior sem sequer haver mudança de propriedade dos recursos remetidos, de modo que não há nem mesmo circulação. Na operação (ii) o que se constata é uma doação de criptomoedas, inexistindo qualquer finalidade mercantil. Por fim, na operação (iii) se está diante de uma típica permuta, não se tratando de operação dotada de habitualidade, o que, igual modo, afasta o caráter mercantil da operação.

Por si só, tais elementos já seriam suficientes para afastar a incidência do ICMS.

Contudo, o que realmente se verifica é que em qualquer operação de remessa ao exterior de criptomoedas não é possível a incidência de ICMS, tendo em

³⁰⁸ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988. Diário Oficial da União. Brasília, 1988.

vista a existência de uma imunidade de nas exportações³⁰⁹. A CF, em seu art. 155, §2º, X, a é clara:

art. 155 [...]§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] X - não incidirá: a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

Desta feita, não há nem mesmo que se falar em hipótese de não incidência nas operações aludidas, mas em verdadeira hipótese de imunidade, é dizer as operações em discussão se encontram em uma zona em que ainda que os Estados quisessem tributar eles não poderiam, já que não são dotados de competência tributária para tal.

Assim, não parecem prosperar quaisquer argumentos aventados no sentido de que as operações ora discutidas deem ensejo à incidência de ICMS, seja pelo (a) fato de as criptomoedas não se subsumirem ao conceito constitucional de mercadoria, seja pelo (b) fato de nas operações analisadas inexistir finalidade mercantil³¹⁰ ou pelo (c) fato de que há uma imunidade de ICMS nas operações de exportação.

4.2.2.4 Da (não) incidência de Imposto de Renda?

Muito se discute acerca da incidência ou não do imposto sobre a renda em operações de remessa ao exterior envolvendo criptomoedas. Inicialmente, deve-se asseverar que essa discussão orbita sobre o imposto de renda em duas de suas modalidades: (i) imposto de renda retido na fonte (IRRF); e (ii) imposto de renda sobre ganho de capital.

³⁰⁹ Com a finalidade quaisquer dúvidas acerca da opinião deste autor, não se entende possível a incidência de ICMS sobre criptomoedas em quaisquer operações, destinadas ou não exterior, já que tais figuras não preenchem o conceito constitucional de mercadoria. O que se verifica, no entanto, é que a conclusão apresentada se soma a um outro bom argumento no caso das remessas/vendas de criptomoedas ao exterior, isto porque há uma imunidade de ICMS nas operações de exportação.

³¹⁰ Em conclusão pariforme, mas entendendo que as criptomoedas não se consubstanciam em mercadorias por outros motivos: "Diante do exposto, chegamos à conclusão de que bens intangíveis inconsumíveis que sejam utilizados como meio de pagamento ou que possam ser utilizados como investimento (para fins especulativos), tais como as criptomoedas, não são mercadorias, já que lhes falta o caráter mercantil e a destinação ao consumo do adquirente, de modo que, sendo meros bens, tais ativos não são tributáveis pelo ICMS-mercado interno, cuja materialidade é restrita às operações de circulação de mercadorias" GOMES, Daniel de Paiva. Bitcoin: a tributação de investimentos em criptomoedas. Dissertação (mestrado). Escola de direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, 2019, p. 87.

As peculiaridades de cada uma dessas modalidades torna necessário o seu trato em separado, já que, dependendo do tipo de operação realizada, pode-se estar diante de um caso em que não há tributação, de caso em que há apenas incidência de uma ou de outra modalidade ou de caso em que ambas as modalidades incidem.

No entanto, antes de proceder com a análise em apartado do IRRF e do IR ganho de capital, faz-se pujante apresentar a regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda, quando restará mais claro o perfil constitucional do tributo e, conseqüentemente, as hipóteses em que pode incidir.

Na repartição da competência tributária impositiva, na forma do art. 153, III da CF³¹¹, a competência para instituição do imposto sobre "renda e proventos de qualquer natureza" foi atribuída à União Federal. A atribuição dessa materialidade à União não se deu por acaso e é de se elogiar, tendo em vista que somente dessa forma pode ser utilizado como instrumento de distribuição de riqueza em todo o país, buscando equilibrar o desenvolvimento socioeconômico de todas as regiões do Brasil³¹².

O art. 43 do CTN³¹³, especificando o quanto posto no art. 153, III da CF, delimitou o âmbito material de incidência do IR, afirmando que o fato gerador desse tributo é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda³¹⁴ e de proventos de qualquer natureza³¹⁵.

É do próprio art. 43 do CTN, então, que se extrai o conceito de acréscimo patrimonial, determinando este dispositivo "que o imposto de renda tem como objeto o ato jurídico consubstanciado na aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou de proventos de qualquer natureza.³¹⁶". Nesse sentido, "são elementos

³¹¹ CF - Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] III - renda e proventos de qualquer natureza;

³¹² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 319.

³¹³ CTN - Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

³¹⁴ O próprio CTN conceitua renda "Art. 43 [...] I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

³¹⁵ O CTN também conceitua o que seriam proventos de qualquer natureza: Art. 43 [...] II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior

³¹⁶ BRITO, Edvaldo. Direito Tributário e constituição: estudos e pareceres - 1ª ed. - São Paulo: Atlas, 2016, p. 1055.

essenciais do conceito: disponibilidade econômica; disponibilidade jurídica; renda; proventos de qualquer natureza; aquisição.³¹⁷".

Certo, então, que o imposto de renda tem por fato gerador o acréscimo patrimonial, que, por seu turno, se dá quando da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica daquela riqueza nova, ou seja o fato gerador do IR não é a simples aquisição de acréscimo patrimonial, mas, sim, a aquisição da disponibilidade desse acréscimo.

No entanto, vale ressaltar que é grande a discussão que orbita na definição do momento em que o acréscimo patrimonial se verifica, é dizer quando há disponibilidade jurídica e quando há disponibilidade econômica e, ainda, se efetivamente é possível cindir a disponibilidade econômica da jurídica.

A doutrina não é uníssona na matéria. Embora prepondere a definição de disponibilidade econômica como recebimento de valor em dinheiro que vem acrescentar o patrimônio do contribuinte³¹⁸ e disponibilidade jurídica enquanto o nascimento de um direito à percepção da renda³¹⁹, o que se verifica, ao fim e ao cabo, é que a própria doutrina é confusa na delimitação da matéria, aludindo por vezes à disponibilidade econômica quando queria aludir à jurídica e vice-versa³²⁰.

Em que pese ser ampla a doutrina que perfilhe entendimento nesse sentido, o posicionamento que se defende neste trabalho é de que não adequado opor, enquanto alternativos, o econômico e o jurídico. É pertinente a crítica formulada por Luciano Amaro nesse mesmo sentido:

A norma legal impositiva juridiciza o fato econômico; à vista disso, não se pode separar, de um lado, um fato que seria "meramente" econômico (mas ainda não jurídico), ou (o problema é rigorosamente o mesmo) um fato que seria "apenas" jurídico (mas ainda não econômico). Ou, ainda, um fato que,

³¹⁷ Ibid.

³¹⁸ BRITO, Edvaldo. Direito Tributário e constituição: estudos e pareceres - 1ª ed. - São Paulo: Atlas, 2016, p. 1056; MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 322.

³¹⁹ BRITO, Edvaldo. Direito Tributário e constituição: estudos e pareceres - 1ª ed. - São Paulo: Atlas, 2016, p. 1056; MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 322.

³²⁰ A título meramente exemplificativo, o saudoso Bulhões Pedreira afirma que a disponibilidade jurídica corresponderia ao "regime econômico de determinação", causando uma clara confusão entre o econômico e o jurídico. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de Renda. Rio de Janeiro: Justec, 1971, p. 22.

num primeiro momento, teria apenas um desses qualificativos para, num segundo, assumir ambos³²¹.

O que se constata é que uma segmentação entre o econômico e o jurídico no plano do Direito é insustentável, só havendo espaço para distinções entre fatos jurídicos diversos e não entre fatos jurídicos e fatos econômicos. A norma juridiciza o fato econômico e a partir dali estamos diante de um fato jurídico, que, portanto, deve ser analisado sob a luz do direito posto.

Como pontua Orlando Gomes em investigação do conteúdo semântico da expressão "patrimônio", o patrimônio é considerado enquanto a representação econômica da pessoa, podendo ser apontado, mais especificamente, como o complexo de relações jurídicas de um determinado indivíduo apreciável economicamente³²².

Assim, "quer se trate de renda já recebida, quer se trate de renda apenas produzida, estamos sempre diante de um fato econômico e jurídico³²³.", já que o ingresso de nova riqueza ao patrimônio, seja na forma de dinheiro ou de direito, interessa à ciência econômica, cujo objeto não se restringe ao "bolso" do indivíduo, mas, sim, ao conjunto de bens e direitos que integram seu patrimônio, e, também, à ciência jurídica, que atribui ao acréscimo patrimonial uma série de consequências jurídicas.

A única diferença que se identifica nessas situações é existência de maior liquidez do dinheiro/moeda do que do direito/crédito, não havendo, no entanto, qualquer diferença na disponibilidade, havendo possibilidade de disposição daquela renda por parte do contribuinte em qualquer uma das duas hipóteses³²⁴.

No mais, o que se percebe é que tal distinção é parca de sentido, já que o real problema na tributação do imposto de renda reside na definição jurídica de se é possível tributar a renda quando da sua produção, embora ainda não entregue ao titular, ou apenas quando recebida pelo titular.

³²¹ AMARO, Luciano. Imposto de renda: regime jurídico. Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra da Silva Martins (coordenadores). Tratado de Direito Tributário, v. 1, 2011, p. 390.

³²² GOMES, Orlando. Introdução ao direito civil. 20ª ed. rev., atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 154.

³²³ AMARO, Luciano. Imposto de renda: regime jurídico. Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra da Silva Martins (coordenadores). Tratado de Direito Tributário, v. 1, 2011, p. 391.

³²⁴ Ibid, p. 390.

O que se constata, então, é que o excesso de cautela do legislador complementar na definição do fato gerador do IR gerou perplexidades interpretativas desnecessárias, já que, sem mais delongas, o seu objetivo foi afirmar que desde o momento em que produzida a renda e incorporada ao patrimônio do contribuinte (seja na forma de dinheiro, bens, créditos/direitos), a renda poderia ser tributada³²⁵. O que interessa, então, vale repisar, é que aquele renda seja disponível, que o contribuinte possa dispor dela.

O fato de o CTN autorizar a tributação do IR desde a produção da renda não quer dizer que o IR vai incidir nessa situação, já que é a lei ordinária quem vai definir o momento de incidência do IR, se apenas no momento em que a renda é disponível em dinheiro ou se desde o momento em que ela é adquirida em bens e/ou direitos, pautando a sua escolha em critérios de política fiscal.

Demonstrado o perfil material do IR, necessário discorrer sobre as variáveis de tempo-espço que, em conjunto com o critério material aludido, dão forma ao fato gerador do IR.

Evidente que para que seja possível verificar a existência de um acréscimo patrimonial, é necessário fixar um critério temporal para cotejar a análise do patrimônio anterior com o atual patrimônio e, com isso, verificar a existência ou não de acréscimo patrimonial. No caso do IR, em seu regime normal, do qual dista um pouco o IR sobre ganho de capital, a periodicidade do fato gerador é de um ano.

A adoção de tal período tem por objetivo a realização da capacidade contributiva³²⁶, buscando minorar os efeitos do recebimento circunstancial de um elevado valor por parte de um indivíduo, que, se assim não fosse, seria tributado de forma mais gravosa do que um sujeito que percebeu rendimentos razoáveis durante todo o ano-calendário, mas que não teve um pico de recebimento.

³²⁵ Ibid; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Caderno de pesquisas tributárias, v.11, p. 267.

³²⁶ Imaginemos que um sujeito percebeu R\$ 100.000,00 no mês de janeiro e durante todo o restante do ano não teve qualquer rendimento. Por seu turno, um outro sujeito recebeu todos os meses a monta de R\$ 10.000,00. Caso o período de apuração escolhido fosse um período menor do que um ano, um mês, por exemplo, o sujeito que só percebeu rendimentos em janeiro seria tributado muito mais do que aquele que recebeu rendimentos constantes, embora no final do ano o sujeito que recebia R\$ 10.000,00 todo mês tivesse percebido um valor maior, a adoção do período de apuração de um ano, então, não é aleatório, buscando realizar a igualdade na tributação.

Feitas essas reflexões gerais acerca do IR, devemos partir para a análise das operações de remessa ao exterior de criptomoedas, iniciando pela análise da possibilidade de incidência do imposto de renda retido na fonte.

4.2.2.4.1 Imposto de Renda retido na fonte?

No que atine a primeira operação, é dizer, aquela em que o sujeito remete criptomoedas para uma "carteira" de sua própria titularidade localizada no exterior, não pairam maiores dúvidas, tendo em vista o fato de que aqui não há qualquer aquisição de renda, não há riqueza nova a ser tributada.

Na segunda operação, aquela em que se verifica uma típica doação para pessoa física, havendo remessa de criptomoedas ao exterior para terceiro, o tributo que incidirá é o ITCMD, não havendo que se falar na cobrança de IR, ante a existência de uma isenção do valor dos bens adquiridos por doação, na forma do art. 6º, XVI da lei nº 7.713/88.

Caso a doação seja feita para pessoa jurídica, no entanto, não há que se falar na isenção de IR, de modo que além do ITCMD, haverá nessa operação acréscimo patrimonial tributável por parte da pessoa jurídica. Nessa hipótese, inclusive, o doador/remetente, ainda que pessoa física, como Nas operações ora analisadas, tem a obrigação legal de proceder com a retenção na fonte do imposto de renda devido³²⁷.

Discussão interessante reside na análise da terceira operação, aquela em que um sujeito remete criptomoedas ao exterior como contrapartida à aquisição de uma determinada mercadoria ou prestação de um serviço. Nesse caso, também se está diante de uma operação em que há acréscimo patrimonial por parte do prestador do

³²⁷ A instrução normativa nº 1.455/14 da Receita Federal do Brasil é enfática ao afirmar: Art. 1º Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a pessoa jurídica domiciliada no exterior por fonte situada no País estão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda exclusivamente na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), quando não houver alíquota específica, observadas as disposições previstas nesta Instrução Normativa.

serviço³²⁸ e/ou vendedor da mercadoria³²⁹ domiciliado no exterior, havendo riqueza nova a ser tributada.

Dessa forma, o remetente será responsável pela realização da retenção do IR devido, a diferença reside no fato de que, em se tratando de remessa de criptomoedas em contrapartida à uma prestação de serviço, a alíquota do IRRF será de 25% e não de 15%, a alíquota ordinária.

4.2.2.4.2 Imposto de renda sobre ganho de capital?

A sistemática do imposto de renda sobre ganho de capital é um pouco diferente da já explicada, razão pela qual antes mesmo de adentrar na análise das operações, se procede com breve explicação dessa sistemática que lhe é peculiar.

É da lei nº 7.713/88 que se extrai a sistemática de funcionamento do IR ganho de capital, estando nos §§ 2º e 3º do art. 3º³³⁰ as principais disposições sobre o ganho de capital.

Uma diferença que deve ser apontada com relação ao IR ganho de capital é que diferentemente do que ocorre na tributação do imposto de renda ordinário, não há que se falar na análise patrimonial do indivíduo como um todo para aferir a existência ou não de ganho.

³²⁸ IN nº 1.455/14 - Art. 16. Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), ressalvado o disposto no art. 17.

³²⁹ Evidentemente, em caso de aquisição de mercadoria advinda do estrangeiro, há que se falar na incidência do imposto de importação. O que se quer dizer, no entanto, é que nessas operações o remetente das criptomoedas é responsável tributário da pessoa jurídica domiciliada no exterior, devendo proceder com a retenção da monta de 15% para pagamento do IR devido.

³³⁰ Lei nº 7.713/88 - Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. [...] § 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei. § 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

No caso do ganho de capital, o que deve-se verificar é a existência de um acréscimo patrimonial específico, relacionado a um bem integrante do patrimônio do contribuinte, que, em um dado momento, ingressou ao patrimônio sob o valor X e, em um outro momento, está sendo alienado sob o valor Y. Em existindo diferença positiva de valor entre Y e X, é dizer se o valor de alienação for maior que o custo de aquisição, há que se falar na incidência do IR sobre ganho de capital na operação.

Feita esta breve apresentação acerca do imposto de renda sobre ganho de capital, necessário progredir com as discussões referentes às operações de remessa ao exterior realizadas.

Mais uma vez, no que atine à remessa ao exterior de criptomoedas para "carteira" da própria pessoa, não há que se falar na incidência de imposto sobre a renda, não havendo nem mesmo transferência na titularidade do bem e/ou qualquer mudança patrimonial, que continua exatamente da mesma forma que antes de remessa. Para a incidência do IR, faz-se pujante a existência de acréscimo patrimonial, o que não se constata de uma operação de simples remessa ao exterior, inexistindo mutação positiva no patrimônio do contribuinte.

Por sua vez, a segunda operação (remessa de criptomoedas ao exterior para "carteira" de terceiro pessoa física, em típica operação de doação) deve ser analisada sob duas vertentes, (i) na primeira o bem foi doado pelo exato valor em que tinha ingressado no patrimônio do doador; (ii) na segunda vertente, no momento em que o bem foi doado, ele valia mais do que no momento em que tinha ingressado no patrimônio do doador.

No que diz respeito à primeira vertente, a conclusão exarada é exatamente a mesma da posta para o IRRF, já que não haveria que se falar no pagamento de imposto de renda, ante a isenção prevista no art. 6º, XVI da lei nº 7.713/88. Caso a remessa seja realizada à pessoa jurídica, deverá ocorrer retenção na fonte, como foi evidenciado.

No entanto, na segunda vertente, a conclusão não é tão simplória, haja vista a discussão se pautar na existência ou não de ganho de capital tributável. O §3º do art. 3º da lei nº 7.713/88 é claro ao listar uma série de operações que importam alienação e que vão dar ensejo a apuração do ganho de capital. Dentre as hipóteses aventadas, encontra-se a alienação mediante doação.

Nesse sentido, é relevante reiterar que o CTN, embora tenha sido um tanto quanto impreciso, conforme discutido no tópico 4.2.2.4, ao determinar que tanto a disponibilidade econômica quanto a jurídica dariam ensejo à incidência do IR, permitiu que o legislador ordinário definisse se o IR incidiria desde o momento da produção da renda ou apenas no momento em que ela fosse recebida.

No caso do ganho de capital, o legislador ordinário fixou enquanto momento de verificação da diferença positiva entre o custo de aquisição e o valor de transmissão do bem o momento de alienação, seja qual hipótese for. Desta feita, alienando-se o bem mediante uma operação de doação, caso se verifique ganho de capital decorrente da diferença entre o custo de aquisição e o valor de alienação, o sujeito remetente/doador das criptomoedas terá verificado ganho e capital e, conseqüentemente, deverá recolher ao ente tributante o valor do tributo devido.

Não são muito distintas das conclusões referentes à segunda operação, as conclusões atingidas na análise da terceira operação.

Na remessa de criptomoedas ao exterior em contrapartida a uma determinada mercadoria ou a um determinado serviço, em uma típica operação de permuta, como já foi evidenciado, há que se falar na incidência do IRRF.

No que diz respeito à incidência de ganho de capital nessas operações, caso haja uma diferença positiva entre o valor de transmissão e o custo de aquisição das criptomoedas, as conclusões apresentadas na hipótese de doação são exatamente as mesmas, já que, tal qual a doação, a permuta se consubstancia em uma hipótese de alienação que é considerada na apuração do ganho de capital.

Desse modo, caso haja variação positiva e, conseqüentemente, seja verificado ganho de capital em relação às criptomoedas, o remetente das criptomoedas ao exterior será contribuinte de IR ganho de capital e deverá pagar ao ente tributante os valores devidos, cujo cálculo se dará na forma da legislação pertinente.

Deve-se enfatizar, no entanto, que relevante doutrina pátria espousa entendimento no sentido de não ser possível verificar o ganho de capital em operações de permuta³³¹, posição com a qual não se concorda neste trabalho, tendo

³³¹ ÁVILA, Humberto. Contribuições e imposto sobre a renda - estudos e pareceres, São Paulo: Malheiros, 2015, p. 267; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Incorporação de ações no Direito Tributário:

em vista a grande amplitude fornecida pelo CTN à escolha do momento de incidência do IR por parte do legislador impositivo/ordinári.

4.2.2.5 Da (não) incidência do imposto sobre doação?

Antes mesmo de proceder com a apresentação da regra-matriz de incidência do imposto sobre doação, para que seja possível compreender com exatidão as conclusões atingidas nesse tópico, faz-se necessário proceder com uma breve abordagem histórica desse tributo, focando, principalmente, na inovação trazida pela CF/88 em sua materialidade.

Historicamente, o imposto sobre transmissão *causa mortis* e de doação só incidiam com relação aos bens imóveis³³², sendo uma inovação da CF/88 a incidência dessa exação também sobre os bens móveis.

Na repartição da competência tributária impositiva, o imposto sobre doações coube aos Estados, de acordo com o art. 155, I da CF³³³, determinando ainda no §1º do mesmo artigo o Estado que seria competente para instituir a referida exação no caso de bens móveis³³⁴, que, no caso, seria o Estado do doador.

Induvidoso que com a referida mudança o perfil constitucional do imposto mudou, tendo sido ampliada sobremaneira a competência tributária dos Estados-membros.

No entanto, em que pese tal ampliação de competência, a ausência de movimentação do poder legislativo no sentido de editar lei complementar (art. 146 da CF) estabelecendo normas gerais e visando definir os fatos geradores, base de

Conferência de bens, permuta, dação em pagamento e outros negócios jurídicos. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 123; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a renda - pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Editora Justec, 1979, vol. 1., p. 281.

³³² Tal assertiva pode ser constatada da análise do que dispunha a Constituição Federal de 1967: CF/67 - Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis;

³³³ CF/88 - Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;

³³⁴ CF/88 - Art. 155 [...]§ 1º O imposto previsto no inciso I: [...]II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

cálculo e contribuintes, tem sido um grande óbice aos Estados e ao Distrito Federal no que pertine à instituição do imposto³³⁵.

O que se constata, então, é que se faz necessária a edição de uma lei complementar para tornar mais claros alguns aspectos. Não é tarde para lembrar que o CTN, lei ordinária recepcionado com *status* de lei complementar e que trata das normas gerais em direito tributário, foi editado em 1966, é dizer muito antes da atual Carta Magna e, conseqüentemente, antes da ampliação de competência relativa ao ITCMD, de modo que as disposições que regulam o ITCMD no âmbito do CTN não foram pensadas para a hipótese de doações de bens móveis, o que, como já aludido, tem causado algumas dificuldades para os Estados e Distrito Federal.

Dito isto, partindo para análise das operações de remessa de criptomoedas ao exterior, parece-nos que das três operações discutidas apenas uma daria ensejo à incidência do ITCMD.

Na primeira operação sequer há transmissão, não saindo as criptomoedas da órbita patrimonial do indivíduo remetente, de modo que não há que se falar na incidência de ITCMD. Na terceira operação, embora haja efetivamente a transmissão das criptomoedas para um terceiro, tal transmissão não ocorre por doação ou *causa mortis*, mas em contrapartida à realização de um determinado serviço ou à aquisição de uma mercadoria, de modo que também não preenche o critério material do imposto analisado.

Por seu turno, na segunda operação se verifica a transmissão da propriedade das criptomoedas e essa se dá a título gratuito, fazendo incidir, então, o ITCMD, cujo contribuinte poderá ser o doador ou o donatário, o que é definido pela legislação estadual de cada um dos Estados-membros.

Nessas operações (remessa a título gratuito - doação - de pessoa física para pessoa física), vale ressaltar o donatário não estará sujeito ao recolhimento de imposto de renda, tendo em vista o fato de que sobre os bens adquiridos por doação

³³⁵ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imposto sobre a transmissão de bens ou direitos a ele relativos - causa mortis e doações (ITCMD). Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra da Silva Martins (coordenadores). Tratado de Direito Tributário, v. 1, 2011, p. 529.

para uma isenção no pagamento do imposto de renda, na forma do art. 6º, XVI da lei nº 7.713/88³³⁶³³⁷.

4.2.2.6 Competência residual da União (art. 154, I da CF)

Na repartição da competência tributária impositiva, o Constituinte originário, já prevendo a possibilidade de surgimento de situações presuntivas de riqueza não abarcadas pelas materialidades elencadas na CF, previu no art. 154, I da CF³³⁸ a possibilidade de instituição de novos impostos, por parte da União, desde que a sua materialidade fosse diferente das dos impostos previstos na CF³³⁹.

Nesse sentido, o Constituinte outorgou à União a competência residual para tributar situações surgidas que não previstas nas taxativas materialidades da CF, permitindo que a União se valesse de sua competência residual para colmatar a lacuna legal e, conseqüentemente, preencher a zona livre de tributação.

Diante disso, nos parece que salvo em algumas hipóteses restritas, em que incidiriam o ITCMD e/ou o IR, as operações e a propriedade de criptomoedas não seriam tributáveis, haja vista a incompatibilidade com qualquer uma das materialidades previstas na CF. Em razão desse vácuo, não se amoldando as criptomoedas às materialidades postas na CF, o caminho mais viável para tributar, por exemplo, a propriedade desse bem incorpóreo seria o exercício da competência residual. É este o entendimento de Guilherme Follador:

"Poderíamos dizer, por exemplo, com alguma segurança, que a propriedade de criptomoedas não se subsume a nenhuma das materialidades mediante as quais a Constituição outorgou competências tributárias, de modo que sua tributação por impostos parece estar circunscrita ao plano da competência residual da União (CF, art. 154, I)³⁴⁰.

³³⁶ Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguinte rendimentos percebidos por pessoas físicas: [...]XVI - o valor dos bens adquiridos por doação ou herança;

³³⁷ Vale ressaltar que a mesma conclusão não se aplica nas hipóteses de doação à pessoa jurídica, já que a isenção se destina aos bens percebidos em doação por pessoas físicas.

³³⁸ Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

³³⁹ Como fora aludido no tópico específico (ver 2.1.1), esse é um indicativo de que o Constituinte se valeu conceitos e não de tipos na repartição da competência tributária, já que, se tivesse utilizados tipos, não se faria necessária a previsão de uma competência residual.

³⁴⁰ FOLLADOR, Guilherme Broto. Criptomoedas e competência tributária. Revista Brasileira de Políticas Públicas, v. 7, n.03, p. 80-104, 2017, p. 98.

Assim, caso seja objetivo da União, não vislumbramos grandes óbices no exercício da competência residual para se tributar a propriedade das criptomoedas e/ou operações envolvendo criptomoedas.

Contudo, no exercício dessa competência, faz-se necessário observar as rígidas limitações constitucionais, devendo tal imposto ser instituído mediante lei complementar, ser não-cumulativo, possuir base de cálculo e fato gerador distintos dos já previstos na CF³⁴¹.

4.2.2.7 Comentários acerca da responsabilização por ausência de declaração da operação de remessa de criptomoedas ao exterior, descumprimento de obrigação acessória?

As obrigações acessórias, dentre as quais se enquadram o dever de informar a realização de determinadas operações, devem estar previstas na legislação tributária, de modo que não é dado ao ente tributante exigir a prestação de informações por parte dos contribuintes, sem a existência de uma determinação advinda de lei em sentido amplo.

No que atine as operações específicas de remessa de criptomoedas ao exterior, a IN nº 1.888/2019 instaurou um dever geral de informar à RFB todas as operações realizadas com criptomoedas (art. 6º da IN nº 1.888/2019). Contudo, não listou, dentre as operações que devem ser informadas ao fisco, a operação de remessa unilateral de criptomoedas a "carteira" de própria titularidade do remetente no exterior, de modo que os sujeitos que realizam remessas dessa modalidade não estão obrigados a informá-la ao fisco.

No entanto, verifica-se a existência de uma obrigação das pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no Brasil, consistente no dever de declarar ao BACEN todos os direitos, instrumentos financeiros, disponibilidades em moedas estrangeiras, depósitos, imóveis, participações em empresas, ações, títulos,

³⁴¹ Os requisitos delineados no texto constitucional para exercício da competência tributária residual tem por seu cerne a proteção do contribuinte ao cometimento de abusos por parte do ente tributante, nesse sentido além de exigir um processo legislativo mais rígido, cuja aprovação no congresso depende um quórum maior, há, também, uma série de exigências materiais, que dificultam sobremaneira a instituição de impostos residuais, que só serão adequadamente instituídos quando efetivamente se tratarem de novas materialidades e, também, forem não-cumulativos.

créditos comerciais e bens no exterior³⁴², cujos valores somados superem ou sejam iguais ao montante de U\$ 100.000,00 (cem mil dólares), ou equivalente em outras moedas, em 31 de dezembro de cada ano-base.

Dessa forma, embora não exista um dever de declarar as operações unilaterais de remessa ao exterior de criptomoedas para própria "carteira", os sujeitos (pessoas físicas ou jurídicas) residentes, domiciliados ou com sede no Brasil que tenham realizado esse tipo de operação e possuam bens (genericamente considerados) e direitos no exterior avaliados em mais de U\$ 100.000,00, há, sim, o dever de declarar a propriedade das criptomoedas na declaração de capitais brasileiros no exterior (CBE).

Vale ressaltar, inclusive, que a veracidade das informações declaradas é de total responsabilidade do declarante, estando este sujeito às penalidades previstas na circular nº 3.857/2017 do BACEN³⁴³, que podem chegar até R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais), no caso de as informações prestadas serem falsas, incompletas, incorretas ou terem sido apresentadas fora do prazo previsto.

³⁴² O fundamento legal de tal exigência é o decreto-lei nº 1.060/69:

Art. 1º Sem prejuízo das obrigações previstas na legislação do imposto de renda, as pessoas físicas ou jurídicas ficam obrigadas, na forma, limites e condições estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, a declarar ao Banco Central do Brasil, os bens e valores que possuem no exterior, podendo ser exigida a justificação dos recursos empregados na sua aquisição.

O aludido decreto-lei é regulamentado pela medida provisória nº 2.224/01, que dispõe o seguinte:

Art. 1º O não fornecimento de informações regulamentares exigidas pelo Banco Central do Brasil relativas a capitais brasileiros no exterior e a prestação de informações falsas, incompletas, incorretas ou fora dos prazos e das condições previstas na regulamentação em vigor constituem infrações sujeitas à aplicação da ação punitiva do Banco Central do Brasil, nos termos definidos pela legislação em vigor. Parágrafo único. São considerados capitais brasileiros no exterior os valores de qualquer natureza, os ativos em moeda e os bens e direitos detidos fora do território nacional por pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no País, assim conceituadas na legislação tributária.

Os aludidos dispositivos são ainda complementados pelas circulares BC nº 3.624, de 6 de fevereiro de 2013 e nº 3.830, de 29 de março de 2017, que definem os prazos da declaração de capitais brasileiros no exterior (CBE).

³⁴³ CIRCULAR nº 3.857/2017 do BACEN: Art. 60. As penalidades de multa a que se sujeitam os responsáveis pelo não fornecimento das informações regulamentares exigidas ou pela prestação de informações falsas, incompletas, incorretas ou fora dos prazos e das condições previstas na regulamentação em vigor relativas a capitais estrangeiros no País e a capitais brasileiros no exterior, em razão do disposto nas Leis ns. 4.131, de 1962, e 11.371, de 28 de novembro de 2006, na Medida Provisória nº 2.224, de 4 de setembro de 2001, e no Decreto-Lei nº 1.060, de 21 de outubro de 1969, serão aplicadas em conformidade com os seguintes critérios: I - efetuar registro ou apresentar declaração em desacordo com os prazos previstos nas respectivas normas: 1% (um por cento) do valor sujeito a registro ou declaração, limitado a R\$25.000,00 (vinte e cinco mil reais); II - prestar informações incorretas ou incompletas: 2% (dois por cento) do valor sujeito a registro ou declaração, limitado a R\$50.000,00 (cinquenta mil reais); III - não efetuar registro, não apresentar declaração ou não apresentar documentação comprobatória das informações fornecidas ao Banco Central do Brasil: 5% (cinco por cento) do valor sujeito a registro ou declaração, limitado a R\$125.000,00 (cento e vinte e cinco mil reais); ou IV - prestar informação falsa em registro ou declaração: 10% (dez por cento) do valor sujeito a registro ou declaração, limitado a R\$250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais).

Dessa forma, as operações de remessa ao exterior, via de regra, precisam ser declaradas, não precisando ser declaradas, no entanto, aquelas remessas unilaterais para própria "caeteira", Nessa última hipótese, o que se constata é que a propriedade de criptomoedas, desde que o sujeito (pessoa física ou jurídica) possua o equivalente ou mais de U\$ 100.000,00 (cem mil dólares) em bens, direitos, títulos e etc. no exterior, bem como seja residente, domiciliado ou com sede no Brasil, deve ser declarada na declaração de capitais brasileiros no exterior (CBE).

4.2.2.7.1 Enquadramento no tipo penal de evasão de divisas?

O tipo penal de evasão de divisas está previsto no art. 22³⁴⁴ da lei nº 7.492/86, sendo taxativo ao afirmar que incorre no crime quem efetua operação de câmbio não autorizada com a finalidade de promover evasão de divisas do país.

Conforme já foi amplamente discutido no decorrer do trabalho, as operações de remessa ao exterior de criptomoedas não se consubstanciam em operações de câmbio, faltando-lhes elemento essencial para tal, qual seja o caráter de moeda às criptomoedas.

Como aludido, as operações de câmbio consistem em negócios jurídicos cujo objetivo é a aquisição de moedas de um determinado país por meio da entrega de moedas de um outro país, valendo-se para tal da uma instituição financeira que possua autorização para operar no mercado de câmbio e que, mediante a taxa de equivalência das moedas envolvidas na operação, receba um certo valor da moeda X e entregue um certo valor da moeda Y.

Diante disso, equiparar as operações de remessa de criptomoedas ao exterior às operações de câmbio, para fins penais, não se mostra instrumento correto, já que mediante analogia busca criar um novo tipo penal, o que viola a tipicidade cerrada e a legalidade estrita vigentes na matéria.

Nesse sentido, por mais que o BACEN tenha emitido comunicado afirmando que as operações de remessa de criptomoedas ao exterior se submetem aos

³⁴⁴ Lei nº 7.492/86 - Art. 22. Efetuar operação de câmbio não autorizada, com o fim de promover evasão de divisas do País: Parágrafo único. Incorre na mesma pena quem, a qualquer título, promove, sem autorização legal, a saída de moeda ou divisa para o exterior, ou nele mantiver depósitos não declarados à repartição federal competente.

ditames das operações de câmbio³⁴⁵, tal posicionamento é inadequado, já que dá às criptomoedas o tratamento destinado às moedas, quando elas não o são, consubstanciando-se em meros bens intangíveis.

Dessa forma, nem mediante árduo esforço argumentativo é aceitável conceber que a remessa ao exterior de criptomoedas é abrangida pelo tipo penal de evasão de divisas, que, reitere-se, se aplica exclusivamente em relação às operações de câmbio não autorizadas, cujo objetivo seja a evasão de divisas do país, e a saída de moeda nacional ou estrangeira para o exterior sem autorização legal.

Não enquadrando-se a remessa de criptomoedas ao exterior em nenhuma dessas hipóteses, não há que se falar no enquadramento da operação ao tipo penal de evasão de divisas.

4.3 PROBLEMAS DE PRATICABILIDADE FISCAL

Diante de tudo que já fora discutido, um elemento de cuja análise não podemos nos furtar diz respeito à verificabilidade dessas operações que envolvem criptomoedas.

Sem dúvidas, tais operações não são de fácil identificação, já que os operadores da rede atuam por meio de chaves criptografadas³⁴⁶ (uma pública e uma privada), por meio das quais não é possível chegar à identidade do sujeito que realizou as operações, não existindo nem mesmo um terceiro intermediário que conheça a identidade dos operadores.

Desse modo, ao menos em operações p2p, é dizer aquelas que não contam com a intervenção de uma *exchange* é praticamente impossível conhecer a real identidade dos indivíduos que não pela declaração deles próprios.

³⁴⁵ Comunicado nº 31.379 do BACEN: [...] 6. É importante ressaltar que as operações com moedas virtuais e com outros instrumentos conexos que impliquem transferências internacionais referenciadas em moedas estrangeiras não afastam a obrigatoriedade de se observar as normas cambiais, em especial a realização de transações exclusivamente por meio de instituições autorizadas pelo Banco Central do Brasil a operar no mercado de câmbio.

³⁴⁶ Não há meios tecnológicos minimamente acessíveis para que o ente tributante, por meio do registros das operações com criptomoedas, registradas no *blockchain* de cada uma das redes, acesse as chaves criptografadas (pública e privada) de cada um dos contribuintes que operam nas redes.

Assim, há um problema muito sério de praticabilidade fiscal no que diz respeito as operações com criptomoedas, sendo até mesmo difícil de conceber um aparato de fiscalização que tenha aptidão para ser efetivo.

4.3.1 O anonimato das criptomoedas como instrumento de fomento à utilização do instituto para prática de atos ilícitos e a instrução normativa nº 1.888/2019 da Receita Federal do Brasil

Muito em função do anonimato propiciado pelas criptomoedas, o que se tem visto é uma ampla utilização destas para prática de atos ilícitos, o que vem preocupando sobremaneira a RFB, que, recentemente, posicionou-se no sentido de que passaria a exigir que as transações realizadas com criptomoedas fossem informadas ao órgão, fazendo tal exigência por meio da Instrução Normativa nº 1.888/2019³⁴⁷.

A referida instrução normativa, resumidamente, em seu art. 6º, instituiu obrigações acessórias destinadas às *exchanges*, quando as operações fossem por elas intermediadas, e aos contribuintes, quando as operações fossem realizadas por *exchange* domiciliada no exterior ou quanto não tivesse utilizado uma *exchange*.

Embora a discussão sobre a constitucionalidade ou não dessa instrução normativa pudesse se estender por laudas, não é o objeto central desse trabalho, sendo suficiente a exposição da compreensão deste autor, para o qual não há qualquer violação à garantia de sigilo de dados pelas normas estatuídas pela IN nº 1.888/2019³⁴⁸, sendo esta veículo idôneo para estabelecer deveres instrumentais aplicáveis às *exchanges* e aos contribuintes.

³⁴⁷

Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=100592>> Acesso em 25/11 às 10:15.

³⁴⁸ Não se vislumbra, aqui, nenhuma violação à garantia constitucional de sigilo de dados, pertinente a crítica formulada por Daniel de Paiva Gomes: " Considerando que a RFB não possui mecanismos tecnológicos para "devassar" as chaves pública e privada dos contribuintes titulares de criptomoedas, não há que se falar em violação à garantia constitucional do sigilo de dados, visto que o "fluxo de dados criptografados" continua preservado e sob o manto, único e exclusivo, de acesso do contribuinte. Instituir deveres instrumentais para que o contribuinte que opera com *exchanges* estrangeiras ou por meio de *full nodes* da *Blockchain* para que ele, o contribuinte, reporte as suas "movimentações com criptomoedas", não é a mesma coisa que autorizar – hipoteticamente, visto que tal providência seria tecnicamente impossível – a RFB a obter acesso direto às chaves pública e

O que se evidencia, então, é que ante a popularização na utilização das criptomoedas e, conseqüentemente, o aumento do volume financeiro movimentado em operações desse gênero, a RFB buscou atribuir certa regulamentação ao instituto, buscando não só tributar essas operações, como, também, por meio de um trato mais próximo, evitar a prática de ilícitos mediante sua utilização.

Ambas as preocupações são legítimas e no que atine especificamente à prática de ilícitos, o que se tem visto é que já existem situações em que as criptomoedas tem sido utilizados para fins não legítimos. Um exemplo notório é o caso site *Silk Road*, um site de mercado negro na *deep web* em que podia se encomendar drogas e pagar por elas utilizando *bitcoin*³⁴⁹. O site chegou a ter movimentação milionária de recursos, tendo movimentado cerca 1,2 milhão de dólares no ano de 2013.

Nesse sentido, diante da profícua, porém ainda singela e curta, experiência mundial com criptomoedas, o que se verifica é que realmente o seu mercado gera algumas facilidades àqueles que querem o utilizar para lavagem de dinheiro e tráfico de produtos ilegais, mas essas facilidades não distam muito das propiciadas pelo dinheiro vivo, que, historicamente, é o meio escolhido por traficantes e lavadores de dinheiro para operar³⁵⁰, ou seja o dinheiro também é destinado à prática de ilícito e nem por isso o caminho ideal é proibi-lo, já que a maior parte dos indivíduos que operam com "dinheiro vivo" o fazem de forma completamente lícita.

Então, ainda que eventualmente se expeça regulamentação no sentido de proibir as operações envolvendo criptomoedas, observando as características das redes, que, na maior parte das criptomoedas, é descentralizada e opera mediante o *blockchain* com uma combinação de chaves criptográficas pública e privada, será muito difícil que a administração fiscalize essa proibição, sendo franqueada a utilização deste meio por parte dos traficantes.

Contudo, o que não é aceitável é tomar a exceção como se regra fosse, tendo em vista o fato de que a proporção de operações envolvendo criptomoedas destinadas a práticas ilícitas é irrisória frente ao total movimentado pelo mercado, a

privada dos titulares de criptomoedas." Bitcoin: a tributação de investimentos em criptomoedas. Dissertação (mestrado). Escola de direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, 2019, p. 259.

³⁴⁹ ULRICH. Fernando. Bitcoin: a moeda na era digital. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2014, p. 31.

³⁵⁰ Ibid, p. 32.

título de exemplo em 2013 o mercado de bitcoins movimentou 770 milhões de dólares³⁵¹, valor 641 vezes maior do que o movimento no *Silk Road*.

O que se quer dizer é que tal qual nas operações com "dinheiro vivo", existirão, também, nas operações com criptomoedas aqueles que praticam ilícitos, não sendo isso, no entanto, suficiente para macular o instituto como um todo, que tem sua serventia e deve, sim, ser explorado, consubstanciando-se em uma boa alternativa para circulação rápida e segura de recursos.

Dessa forma, eventual proibição na realização de operações com criptomoedas apenas mutilaria a utilização desse meio por parte daqueles indivíduos que objetivam utilizar a rede em operações lícitas, não sendo apta a impedir a utilização das criptomoedas por parte daqueles que objetivam praticar atos ilícitos.

³⁵¹ BRITO, Jerry. National Review Gets Bitcoin Very Wrong, Technology Liberation Front, 20 jun 2013. Disponível em: <<http://techliberation.com/2013/06/20/national-review-gets-bitcoin-very-wrong/>> Acesso em 25/11 às 10:30.

5 CONCLUSÃO

As últimas três décadas trouxeram substanciais mudanças para o direito, que desde o advento da internet e o conseqüente estreitamento dos fluxos globais, vem enfrentando diversos desafios, notadamente relacionados à tributação. Nesse sentido, a evolução tecnológica vem possibilitando, notadamente na era da Indústria 4.0, o surgimento de novas figuras, que, cada vez mais, são estranhas às tradicionalmente concebidas, sendo inviável a sua equiparação para atribuição de mesmo trato jurídico.

É também nesse viés que a dinâmica e o ineditismo dos fatos sociais têm provado, dia após dia, que as fontes formais do direito não estão sendo exitosas na regulamentação das novas figuras surgidas na Revolução 4.0. Da mesma forma, tentativas descabidas e inúteis de enquadramento dessas novas figuras só têm descumprido o real objetivo das classificações que, como é cediço, é o de agrupar figuras com características semelhantes, podendo-se aludir à um juízo de maior ou menor utilidade da classificação proposta, mas não de certo ou errado, verdadeira ou falsa.

Durante a investigação, pontuou-se que a ideia de sistema jurídico é elemento base do Direito, de modo que, considerar o direito enquanto um mero emaranhado de normas dissociado de qualquer lógica racional, seria lhe negar sentido e, conseqüentemente, lhe atribuir a qualidade de simples depósito de enunciados prescritivos conducentes ao caos.

Dessa forma, deve-se observar o elo semântico existente entre as normas dentro do sistema jurídico, sob pena de imprestabilidade da racionalização do Direito, é dizer há uma interdependência semântica entre as normas que compõem o sistema.

Para a compreensão do sistema jurídico, a formulação teórica proposta por Claus-Wilhelm Canaris se demonstra a mais adequada, consubstanciando-se o sistema em uma ordem axiológica ou teleológica de princípios gerais de direito que se interconectam semanticamente.

Desse modo, a Constituição Federal delimita a estrutura-base do sistema, havendo não só uma hierarquia formal entre as normas constitucionais e as demais

normas, mas, também, uma relação de fundamento-condição, segundo a qual as normas infraconstitucionais devem exteriorizar os valores que orientaram a sua criação.

Ademais, verifica-se que o sistema constitucional pode ser segmentado em subsistemas que devem a ele pertinência. No Brasil, foi atribuída muita importância ao subsistema constitucional tributário, tendo em vista a extensão delimitação da matéria tributária na Carta Constitucional.

Tomando por base o momento histórico pós-ditadura e a delimitação exaustiva na própria Constituição, a doutrina tributária clássica trata a norma tributária enquanto norma de rejeição social, aplicando-se a elas os princípios da tipicidade fechada, legalidade estrita e reserva absoluta de lei formal.

Vale ressaltar que ao aludir à tipicidade fechada, Alberto Xavier incorreu em equívoco terminológico, já que ele, em verdade, ao prever que a norma tributária deveria dissecar os elementos necessários e suficientes à tributação, estava aludindo a um conceito e não a um tipo.

Na repartição da competência tributária impositiva, o Constituinte poderia ter se valido do pensamento abstrativo conceitual ou tipológico. Os conceitos são definitórios, enunciando as propriedades necessárias e suficientes para sua configuração, não comportando evolução e nem mesmo mutação constitucional. Por sua vez, os tipos são descritivos, elásticos, dotados de características renunciáveis e não limitadas e podem sofrer mutações.

Nesse sentido, nosso entendimento é o de que a repartição da competência tributária impositiva se deu mediante a utilização de conceitos, o que decorre do próprio federalismo e da rígida repartição de competências tributárias entre os entes de direito público interno, não se adaptando estruturas flexíveis, como os tipos, à rigidez constitucional na discriminação das materialidades que são de competência exclusiva de cada um dos entes.

O que se constata é que na seara tributária, em que a segurança jurídica e a previsibilidade apresentam grande relevância, o pensamento abstrativo conceitual, em que há um apego a um núcleo imutável, supre de maneira mais adequada as exigências da norma de imposição, de modo que, inclusive no que pertine a legislação ordinária, há uma preponderância na utilização de conceitos em

detrimento de tipos, o que salvaguarda o direito dos contribuintes e dá a eles uma maior segurança acerca dos efeitos tributários de suas condutas.

Não se ignora que o conceito enunciado pode ser impreciso a ponto de não ser possível extrair do texto os elementos necessários e suficientes para sua configuração. Quando se estiver diante de uma situação como essa, entende-se que o conceito foi incorporado na seara tributária da mesma forma em que adotado pelo direito privado, constitucionalizando-se a partir deste momento. É o que ocorreu, por exemplo, com o conceito de propriedade e serviço, utilizados na repartição da competência tributária.

No que atine especificamente às criptomoedas, a sua origem é datada de período anterior ao advento do *bitcoin*, contudo passaram a ganhar relevância global apenas após a publicação do *whitepaper* de Satoshi Nakamoto. O seu surgimento se relaciona à uma insurgência ao modelo econômico fundado nos cartéis bancários, viabilizando a realização de operações sem a existência do terceiro fiduciário/garantidor.

O *blockchain* é elemento essencial à operabilidade das criptomoedas e se consubstancia em um banco de dados descentralizado, mantido por uma rede distribuída de computadores, que armazena as informações de todas as operações realizadas na rede na história, havendo um registro do *blockchain* no computador de cada um dos operadores da rede.

Por sua vez, o *hash* é uma espécie de assinatura digital criptografada do bloco na cadeia *blockchain* e é o que confere confiabilidade ao sistema, havendo uma interdependência entre os *hashes* de cada um dos blocos, de modo que se um deles for alterado por fraude, todos os outros o seriam em cadeia, não sendo validada pelos operadores da rede, então, a operação realizada.

Desse modo, deve-se observar, ainda, que o que garante o interesse dos operadores da rede em empregarem sua força computacional no sistema é o chamado *proof of work*, que garante aos participantes que empreenderem força computacional na rede (mineradores) uma recompensa com novos *bitcoins* e com taxas decorrentes das operações realizadas.

Deve-se observar, ainda, que a definição da natureza jurídica de um determinado instituto é extremamente relevante para o direito tributário, já que,

apenas mediante definição do que é aquilo para o direito, pode-se perquirir acerca da tributação incidente, razão pela qual definir criptomoeda é de grande relevância.

Nesse sentido, é importante fixar que as criptomoedas não preenchem o conceito jurídico de moeda, já que não são emitidas por qualquer Estado soberano e não são dotados de curso legal e poder liberatório, não podendo ser equiparadas a moeda para fins legais, podendo ser, no entanto, reputadas enquanto "moedas" paralelas, já que preenchem o conceito estritamente econômico de moeda.

Do mesmo modo, as criptomoedas não se consubstanciam em ativos financeiros pois lhe faltam uma garantia de valor/lastro no mundo real, elemento essencial para reputar uma dada figura enquanto ativo financeiro.

Vale enfatizar, ainda, que não pode-se aludir às criptomoedas enquanto mercadorias, ao menos no que diz respeito ao conceito constitucional de mercadoria, que abarca, apenas, os bens móveis tangíveis destinados ao comércio habitual/mercancia. Sendo assim, diante das possibilidades que se vislumbra, as criptomoedas podem ser reputadas enquanto bens intangíveis de espécie indeterminada e ainda não regulamentados.

Avançando mais especificamente à seara tributária, constatou-se que não é possível aludir, no Brasil, à existência de um poder tributário, mas tão somente à existência de uma competência tributária, por essência, limitada, de modo que a própria Constituição estabelece de forma cuidadosa e taxativa as materialidades que podem ser gravadas pela tributação e que cabem especificadamente a cada uma das pessoas de direito público interno. O que se evidencia, então, é que a própria Constituição propõe os rígidos limites em que a atividade tributante pode se desenvolver no Brasil.

A norma de competência tributária é uma norma guiada pelo modal deôntico permitido, consubstanciando-se em uma norma de estrutura do sistema, por meio da qual se pode produzir, transformar ou expulsar normas jurídicas do sistema. A norma de competência tributária precisa, então, de uma nova norma para disciplinar aquela competência.

Sendo a norma de competência a que autoriza a criação da norma tributária impositiva, a primeira se apresenta enquanto fundamento-validade da segunda, de modo que se a norma de competência não for respeitada formal e materialmente

pela norma impositiva, a imposição tributária será inconstitucional, havendo, pois, uma necessidade de pertinência material entre as condicionantes da norma de competência e a norma tributária em sentido estrito.

A norma tributária impositiva não deve respeitar apenas os limites materiais e formais da norma de competência tributária, mas, também, todos aqueles estatuídos pelo "Estatuto do Contribuinte", em que pese a inadequação da terminologia utilizada, devendo-se observar, ainda, que se uma norma tributária exacional não possui uma norma de fundamento-validade que autorize a criação (norma de competência), ela é inconstitucional.

Observa-se, ainda, que a norma tributária em sentido estrito se submete à legalidade estrita vigente em matéria tributária, uma legalidade "mais forte" que a geral posta no art. 5º, II, de modo que todo o antecedente e consequente da norma impositiva devem estar previstos em lei.

Uma das limitações que se colocam frente à norma tributária impositiva é a capacidade contributiva, critério de realização da igualdade no âmbito dos impostos. No entanto, deve-se observar que esse critério não é oponível às normas tributárias quando utilizadas em sua função extrafiscal, já que o legislador pode utilizar o sistema tributário e, conseqüentemente, as normas tributárias impositivas para realizar programas constitucionais outros, por vezes completamente dissociados de qualquer afã arrecadatório.

Nesse mesmo sentido, necessário concluir que as discriminações fazem parte do núcleo do princípio da isonomia, o que deve sempre ser feito é uma compatibilização da discriminação realizada com sistema constitucional, é dizer: é necessário averiguar se o critério utilizado no tratamento discriminatório é constitucionalmente tolerável, o que só se pode perquirir mediante a interpretação conjunta do critério adotado com a finalidade objetivada pela sua adoção.

O que não é tolerável, no entanto, é uma postura abusiva por parte da Administração Pública no sentido de tentar equiparar situações tributadas e previstas em lei à situações não regulamentadas e que fogem à tributação pelos critérios legalmente postos. Tal tipo de elucubração ao pretexto de realizar "igualdade", viola a substância do sistema constitucional tributário, se nem mesmo sentenças aditivas são toleradas em matéria tributária, sob a alegação que o

judiciário estaria atuando enquanto legislador positivo, não é minimamente adequado atribuir essa prerrogativa à Administração Tributária, que, em sua essência, é imbuída de intuito arrecadatório.

Ademais disso, necessário observar que o contribuinte deve ter protegida a sua legítima confiança depositada no sistema, isto porque a norma tributária modaliza comportamentos e o contribuinte que age buscando não preencher o tipo legal, não pode ser surpreendido com a tributação. O direito tributário é um direito de segurança jurídica, de modo que a existência de previsibilidade nas resoluções dos conflitos de interesses é necessária, não sendo adequado que o contribuinte tenha seu planejamento frustrado por uma mudança interpretativa da Administração e muito menos por uma equiparação ilegal.

Para facilitar a visualização da fenomenologia da incidência tributária (norma tributária impositiva), deve-se recorrer à regra-matriz de incidência tributária, uma técnica estruturalista que auxilia na compreensão da obrigação tributária desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho. Trata-se de uma técnica cuja aplicação se dá mediante um processo de desformalização, substituindo-se as constantes lógicas da regra pelas palavras e expressões previstas no direito positivo. A relevância na compreensão dessa técnica é grande, já que simplifica a visualização da norma tributária, facilitando a compreensão do fenômeno da incidência tributária.

No que pertine às operações de remessa ao exterior de dinheiro, verifica-se a existência de uma operação de câmbio, que consiste em um negócio jurídico em que se troca um tipo de moeda por um outro tipo de moeda, pautando-se tal operação na taxa de equivalência entre essas moedas, é dizer no poder de "compra" que uma tem em relação a outra, podendo essas operações serem realizadas apenas por instituições autorizadas pelo BACEN.

Dessa forma, havendo uma operação de câmbio, nas remessas de dinheiro ao exterior incide o IOF-Câmbio. Deve-se observar, ainda, que em operações de remessas de recursos ao exterior, via de regra, há que se falar na incidência de imposto de renda retido na fonte, devendo o remetente proceder com a retenção do tributo devido. Nas hipóteses de transferências unilaterais - aquelas em que não há um serviço ou mercadoria dada em contrapartida -, no entanto, ordinariamente não há incidência de imposto de renda.

No que pertine as operações de remessa ao exterior de criptomoedas analisadas neste trabalho ((i) remessa de criptomoedas ao exterior para "carteira" do próprio remetente, sem mudança de titularidade na propriedade do bem; (ii) remessa de criptomoedas ao exterior para "carteira" de terceiro pessoa física sem qualquer contrapartida, em típica operação de doação; e (iii) remessa de criptomoedas ao exterior para "carteira" de terceiro em contrapartida à aquisição de determinado bem ou serviço, em típica operação de permuta), diversas são as conclusões atingidas:

a) Na remessa ao exterior de criptomoedas, não se verifica qualquer operação de câmbio, já que as criptomoedas não se consubstanciam em moedas para fins legais, não havendo preenchimento da materialidade posta na Constituição para o IOF-Câmbio. No entanto, em que pese não ser possível aludir à incidência do IOF-Câmbio nesse tipo de operação, o BACEN tem insistido em afirmar que essas operações só poderiam ser realizadas por meio de uma instituição autorizada a operar no mercado de câmbio;

b) Da mesma forma, não é possível concluir pela incidência do imposto de exportação em operações de remessa de criptomoedas ao exterior, já que não é possível atribuir a estas figuras o conceito de "produtos nacionais ou nacionalizados" (mercadorias), que complementam o verbo "exportar" na composição do núcleo duro da exação. Igualmente, as criptomoedas não são relacionadas pela CAMEX enquanto um produto tributado pelo IE;

c) Por sua vez, no que diz respeito à incidência de ICMS nessas operações, se constata a existência de uma imunidade de ICMS nas operações de exportação, de modo que ainda que se considerasse a criptomoeda enquanto mercadoria, o que não encontra amparo no conceito constitucional utilizado, não há que se falar na incidência de ICMS;

d) Mais complexa é a verificação de incidência ou não do imposto de renda nas operações de remessa de criptomoedas ao exterior, sendo pertinente dividir as conclusões entre (i) imposto retido na fonte; e (ii) imposto de renda por ganho de capital:

d.1) No que tange ao imposto de renda retido na fonte, apenas na operação (iii) haveria que se falar na incidência do IRRF; em operações de remessa ao

exterior de criptomoedas que se consubstanciassem em doações para pessoas jurídicas, também haveria de se falar na incidência do IRRF;

d.2) Por seu turno, as conclusões acerca da incidência do IR ganho de capital são menos simplórias. Na primeira operação, tal qual no IRRF, não se verifica acréscimo patrimonial tributável; A operação (ii) deve ser analisada sobre duas vertentes, caso as criptomoedas tenham sido doadas pelo exato valor que tinham ingressado no patrimônio do doador, não haverá que se falar em IR. Contudo, caso no momento da remessa o valor das criptomoedas seja maior, haverá incidência do IR em razão do ganho de capital tido pelo doador, sendo a doação uma hipótese de alienação para fins de apuração do ganho de capital, na forma da lei nº 7.713/88; Na terceira operação (iii), as conclusões são exatamente as mesmas da (ii), já que, tal qual a doação, a permuta é uma hipótese de alienação para fins de apuração do ganho de capital, assim se no momento da operação o valor do bem era maior do que o valor pelo qual ingressou em seu patrimônio, o IR ganho de capital incidirá;

e) Por seu turno, o imposto de doação incidirá apenas na segunda operação (ii), já que apenas nesta se verifica a transmissão da propriedade de um bem a título gratuito. Na primeira operação (i) sequer há transmissão e na (iii) a transmissão é feita a título oneroso.

São esses, então, os limites postos para a tributação nas operações de criptomoedas ao exterior, que, como demonstrado, acaba ocorrendo "colateralmente", mas não em razão da operação em si. No entanto, vale enfatizar que não existem aparentes impeditivos para que a União utilize a sua competência residual e busque tributar de forma mais incisiva esse tipo de operação, já que a sua materialidade não se subsume a nenhuma das previstas na Constituição.

Não se perfaz adequado, também, equiparar eventual ausência de prestação de informações acerca da remessa de criptomoedas ao exterior ao crime de evasão de divisas, já que incorre neste crime quem efetua operação de câmbio não autorizada com o objetivo de evadir divisas.

Como já aludido remessa ao exterior de criptomoedas não implica em operação de câmbio, razão pela qual, ante a tipicidade cerrada do direito penal, a ausência de informação da remessa não pode ser equiparada ao crime de evasão de divisas.

Não se nega as dificuldades de praticabilidade fiscal que decorrem das características peculiares das criptomoedas e que muitos indivíduos a utilizam para prática de atos ilícitos em função do relativo anonimato que elas possibilitam. No entanto, essa é uma parcela minoritária dos operadores do mercado de criptomoedas, não podendo ser tomado como a regra.

A RFB, na tentativa de regulamentar de forma mais próxima esse mercado, instituiu a IN nº 1.888/2019, que constituiu em face dos operadores do mercado de criptomoedas a obrigação de informar as operações realizadas com esse bem, o que se mostra muito mais razoável do que, por exemplo, proibir tais operações, já que se esse meio extremo fosse utilizado, aqueles que querem se valer do instituto para prática de atos ilícitos continuariam com seu trânsito livre, sendo afetados, apenas, os que operam licitamente no mercado.

Assim, ao que tudo indica, o caminho para a regulamentação das criptomoedas ainda é um tanto quanto arduo, não sendo diferente a delimitação dos efeitos tributários das operações que envolvam essas figuras, no que se espera ter sido este trabalho minimamente proveitoso.

REFERÊNCIAS

ABREU, Jacqueline de Souza. Passado, presente e futuro da criptografia forte: desenvolvimento tecnológico e regulação. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, v. 7, n. 3, 2017, p. 25-43.

AMARO, Luciano. Imposto de renda: regime jurídico. Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra da Silva Martins (coordenadores). **Tratado de Direito Tributário**, v. 1, 2011.

ANDRADE, Mariana Dionísio. Tratamento jurídico das criptomoedas: a dinâmica dos bitcoins e o crime de lavagem de dinheiro. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, v. 7, n. 3, 2017, p. 44-60.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1968.

ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros; SOUSA, Rubens Gomes de. **Comentários ao código tributário nacional**. Parte Geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. **Contribuições e imposto sobre a renda - estudos e pareceres**, São Paulo: Malheiros, 2015.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BAL, Aleksandra. *How to tax Bitcoin? in: Handbook of digital currency*, 1º ed. Elsevier, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999

BARBOSA, Ruy. **Comentários à Constituição federal brasileira**. Coligidos e coordenados pro Homero Pires. São Paulo, Saraiva & Cia., 1932, Vol.II.

BAROSSA-FILHO, Milton; SZTAJN, Rachel. Natureza jurídica da moeda e desafios da moeda virtual. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, 2015.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do Conceito Constitucional de Mercadoria**. Tese de doutorado apresentada para obtenção de grau de Doutora em Direito pelo Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2014.

BECKER, Alfredo Augusto.. **Teoria geral do direito tributário**, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BIFANO, Elidie Palma. Impostos sobre o comércio exterior. Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra da Silva Martins (coordenadores). **Tratado de Direito Tributário**, v. 1. 2011.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limite e controle**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Brasília/Distrito Federal, 1988.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 857 (1969)**. Brasília/Distrito Federal, 1969.

BRASIL. **Lei nº 7.713 (1988)**. Brasília/Distrito Federal, 1988.

BRASIL. **Lei nº 9.069 (1995)**. Brasília/Distrito Federal, 1995.

BRASIL. **Lei nº 12.865 (2013)**. Brasília/Distrito Federal, 2013.

BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e constituição: estudos e pareceres** - 1ª ed. - São Paulo: Atlas, 2016.

CAMPOS, Emília Malgueiro. **Criptomoedas e blockchain: o Direito no mundo digital**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 29ª ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2013, v.2

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002

DENNY, Danielle Mendes Thame; PAULO, Roberto Ferreira; CASTRO, Douglas de. Blockchain e Agenda 2030. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília. v. 07, nº 03, 2017, p. 121-141.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, direito penal e tipo**. São PAULO: Revista dos Tribunais, 1988.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipo ou conceito no direito tributário? **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, n. 31, p. 213-260, 1987-1988.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil brasileiro, v. 1, Teoria Geral do Direito Civil**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula *due process of law***. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

DORNBUSCH, Rudiger; FISCHER, Stanley; STARTZ, Richard. **Macroeconomia**. 10ª ed. - São Pauli: McGraw-hill, 2009.

DOURADO, Ana Paula. **O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação**. Coimbra: Almedina, 2007.

DURAN, Camila Villard. **Direito e moeda: o controle dos planos de estabilização monetária pelo Supremo Tribunal Federal**, São Paulo: Saraiva, 2010.

DURO, Semíramis de Oliveira. **Aspectos constitucionais do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana**. Dissertação (mestrado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2016.

EIZIRIK, Nelson et al. **Mercado de capitais: regime jurídico**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011

FARIAS, Cristiano Chaves de. ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: parte geral e LINDB - Volume 1**. 13ª ed., São Paulo: Atlas, 2015.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2010

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Conceito de sistema no direito – uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask**. São Paulo: RT, 1976.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Competência tributária municipal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, ano 14, n. 54, p. 158-159, out./dez., 1990.

FILIPPI, Primavera de; WRIGHT, Aaron. **Blockchain and the law: the rule of code**. Cambridge, Massachussets: Harvard University press, 2018.

FOBE, Nicole Julie. **O Bitcoin como moeda paralela - uma visão econômica e a multiplicidade de desdobramentos jurídicos**. Dissertação (mestrado). Escola de direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, 2016, 122 f.

FOLLADOR, Guilherme Broto. Criptomoedas e Competência Tributária. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília v. 7, n. 3, 2017, p. 80 - 105.

FORTUNA, Eduardo. **Mercado financeiro: Produtos e Serviços**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002.

GAGLIANO, Pablo Stolze. FILHO, Rodolfo Pamplona. **Novo curso de direito civil, volume I, Parte Geral**. 17ª ed., São Paulo: Saraiva, 2015.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade** - São Paulo: Noeses, 2009.

GOMES, Daniel de Paiva. **Bitcoin: a tributação de investimentos em criptomoedas**. Dissertação (mestrado). Escola de direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, 2019, 305 f.

GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**, 20ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil, 1: esquematizado - parte geral, obrigações e contratos**. 6ª ed. Saraiva: São Paulo, 2016.

HOLANDA, Mauricius Marcus; CAMURÇA, Dirley Danielle de Freitas Lima. Globalização e o Estado de bem Estar social: Welfare State é Compatível com a Globalização? in: **Direito, democracia e desenvolvimento**/ [organizadores] Renata Albuquerque Lima ... [et al.]. - Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 215-234.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2013.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Reflexões sobre a segurança jurídica na amplitude do direito tributário brasileiro. in: **Direito tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Pereira de Brito, organizadores. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. Coleção doutrinas essenciais; v. 2

JUNIOR, Alvaro Taiar. Fundos de investimentos brasileiros com ativos no exterior. Novos desafios para aplicação dos princípios do direito tributário internacional in: **O Direito tributário e o mercado financeiro e de capitais** - Coordenador: Roberto Quiroga Mosquera, São Paulo: Dialética, 2009.

LOBO, Carlos Augusto da Silveira. Definição legal de valor mobiliário: profundas mudanças nos 40 anos de vigência da Lei 6.385/1976. **Revista dos Tribunais**. vol. 985. ano 106, Ed. Revista dos Tribunais: São Paulo, p. 291-316, novembro 2017.

LUHMANN, Niklas. **Confianza**. Trad. Amada Flores. Anthropos Santiago: Universidad IberoAmericana, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MARINHO, Maria Edelvacy Pinto; RIBEIRO, Gustavo Ferreira, A Reconstrução da Jurisdição pelo Espaço Digital: Redes Sociais, *Blockchain* e Criptomoedas como

Propulsores da Mudança. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, v. 7, n. 3, 2017, p. 143-157.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Caderno de pesquisas tributárias, v.11.

MELLO, Censo Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS - teoria e prática**. 10ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contratos e Tributação: noções fundamentais**. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

MORAIS, Carlos Yuri Araújo de; BRANDÃO NETO, João Batista. Tributação das Operações com Criptomoedas. **Arquivo Jurídico**, Teresina, v. 1, n. 7, p. 49-56, jul./dez. 2014.

MOSCHETTI, Francesco. **El principio da capacidad contributiva**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Tributação no mercado financeiro e de capitais**, Dialética: São Paulo, 1999.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Incorporação de ações no Direito Tributário: Conferência de bens, permuta, dação em pagamento e outros negócios jurídicos**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

NADER, Paulo. **Curso de direito civil, parte geral – vol. 1**, 10.ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 7ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de Renda**. Rio de Janeiro: Justec, 1971.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a renda - pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: Editora Justec, 1979, vol. 1.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Notas sobre a interpretação e a integração da lei tributária. MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Interpretação e aplicação da lei tributária**. v.1. São Paulo: Dialética, 2010.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL, **Instrução Normativa nº 1.888/2019**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=100592> Acesso às 17:36 de 30 de agosto de 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL, **Instrução Normativa nº 1.214/2011**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=36907> Acesso às 17:41 de 30 de agosto de 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL, **Instrução Normativa nº 1.455/2014**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50414> Acesso às 17:44 de 30 de agosto de 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL, **Instrução Normativa nº 1.645/2016**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=74319> Acesso às 17:47 de 30 de agosto de 2019.

REIS, Tiago. **O que é lastro e como ele funciona para garantir o valor de um ativo**. Disponível em: < <https://www.sunoresearch.com.br/artigos/lastro/> >

RODRIGUES, Carlos Alexandre. As criptomoedas, o Initial Coin Offering (ICO) e os aspectos regulatórios – em que estágio está o Brasil em relação ao resto do mundo. **Revista dos Tribunais**, vol. 995. ano 107, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, p. 613-633.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imposto sobre a transmissão de bens ou direitos a ele relativos - causa mortis e doações (ITCMD). Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra da Silva Martins (coordenadores). **Tratado de Direito Tributário, v. 1**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SILVA, Luiz Gustavo Doles. **A Regulação do Uso de Criptomoedas no Brasil**. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2017, 132 fls..

SOUZA, Fátima Bernardes de. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS) in: **Tratado de Direito Tributário, volume 1** - Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra da Silva Martins (coordenadores) - São Paulo: Saraiva, 2011.

SOUZA, Ranidson Gleyck Amâncio. Território das criptomoedas: limites à regulamentação estatal quanto à circulação de moedas no ciberespaço e possíveis alternativas. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, v. 7, n. 3, 2017, p. 61-79.

SPAACK, Torben. **The concept of legal competence - an essay in conceptual analysis**. Dartmouth Pub. Co., 1994.

TARTUCE, Flávio. **Lei de Introdução e parte geral**, 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

TEIXEIRA, Rodrigo Valente Giublin; SILVA, Felipe Rangel. Bitcoin e a (im)possibilidade de sua proibição: uma violação à soberania do Estado? **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, v. 7, n. 3, 2017, p. 106-120.
THE LAW LIBRARY OF CONGRESS. **Regulation of Bitcoin in Selected Jurisdictions**. Washington: jan. 2014. Disponível em: <<http://www.loc.gov/law/help/bitcoin-survey/regulation-of-bitcoin.pdf>>. Acesso em: 25 ago. 2019.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**, 2002

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**; tradução Luiz Dória Furquim. Sergio Antonio Fabris Ed. - Porto Alegre, 2012.

TORRES. Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 3. ed. rev. e atual. - Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. II.

ULRICH, Fernando. **Bitcoin a Moeda na Era Digital**. 1ª.ed. São Paulo: Instituto Ludwig Von Mises Brasil, 2014.

VELLOSO, Andrei Pitten. A teoria da igualdade tributária e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento in: **Direito tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Pereira de Brito, organizadores. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. Coleção doutrinas essenciais; v. 2.

WERNECK, Leandro Aragão. **O princípio sistêmico da tipicidade tributária**. Salvador: NeoJuris Editora, 2019.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação: simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

ZECHMAN, Gregory Nascimento. PORTO, Pedro Augusto Cruz. **O surgimento do bitcoin e sua análise à luz da legislação brasileira enquanto ativo financeiro**. Revista Tuiuti: Ciência e Cultura, dossiê FACJUR, n. 57, c. 5. Curitiba – 2018, p. 134-154.