



**UNIVERSIDADE ESTUDAL DA PARAÍBA
CAMPUS I – CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

CHINNAYGON CARLOS DE SOUZA RAMOS

**UMA ANÁLISE CONTÁBIL-TRIBUTÁRIA SOBRE AS OPERAÇÕES COM
BITCOIN**

Campina Grande – PB

2019

CHINNAYGON CARLOS DE SOUZA RAMOS

**UMA ANÁLISE CONTÁBIL-TRIBUTÁRIA SOBRE AS OPERAÇÕES COM
BITCOIN**

Trabalho de Conclusão de Curso – TCC
apresentado ao Departamento do Curso de
Ciências Contábeis, da Universidade Estadual da
Paraíba, como requisito parcial à obtenção do
grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Contabilidade Geral

Orientador: Prof. Me. José Pericles Alves Pereira

Campina Grande – PB

2019

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

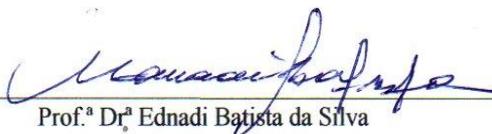
R175u Ramos, Chinnaygon Carlos de Souza.
Uma análise contábil-tributária sobre as operações com bitcoin [manuscrito] / Chinnaygon Carlos de Souza Ramos. - 2019.
24 p.
Digitado.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, 2019.
"Orientação : Prof. Me. José Pericles Alves Pereira ,
Coordenação do Curso de Ciências Contábeis - CCSA."
1. Bitcoin. 2. Contabilização. 3. Tributação. 4. Moeda virtual. I. Título

21. ed. CDD 657.46

CHINNAYGON CARLOS DE SOUZA RAMOS

**UMA ANÁLISE CONTÁBIL-TRIBUTÁRIA SOBRE AS OPERAÇÕES COM
BITCOIN**

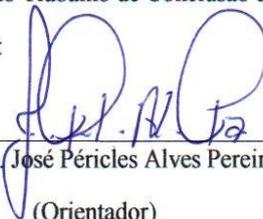
Este Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) foi julgado adequado para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, sendo aprovado em sua forma final.



Prof.^a Dr.^a Ednadi Batista da Silva

Coordenadora do Trabalho de Conclusão de Curso

Professores que compuseram a banca:



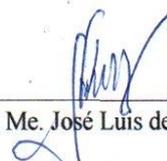
Prof. Me. José Péricles Alves Pereira

(Orientador)



Prof. Me. Sidney Soares de Toledo

(Membro)



Prof. Me. José Luis de Souza

(Membro)

Campina Grande – PB

2019

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	6
2. REFERENCIAL TEÓRICO	6
2.1. Bitcoin	6
2. 2. Contabilidade	9
2. 2. 1. Ativo.....	10
2. 2. 1. 1 Ativo Circulante.....	11
2. 2. 1. 2 Ativo Não Circulante	11
2. 3 Tributos	12
2. 3. 1 Imposto De Importação (II)	13
2. 3. 2 Imposto De Exportação (IE)	13
2. 3. 3 Imposto De Renda (IR).....	13
2. 3. 4 Imposto Sobre Produto Industrializado (IPI).....	14
2. 3. 5 Imposto Sobre A Circulação De Mercadorias E Prestação De Serviços (ICMS)	15
2. 3. 6 Imposto Sobre Serviços De Qualquer Natureza (ISSQN).....	16
2. 3. 7 Imposto Sobre Operações De Crédito, Câmbio E Seguro, Ou Relativas A Títulos Ou Valores Mobiliários (IOF).....	16
2. 3. 8 Imposto De Transmissão Causa Mortis E Doação (ITCMD).....	17
3. METODOLOGIA.....	17
4. ANÁLISE	18
4. 1. Análise Contábil.....	18
4. 2. Análise Tributária	19
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	22
REFERÊNCIAS.....	23

UMA ANÁLISE CONTÁBIL-TRIBUTÁRIA SOBRE AS OPERAÇÕES COM BITCOIN

Chinnaygon Carlos de Souza Ramos¹

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso tem como objetivo geral analisar o impacto contábil e tributário sobre o fenômeno Bitcoin. O trabalho possui como objetivos específicos: estudar o que é o Bitcoin, descobrir a melhor forma para contabilizar o Bitcoin no Balanço Patrimonial e verificar quais tributos podem ser cobrados sobre o bitcoin. A metodologia utilizada foi de pesquisa qualitativa, com o objetivo exploratório, fazendo uso de procedimentos bibliográficos, como a análise de livros, e-books, teses e artigos científicos. Os resultados obtidos foram que a melhor definição para o bitcoin seria de dinheiro, logo a melhor classificação para o bitcoin no Balanço Patrimonial é a de Disponibilidade, que faz parte do grupo do Ativo Circulante. Ao analisar a legislação atual, fica claro que apenas 3 tributos podem ser cobrados sobre o bitcoin, o IR no caso de ganho de capital, o ISSQN na situação da mineração e do serviço prestado pelas Exchanges e o ITCMD na situação de doação e herança. Na situação de usar o bitcoin para adquirir outro bem ou serviço, os impostos serão cobrados apenas sobre o bem ou serviço adquirido, onde nesse caso nenhum imposto e devido sobre o bitcoin.

Palavras – chaves: Bitcoin, contabilização, tributação, moeda virtual.

ABSTRACT

The course completion work has the general objective to analyze the accounting and tax impact on the Bitcoin phenomenon. The work has as specific objectives: to study what Bitcoin is, to find out the best way to account for Bitcoin in the Balance Sheet and verify what taxes may be levied on bitcoin. The methodology used was qualitative research, with the exploratory objective, making use of bibliographic procedures, such as the analysis of books, e-books, theses and scientific articles. The results obtained were that the best definition for bitcoin would be money, thus the best classification for bitcoin in the Balance Sheet and Availability, which is part of the Current Assets group. In analyzing the current legislation, it is clear that only three taxes can be levied on bitcoin, IR in case of capital gain, ISSQN in the situation of mining and service provided by Exchanges and ITCMD in the situation of donation and inheritance. In the situation of using bitcoin to acquire another good or service, taxes will be charged only on the good or service purchased, where in this case no tax is due on bitcoin.

Keywords: Bitcoin, accounting, taxation, virtual currency.

¹ Aluno de Graduação em Ciências Contábeis na Universidade Estadual da Paraíba – Campus I.
E-mail: chinnaygon@gmail.com

1. INTRODUÇÃO

A Rede Bitcoin surgiu no final de 2008, trazendo um novo jeito de se realizar pagamentos a nível global de forma descentralizada, segura e que não precisa de um intermediário. Dentro dessa rede está presente a primeira moeda virtual denominada de bitcoin e com a criação dessa moeda virtual surgiu um novo tipo de empresa (Exchange), ainda dentro do Bitcoin existe um processo para a criação de novas unidades de bitcoins e de validação das operações que é chamado de Mineração.

É necessário que o contabilista esteja sempre atento as novidades que surgem e podem impactar o mundo dos negócios, o Bitcoin está impactando não só o mundo dos negócios, como o sistema financeiro, as legislações dos países, as formas de se pensar o dinheiro, fazendo com que o dinheiro também tenha a possibilidade de ser globalizado.

Após o exposto, diante da Legislação Brasileira atual e das Normas e Pronunciamentos Contábeis, questiona-se: **Como o Contabilista deve proceder em relação as operações que envolverem o bitcoin?**

Logo o objetivo geral desse trabalho é analisar o impacto contábil e tributário sobre o fenômeno Bitcoin. Os objetivos específicos são estudar o Bitcoin incluindo suas operações, descobrir a melhor forma de classificar o bitcoin no Balanço Patrimonial e verificar quais impostos podem ser devidos sobre o bitcoin.

O presente trabalho é justificado pelo fato de ser um tema muito discutido atualmente que possui várias opiniões diferentes sobre o mesmo. A pesquisa possui relevância pelo fato de ser um novo mercado que está em constante evolução trazendo sempre grandes novidades nessa área, causando impactos em outros mercados.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Bitcoin

As criptomoedas também chamadas de moedas virtuais ou tokens, são moedas virtuais, descentralizadas que utilizam de criptografia para proteger seus dados, com o

objetivo de funcionar como meio de pagamento, e/ou reserva de valor, segundo (CAMPOS, 2018). Atualmente segundo o site www.coinmarketcap.com, existem mais de duas mil moedas virtuais, porém mesmo tendo sido a primeira moeda virtual criada, o Bitcoin continua possuindo o maior valor de mercado segundo o próprio site, logo por tal fato o trabalho tem como foco de estudo a moeda virtual Bitcoin.

O bitcoin é uma moeda digital, ou token, criada em 2008, pelo programador Satoshi Nakamoto, cujo objetivo era criar um sistema de transações eletrônicas, que não dependesse de confiança e nem de um intermediário (NAKAMOTO, 2008). Com isso surgiu o bitcoin uma moeda virtual, descentralizada, baseada em criptografia, que permitia ao usuário realizar transferências entre locais diferentes do mundo, sem a necessidade de um intermediário. O economista e estudioso Fernando Ulrich, define o bitcoin como sendo:

Bitcoin é uma moeda digital peer-to-peer (par a par ou, simplesmente, de ponto a ponto), de código aberto, que não depende de uma autoridade central. Entre muitas outras coisas, o que faz o Bitcoin ser único é o fato de ele ser o primeiro sistema de pagamentos global totalmente descentralizado. É importante notar que as transações na rede Bitcoin não são denominadas em dólares, euros ou reais, como são no PayPal ou Mastercard; em vez disso, são denominadas em bitcoins. Isso torna o sistema Bitcoin não apenas em uma rede de pagamentos descentralizada, mas também uma nova moeda virtual. O valor em reais de um bitcoin é determinado em mercado aberto, da mesma forma que são estabelecidas as taxas de câmbio entre diferentes moedas mundiais. (ULRICH, 2014)

A principal dificuldade enfrentada para a criação de uma moeda virtual até aquele momento era a incapacidade de impedir o usuário de utilizar a mesma unidade da moeda virtual em transações diferentes, tal problema era chamado pelos profissionais da área de computação como efeito do gasto duplo. Fernando Ulrich faz uma analogia de forma didática que explica bem tal efeito dizendo:

Imagine que não haja intermediários com registros históricos, e que o dinheiro digital seja simplesmente um arquivo de computador, da mesma forma que documentos digitais são arquivos de computador. Maria poderia enviar ao João 100 u.m simplesmente anexando o arquivo de dinheiro em uma mensagem. Mas assim como ocorre com um e-mail, enviar um arquivo como anexo não o remove do computador originador da mensagem eletrônica. Maria reteria a cópia do arquivo após tê-lo enviado anexado à mensagem. Dessa forma, ela poderia facilmente enviar as mesmas 100 u.m. ao Marcos. (ULRICH, 2014)

Nakamoto cria então um sistema capaz de sanar o problema do gasto por completo e ainda por cima sem a necessidade de um intermediário, para validar a transação. Esse sistema possui a funcionalidade de uma rede global de pagamentos, logo é chamado de Rede Bitcoin ou apenas Bitcoin, tal rede é composta por tecnologias e conceitos incluindo: uma rede descentralizada ponto a ponto, um livro de transações públicas (*Blockchain*), um mecanismo descentralizado, matemático e determinístico de emissão de moeda (mineração distribuída e o

conceito de prova de trabalho), e por fim um sistema descentralizado de verificação de transações (CAMPOS, 2018, n.p). Para poder realizar qualquer transação no Bitcoin, é necessário que cada usuário envolvido possua uma Carteira Bitcoin², e duas chaves, sendo uma delas pública e outra privada, onde a pública funciona como uma espécie de login, e a privada seria uma espécie de senha. Ulrich (2014, p. 18 e 19) explica o funcionamento de uma transação no Bitcoin da seguinte forma:

Quando a Maria decide transferir bitcoins ao João, ela cria uma mensagem, chamada de “transação”, que contém a chave pública do João, assinando com sua chave privada. Olhando a chave pública da Maria, qualquer um pode verificar que a transação foi de fato assinada com sua chave privada, sendo, assim, uma troca autêntica, e que João é o novo proprietário dos fundos.

O Bitcoin utiliza o serviço de usuários específicos, para fazer a validação das transações que ocorrem na rede, e pelo serviço desses usuários, ao qual são chamados de Mineradores³, onde eles são remunerados pelo serviço de validação com a criação de novos bitcoins. Todos os mineradores participam de um *Proof of Work*, ou prova de trabalho, que determina qual minerador vai ter o direito de validar as transações ocorridas nos últimos 10 minutos, feita a validação e registrada em um bloco, onde todos os outros mineradores verificam se a prova de trabalho e as transações estão corretas, de forma que se eles verificarem como corretas, esse bloco é anexado a corrente de blocos (daí vem o nome Blockchain) já existente, ficando assim o registro público. A prova de trabalho é difícil de ser resolvida, porém após ser resolvida ela é facilmente verificada se está correta, o nível da prova de trabalho é determinado pelo próprio sistema, levando em consideração a força computacional da rede e a quantidade de mineradores, para que leve sempre em média 10 minutos para serem resolvidas. Todo esse procedimento realizado pelos mineradores é chamado de **Mineração**.

No Bitcoin as transações realizadas não são denominadas em reais, dólares, euros ou qualquer outra moeda, como acontece nos sistemas de pagamentos existentes como o Paypal, por exemplo, no Bitcoin as transações são denominadas na sua própria unidade monetária ou moeda virtual, chamada de bitcoin. É necessário a distinção entre a rede e a unidade monetária, quando for relacionado a unidade monetária será bitcoin, escrito com letra minúscula e quando for referente a rede, a escrita será com letra maiúscula, Bitcoin.

² A Carteira Bitcoin funciona mais ou menos como uma carteira normal, onde se guarda dinheiro. E na carteira bitcoin que fica salvo as chaves privadas, que são uma espécie de senha criptografada, é essa chave privada que permite transacionar os bitcoins.

³ Qualquer usuário do sistema pode ser um minerador, porém é necessário que possuir um equipamento computacional muito forte, pois a validação usa muita energia e muita potência do equipamento.

O Bitcoin tem ganhado cada vez mais foco nos estudos, e nas mais diversas áreas, umas focando exclusivamente no sistema de pagamento, outras especificamente na moeda virtual. Uma das áreas que mais se destacam no estudo da moeda virtual é a disciplina do Direito, especialmente o Direito Tributário, que cada vez mais debate sobre o bitcoin, principalmente sobre a Natureza Jurídica do bitcoin, visto que a partir da natureza jurídica é que irá se analisar as outras ramificações do bitcoin. De acordo com Souza (2018) a melhor forma de definir o bitcoin é como dinheiro, visto que, apesar de carregar o nome de “moeda” virtual, o bitcoin juridicamente não pode ser definido como moeda no Brasil, pois a única moeda existente legalmente no país é o Real.

As operações que podem ser feitas com bitcoins, são basicamente cinco:

- Compra e Venda de bitcoins entre particulares
- Compra e Venda de bitcoins através de uma Exchange⁴
- Aquisição de Bens e Serviços com recebimento em bitcoins
- Mineração
- Doação

2. 2. Contabilidade

Contabilidade é uma ciência social que busca gerar informações para seus usuários poderem analisar e tomar as melhores decisões na administração de seu patrimônio, o que vai de encontro a definição de Marion (2009, p. 28) o qual afirma que a contabilidade “ é instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa”. Indo mais além dizendo que:

Todas as movimentações possíveis de mensuração monetária são registradas pela contabilidade, que, em seguida, resume os dados registrados em forma de relatórios e os entrega aos interessados em conhecer a situação da empresa, esses interessados, através de relatórios contábeis, recordam os fatos acontecidos, analisam os resultados obtidos, as causas que levaram àqueles resultados e tomam decisões em relação ao futuro. (MARION, 2009, p. 28)

De acordo com Ribeiro (2013, n. p) os usuários são “todas as entidades econômico-administrativas que a utilizam para registrar e controlar a movimentação de seus patrimônios, incluindo proprietários, acionistas, gerentes, administradores, clientes, fornecedores, bancos, governos etc.”

⁴ Exchange são empresas que realizam a intermediação da compra e venda de moedas virtuais, funciona de forma parecida a uma Casa de Câmbio.

No Brasil os relatórios contábeis de uma entidade obedecem a uma estrutura básica conceitual que é informada no CPC 00, o qual diferentemente dos outros, o CPC 00 não é um pronunciamento técnico propriamente dito, e sim uma Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, com a finalidade de satisfazer as necessidades da maioria dos seus usuários, assim como fala o próprio pronunciamento:

Demonstrações contábeis elaboradas dentro do que prescreve esta Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários. (CPC 00, n. p.)

Segundo essa Estrutura Conceitual existem três elementos que estão diretamente relacionados a mensuração patrimonial e financeira da entidade, os elementos citados são o Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, todos presentes no Balanço Patrimonial da entidade. Cada um desses elementos possui seus subgrupos.

Apesar de não possuir uma definição específica sobre a qual elemento, ou grupo, pertence, as transações realizadas com base no bitcoin, precisam ser encaixadas em um desses grupos ou até mais de um, visto a necessidade de informar de maneira fidedigna as informações da entidade. Ao analisar os grupos fica claro que, o bitcoin se enquadra melhor é no Ativo, definido pelo própria Estrutura Conceitual como sendo “um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade.” (CPC 00, n. p.)

Faz-se necessária analisar melhor o Ativo e encontrar o melhor subgrupo para classificar o bitcoin, levando em consideração suas características e as transações realizadas com ele.

2. 2. 1. Ativo

De acordo com Montoto (2018, p. 104) ativo é o somatório de todos os bens e direitos que a entidade possui, sendo bens toda a riqueza que pertence a entidade, que está em seu poder, sendo assim sempre à disposição para ser usada imediatamente, onde essa riqueza pode ser tangível ou intangível, já no caso dos direitos são os recursos que pertencem a entidade, mas estão em poder de terceiros, logo não possui disponibilidade imediata para o uso. De acordo com a Lei 6.404/76, as contas do Ativo são classificadas em ordem decrescente de

grau de liquidez⁵, e são dispostas em dois grandes grupos, onde o grupo que engloba as contas com maiores graus de liquidez é o Ativo Circulante enquanto que o Ativo Não Circulante fica com as demais contas com os menores graus de liquidez.

2. 2. 1. 1 Ativo Circulante

É no circulante que se encontram as contas do ativo com o maior fluxo de movimentação e com a capacidade de se transformarem em dinheiro. Espera-se que os itens do Circulante sejam realizados, consumidos ou transformados em dinheiro dentro do exercício da entidade. Conforme o inciso I do art. 179 da Lei das S/A (BRASIL, 1976) o Ativo Circulante é composto pelas Disponibilidades, pelos Direitos Realizáveis no Exercício Seguinte e pelas Despesas do Exercício Seguinte.

As disponibilidades são “os elementos do Ativo representam dinheiro ou podem ser convertidos em dinheiro imediatamente, por exemplo: Caixa, Bancos Conta Movimento, Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata, e Numerários em Trânsito”(JUNIOR, 2010). É o grupo que possui a maior movimentação da empresa, pelo fato de ser o dinheiro da empresa ou o seu capital de giro.

Os Direitos Realizáveis no Exercício Seguinte segundo Ferrari (2016, p. 629) são compostos pelos direitos pessoais e reais realizáveis no exercício seguinte, que são por exemplo respectivamente, duplicadas a receber e estoques de mercadorias.

As Despesas do Exercício Seguinte são fatos que serão ocorridos no exercício seguinte, ou seja, é um gasto referente a uma despesa que ainda irá ocorrer, porém já foi paga, assim como Ferrari (2016, p. 630) define. Um exemplo seria a conta de Aluguéis a Vencer.

2. 2. 1. 2 Ativo Não Circulante

É composto pelas contas do Ativo que não são classificadas no Circulante, compreendido pelos itens que serão realizados apenas após o ciclo operacional da empresa, e por itens de uso permanente (JUNIOR, 2010, p. 69). É composto pelas contas que são mais lentas em se transformar em dinheiro e dividido em quatro subgrupos sendo eles: Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível. A lei das S/A (BRASIL, 1976) diz que:

⁵ Liquidez: É a facilidade de movimentar uma conta do Ativo, onde quanto maior for o grau de liquidez de uma conta mais em cima do grupo Ativo ela se encontrará.

O Realizável a Longo Prazo é composta pelos direitos realizáveis após o término do exercício seguinte mais os direitos derivados das sociedades coligadas ou controladas.

O subgrupo Investimentos é composto pelos bens não destinados a manutenção das atividades da entidade, e pelas participações no capital de outras sociedades.

O Imobilizado são direitos e bens tangíveis⁶ destinados a manutenção das atividades da entidade, incluindo direitos que transfiram a entidade o controle, risco e benefícios desses bens.

O Ativo Intangível é formado pelos bens intangíveis destinados a manutenção das atividades da entidade ou exercidos com esse objetivo. De acordo com o CPC 04 Ativo Intangível é um ativo que não pode ser representado como dinheiro ou por direitos a serem recebidos em uma quantia fixa ou determinável por dinheiro (bem não monetário) e não possua substância física, por exemplo Marca, Franquia.

2.3 Tributos

O registro das transações no *Blockchain* é público (permite que qualquer usuário da rede verifique qualquer transação já ocorrida nela), é descentralizado (cada computador da rede possui uma cópia do *Blockchain*, o que garante o registro permanente) e também é privada (apesar de não ser anônima, só é possível associar uma transação a um usuário específico se conhecermos a sua chave pública e sua carteira bitcoin, pois todas as transações registradas na rede é descrita usando o número da carteira bitcoin e a chave pública do usuário), a data e a hora das transações também são registradas no *Blockchain* (CAMPOS, 2018).

Devido a sua privacidade, dificulta muito para qualquer governo poder tributar e fiscalizar as transações no Bitcoin, visto que a rede Bitcoin é totalmente independente de um intermediário. Até o momento não há nenhuma legislação específica sobre o bitcoins, ou qualquer outra moeda virtual, mas o fato de não possuir uma legislação específica não impede que seja tributado, visto que, o que determina a tributação é o fato gerador da respectiva obrigação (BRASIL, 1966). Pela falta de legislação específica sobre o Bitcoin, observaremos apenas os impostos devidos.

Alguns impostos podem ser descartados de imediato como o IPTU, IPTR e ITBI que são referentes a bens imóveis, e o IPVA que é referente a propriedade de veículos. Restando assim os seguintes impostos para serem analisados: Imposto de Importação (II), Imposto de

⁶ São bens corpóreos, ou seja, que possuem corpo físico, material.

Exportação (IE), Imposto de Renda (IR), Imposto sobre Produtos Industrializado (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço (ICMS), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e por último o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD).

É necessário destacar que em maio de 2019 a (FEDERAL; Instrução Normativa 1.888, 2019) por meio da Instrução Normativa 1.888, estabeleceu que a partir de agosto/2019 toda transação de criptomoedas terá que ser declarada por meio de uma obrigação que será disponibilizada futuramente, salientado que tal obrigação incide sobre as transações que passam pelas Exchanges e as que não passarem pelas mesma e que tanta pessoa física como pessoa jurídica estão obrigadas a declarar essas transações.

2. 3. 1 Imposto de importação (II)

O Imposto de Importação é de competência federal, está previsto no art. 153 da Constituição Federal (BRASIL, 1988). De acordo com a (Imposto de Importação, 2016) “incide sobre a importação de mercadorias estrangeiras e sobre a bagagem de viajante procedente do exterior.” O que significa que seu fato gerador é a entrada de mercadorias estrangeiras no país.

2. 3. 2 Imposto de Exportação (IE)

O Imposto de Exportação, segue a mesma linha de raciocínio do II, sendo que nesse caso é a saída de mercadorias nacionais para outros países (Imposto de Exportação, 2015), logo o fato gerador é a saída de mercadorias, aqui produzidas, e enviadas para fora do território aduaneiro.

2. 3. 3 Imposto de Renda (IR)

Imposto de competência da União, sobre a renda e os proventos de qualquer natureza, cujo fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, nessa linha o CTN⁷ define a renda como sendo: o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e os proventos são todos os acréscimos patrimoniais que não forem compreendidos como renda.

⁷ Código Tributário Nacional instituído na Lei 5.171/1966.

Todo ganho de capital referente a uma transação é considerado como renda para fins tributários, sendo assim passível de cobrança do Imposto de Renda. Que está previsto regulamentado pela LEI Nº 7.713/88 que define:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 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.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Como falado no texto da legislação independentemente do nome dos rendimentos ou dos proventos, toda renda ou provento obtido é passível de tributação pelo IR, independente se quem obter a renda for pessoa física ou jurídica.

2. 3. 4 Imposto sobre Produto Industrializado (IPI)

Assim como os outros citados acima o IPI, também é de competência da união, previsto na Constituição Federal de 1988, instituído no art. 46 do CTN e regulado pelo Decreto Nº 7.212/10 que fala:

Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI.

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação “NT” (não tributado).

Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Observando o que o fato gerador do IPI é ser um produto industrializado, ou seja, o produto tem que passar por um processo industrial, e também é necessário que o produto esteja elencado na Tabela TIPI.

2. 3. 5 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS)

O ICMS diferente dos outros impostos acima ele é de competência estadual, porém também está previsto na Constituição Federal, instituído na Lei Kandir (1996), onde no seu Art. 2º diz que, o ICMS incide sobre:

I - Operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - Prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - Prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual

§ 1º O imposto incide também:

I – Sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - Sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

O principal fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias, fica claro que os outros fatos geradores são muito específicos e o bitcoin não pode ser enquadrado em nenhum deles.

2. 3. 6 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)

É um imposto de competência municipal, previsto no Art. 156 da Constituição Federal, instituído pela Lei Complementar N° 166 (2003) onde diz que:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

O fato gerador do ISSQN é a prestação de serviços específicos que estão previstos na lista em anexo da própria Lei Complementar.

2. 3. 7 Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF)

O IOF é previsto no Art. 153 da Constituição Federal, de acordo com o Art. 63 da CTN os fatos geradores do IOF são:

I – Quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado;

II – Quanto às operações de câmbio, a sua efetivação pela 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;

III – Quanto às operações de seguro, a sua efetivação pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável;

IV – Quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes, na forma da lei aplicável.

Parágrafo único. A incidência definida no inciso I exclui a definida no inciso IV, e reciprocamente, quanto à emissão, ao pagamento ou resgate do título representativo de uma mesma operação de crédito.

A regulamentação do IOF é feita pelo Decreto N° 6.306 (2007) que discorre sobre:

Art. 2º O IOF incide sobre:

I - Operações de crédito realizadas:

a) por instituições financeiras;

b) por empresas que exercem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);

c) entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física;

II - Operações de câmbio;

III - Operações de seguro realizadas por seguradoras;

IV - Operações relativas a títulos ou valores mobiliários;

V - Operações com ouro, ativo financeiro, ou instrumento cambial

Art. 3º O fato gerador do IOF é a entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado.

Segundo o Decreto 6.306/07 as operações de crédito são:

- I - Empréstimo sob qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito e desconto de títulos;
- II - Alienação, à empresa que exercer as atividades de factoring, de direitos creditórios resultantes de vendas a prazo;
- III - mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física.

2. 3. 8 Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)

O ITCMD é previsto na Constituição Federal em seu Art. 155, é de competência estadual e do Distrito Federal, onde na Paraíba é regulado pela LEI N° 5.123 (1989), onde fala que o ITCMD incide sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens e direitos. Logo o fato gerador do ITCMD é a transmissão gratuita de quaisquer bens e direitos, ou como doação, ou como herança.

3. METODOLOGIA

De acordo com Minayo (2002, p. 16) a metodologia ocupa um lugar central no interior das teorias, sendo o caminho do pensamento e a prática exercida na abordagem da realidade.

Incluindo as concepções teóricas de abordagem, o conjunto de técnicas que possibilitam a construção da realidade e o potencial criativo do investigador.

O trabalho trata-se de uma pesquisa qualitativa, onde Godoy (1995, p. 58) diz que possui foco em compreender os fenômenos segundo a perspectiva dos participantes da situação em estudo, sem fazer uso de instrumentos estáticos na análise dados.

A pesquisa é classificada como sendo exploratória, no qual Gil (2008, p. 27) define como sendo pesquisas desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato, normalmente utilizado quando o tema escolhido e pouco explorado.

Para poder atingir o objetivo do trabalho, foi utilizado a pesquisa bibliográfica, onde Prodanov e Freitas (2013, p. 54) falam que a pesquisa bibliográfica ocorre do fato dela ser elaborada a partir de material já publicado, como livros, teses, artigos, revistas entre outros.

Os principais instrumentos utilizados neste trabalho, foram as buscas em matérias disponibilizados na internet, que tratassem do assunto em questão, e-books, artigos e teses.

4. ANÁLISE

A análise foi dividida em duas partes, para que ficasse melhor de ser compreendida, onde a primeira parte é a análise contábil, e na segunda parte será a parte contábil da análise.

4. 1. Análise Contábil

Um dos objetivos específicos era saber qual a melhor classificação no balanço patrimonial para o bitcoin, levando em consideração as suas características e as operações ocorridas.

De acordo com suas características o bitcoin, fica claro que se trata de um bem, com finalidade monetária, o que vai de encontro com a ideia do seu criador, no qual buscava criar uma forma de pagamento que não necessitasse do intermédio de um terceiro para validar a transação, ocorrendo assim uma agilidade no processo e um barateamento do custo. O bitcoin atende a classificação no grupo do Ativo, visto que, é considerado um Bem Monetário, atende aos critérios de ser: controlado pela entidade como resultado de eventos passados e de gerar

benefício econômicos futuros para a entidade. Logo podendo assim ser classificado como uma conta do Ativo no Balanço Patrimonial.

Observando agora o bitcoin quanto a sua capacidade de liquidez, fica nítido que o grupo mais adequado para seu enquadramento seria o dos Ativos Circulantes, visto que o bitcoin possui um alto grau de liquidez, sendo considerado como um bem monetário, com a característica principal de dinheiro, levando em conta ainda que uma transação feita na Rede Bitcoin leva aproximadamente 10 minutos para ser registrada.

Sabendo que o bitcoin é uma conta do Ativo Circulante, resta agora saber qual subgrupo o bitcoin melhor se enquadra. O bitcoin legalmente não pode ser considerado moeda, porém é um item monetário com alto grau de liquidez, que muito se assemelha ao dinheiro, logo entende-se que, o grupo das Disponibilidades seria o mais adequado para enquadrar o bitcoin, podendo ser colocado numa conta como equivalente de caixa, ou até mesmo uma conta específica, que fosse dívida pelas carteiras de bitcoin que a entidade tivesse em seu poder.

Apesar de ser um item do Ativo e que uma das suas características principais é a intangibilidade não seria correto classificar o bitcoin como Ativo Intangível, visto que, o bitcoin foi idealizado para ser uma forma de pagamento, ou seja, utilizado como dinheiro, sendo assim um item com um grau de liquidez muito elevado, para ser considerado Não Circulante, é necessário levar em consideração também que no CPC 04 o Ativo Intangível é descrito como um **bem não monetário**, o que entra em conflito com o fato do bitcoin ser um item monetário. Outras moedas virtuais talvez pudessem ser classificadas como em Ativo Intangível, porém teria que ser analisada a situação de cada moeda virtual, pelo fato de existirem muitas e de possuírem características diferentes.

Sabendo agora que o bitcoin se enquadra melhor na definição de Disponibilidade do Ativo Circulante, passaremos para a Análise Tributária para ver quais impostos seriam passíveis de cobranças nas transações envolvendo bitcoins.

4. 2. Análise Tributária

Inicialmente é possível excluir quatro impostos (IPI, IOF, II e IE), pois eles não são passíveis de cobrança nas operações de bitcoin. Sobre o bitcoin não incide IOF, por ele ser

dinheiro e não atender a nenhum dos fatos geradores do IOF. Em relação ao IPI, não incide pelo fato do bitcoin não ser um produto e muito menos estar listado na Tabela TIPI que é o fato gerador do IPI. IE e II também não incide sobre o bitcoin, pelo fato do bitcoin não ser uma mercadoria nacional e nem estrangeira (o bitcoin não existe em lugar específico e sim em todos os lugares) e por não haver a circulação de entrada e saída do território aduaneiro, o que é o fato gerador do IE e do II.

Para verificar quais impostos podem ser cobrados nas transações com bitcoins, a melhor maneira é analisar cada operação separadamente para verificar quais impostos podem ser devidos ou não. Salientando aqui que o fato de não ter uma legislação específica para o bitcoin não o isenta da cobrança dos impostos, visto que há legislação para as operações existentes. Outro ponto que precisa ser observado é que por enquanto ainda é muito difícil para o governo fiscalizar e cobrar as transações realizadas no Bitcoin, talvez a transação que o governo pode começar a fiscalizar sejam as realizadas com o intermédio de um Exchange.

Compra e venda de bitcoins entre particulares, ou seja, sem nenhum intermediário apenas entre dois usuários do Bitcoin. Nessa operação para o usuário que está comprando o bitcoin, não há nenhum imposto que possa ser devido, visto que o bitcoin é dinheiro, enquanto que para o usuário que está vendendo, na situação em que ele obtenha um ganho patrimonial com essa venda, ou seja, caso ele esteja vendendo o bitcoin mais caro do que ele cobrou, sobre esse ganho é devido a tributação do Imposto de Renda. Fora o IR não é observado mais nenhum imposto que possa vir a ser devido em decorrência dessa operação. Essa operação talvez seja a mais complicada para o governo fiscalizar e cobrar.

Compra e venda através de uma Exchange, é necessário destacar aqui que a Exchange funciona de forma muito parecida como uma casa de câmbio tradicional, ela não compra ou vende o bitcoin em si, ela apenas presta um serviço de intermediação entre compradores e vendedores da moeda virtual, nesse caso é necessário observar que da mesma forma que na transação entre usuários, o vendedor aqui se obter um ganho também será devido a cobrança do Imposto de Renda, apenas sobre o ganho obtido. Nessa operação haverá também a cobrança de ISSQN, visto que a Exchange está prestando um serviço de intermediação, onde tal serviço é descrito no item 10 da Lista de Serviços anexada a Lei Complementar 116/03, que fala dos “Serviços de intermediação e congêneres”, especificamente o item 10.05 que fala na incidência do imposto sobre “ Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou

subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios.” O que enquadra precisamente o serviço prestado pelas Exchanges. Logo nessa operação é devido a cobrança de IR e ISSQN.

Aquisição de bens e/ou serviços com recebimento em bitcoin, nesse caso funcionando como uma forma de pagamento, as cobranças de impostos devidas serão aquelas sobre o bem ou o serviço adquirido, ou seja, não há nenhuma cobrança de impostos pela utilização do bitcoin como forma de pagamento, há apenas a cobrança de impostos sobre o bem ou serviço adquirido.

Mineração, essa situação é um serviço prestado pelos mineradores, onde tal serviço pode ser classificado na Lista Anexa da Lei Complementar 116/03, o item 1 da lista, mais precisamente nos itens 1.03 “Processamento de dados e congêneres” e o item 1.07 “Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados”. Ambos atendem a questão da mineração, sendo necessária aqui uma determinação do governo de qual dos dois itens seriam o mais correto para a mineração de bitcoins. Essa operação também é passível de tributação pelo IR, referente a taxa recebida pelo minerador em decorrência do serviço prestado, inclusive a taxa paga pela própria Rede Bitcoin, que remunera os mineradores com a emissão de novos bitcoins, onde o primeiro minerador a validar a transação recebe uma taxa em bitcoins, logo essa taxa é considerada como Renda, sendo assim passível de tributação pelo IR.

Doações realizadas com bitcoin, esse tipo de operação é passível de cobrança do ITCMD, visto que se trata de uma doação e a legislação cita que incide sobre doações de “quaisquer bens e direitos”. Logo entendeu-se que nada impede a cobrança desse tributo, sendo assim, as doações realizadas com bitcoins passíveis de cobrança pelo ITCMD.

É importante lembrar que todo e qualquer imposto devido deve ser pago com a moeda oficial, no caso o Real, sendo assim importante converter o bitcoin em reais para calcular o valor do imposto devido e realizar o pagamento. Uma dificuldade para a cobrança dos impostos é o fato da oscilação do valor do bitcoin, tanto em relação ao tempo, como em relação a Exchanges, nesse caso o valor constante em bitcoin, para fins tributários pode ser comprovado pela Nota Fiscal do bem ou serviço adquirido, ou por qualquer outro documento que comprove o valor da transação naquele momento, incluindo a cotação de Exchange.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo foi realizado com o objetivo de analisar o impacto contábil e tributário sobre o fenômeno Bitcoin. Os objetivos específicos do estudo foram descobrir a melhor maneira de classificar o bitcoin no Balanço Patrimonial e verificar quais tributos seriam devidos de acordo com as operações realizadas.

No primeiro momento o principal foi entender melhor o que seria o Bitcoin e como ele funciona, para que após isso, pudesse começar a avaliar a melhor maneira de classifica-lo no Balanço Patrimonial, para que então fosse capaz de verificar a questão dos impostos que poderiam ser devidos.

Ao analisar o Bitcoin, ficou claro que se tratava de um bem monetário, que podia ser controlado pela empresa e dele podia se esperar benefícios futuros, ficando claro que a melhor classificação seria no Ativo, a partir daí ao ver que o ele possui um alto grau de liquidez, e se assemelha muito a dinheiro, foi verificado que o grupo dos Circulantes era o que melhor atendia ao Bitcoin, em relação aos subgrupos do Circulante, a melhor forma de classificar o Bitcoin seria no subgrupo das Disponibilidades. Como já falado o Bitcoin é o dinheiro, ele estritamente um bem monetário, logo não faz sentido classifica-lo em outro grupo que não o das Disponibilidades.

Vale salientar que apesar do bitcoin ser um bem imaterial, a classificação dele no Ativo Intangível não seria correta, visto que o CPC 04 fala que o ativo é um bem não monetário, o que o bitcoin não é, ainda mais que o alto grau de liquidez do bitcoin, não combina com a classificação de Não Circulante.

Partindo do fato do bitcoin ser considerado dinheiro e da classificação dele na conta das Disponibilidades, foi feita a análise dos impostos que poderiam ser devidos de acordo com as operações. Foram analisadas cinco operações envolvendo o bitcoin, que seriam: Mineração; Aquisição de Bens e Serviços com recebimento em bitcoins; Aquisição de bitcoins diretamente com outro usuário do sistema; Aquisição de bitcoins através de uma Exchange e a Doação.

Fica claro nesse momento que apenas alguns tributos podem incidir sobre o bitcoin, são: IR, ISSQN, ITCMD. Apenas esses 3 podem ser cobrados em cima do Bitcoin, porém quando o bitcoin for usado para adquirir um bem ou serviço, os tributos devidos por esse bem ou serviço, serão devidos.

O fato de não existir legislação específica sobre o Bitcoin, aumentou a complexidade em se analisar as operações com bitcoins, principalmente do ponto vista tributário. Logo é

necessário salientar que esse estudo não tem como objetivo colocar um ponto final sobre o tema e sim contribuir com a discussão acerca de tal tema. É necessário que sejam realizados mais estudos sobre o tema, podendo ser incluídos os outros tipos de criptomoedas, e novos estudos a partir do momento que forem surgindo as legislações sobre as criptomoedas.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. CTN. **Código Nacional Tributário**, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 19 Maio 2019.
- BRASIL. LEI No 6.404, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1976. **Lei das Sociedades por Ações**, 15 Dezembro 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm>. Acesso em: 18 maio 2019.
- BRASIL. Constituição Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 19 Maio 2019.
- CAMPOS, E. M. **Criptomoedas e Blockchain: O Direito no mundo digital**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.
- CPC 00. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 13 Maio 2019.
- CPC 04. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/186_CPC04_R1_Termoaprovacao.pdf>. Acesso em: 19 Maio 2019.
- DECRETO Nº 6.306. **DECRETO Nº 6.306, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2007.**, 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6306.htm>. Acesso em: 19 Maio 2019.
- DECRETO Nº 7.212. **DECRETO Nº 7.212, DE 15 DE JUNHO DE 2010.**, 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 19 Maio 2019.
- FEDERAL, R. Instrução Normativa RFB 1.888. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=100592>>. Acesso em: 19 maio 2019.
- FERRARI, E. L. **Contabilidade Geral: Teoria e 1.000 questões**. 14ª revisada. ed. Niterói: Impetus, 2016.
- GIL, A. C. **Metodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6ª. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

GODOY, A. S. Introdução à Pesquisa Qualitativa e suas Possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, p. 58, Março 1995.

IMPOSTO de Exportação. **Receita Federal**, 2015. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/tributos/imposto-exportacao>>. Acesso em: 19 Maio 2019.

IMPOSTO de Importação. **Receita Federal**, 2016. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/tributos/imposto-importacao>>. Acesso em: 19 Maio 2019.

INSTRUÇÃO Normativa 1.888. **INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1888**, 2019. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=100592>>. Acesso em: 19 maio 2019.

JUNIOR, J. J. M. **Contabilidade Geral**. 2º. ed. Rio de Janeiro: Elsevier Editora, 2010.

LEI Complementar Nº 166. **LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003**, 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 19 Maio 2019.

LEI Kandir. **LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996**, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 19 Maio 2019.

LEI Nº 5.123. **LEI Nº 5.123, DE 27 DE JANEIRO DE 1989**, 1989. Disponível em: <<https://www.receita.pb.gov.br/ser/legislacao/66-leis/itcd/6138-lei-n-5-123-de-27-de-janeiro-de-1990>>. Acesso em: 19 Maio 2019.

LEI Nº 7.713/88. **LEI Nº 7.713, DE 22 DE DEZEMBRO DE 1988.**, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm>. Acesso em: 19 Maio 2019.

MARION, J. C. **Contabilidade Básica**. 10º. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

MINAYO, M. C. D. S. **Pesquisa Social - Teoria Método e Criatividade**. 21º. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 2002.

MONTOTO, E. **Contabilidade geral e avançada esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2018.

NAKAMOTO, S. Bitcoin: A peer-to-peer electronic cash system. **bitcoin.org**, 2008. Disponível em: <<https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>>. Acesso em: 28 Março 2019.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. D. **Metodologia do Trabalho Científico**. 2º. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade Básica Fácil**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SOUZA, T. B. D. Definição da Natureza Jurídica do Bitcoin e suas Repercussões Tributárias. **Portal de Periodicos Idp**, 2018. Disponível em: <<https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/cadernovirtual/article/download/3304/1518>>. Acesso em: 16 Maio 2019.

ULRICH, F. **Bitcoin**: A moeda na era digital. São Paulo: Mises Brasil, 2014.