



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS I- CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

JAQUELYNE SYLVIA SANTOS

**DINHEIRO VIRTUAL: Expectativa de mensuração e evidenciação nas
demonstrações contábeis**

**CAMPINA GRANDE
2019**

JAUQUELYNE SYLVIA SANTOS

DINHEIRO VIRTUAL: Expectativa de mensuração e evidenciação nas demonstrações contábeis

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado a Coordenação /Departamento do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis

Área de concentração: Contabilidade

Orientador: Prof. Me. José Elinilton Cruz Menezes

**CAMPINA GRANDE
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.

S237d Santos, Jaquelyne Sylvia.
Dinheiro virtual [manuscrito] : expectativa de mensuração e evidenciação nas demonstrações contábeis / Jaquelyne Sylvia Santos. - 2019.
22 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 Elinilton Cruz Menezes ,
Coordenação do Curso de Ciências Contábeis - CCSA."
1. Dinheiro virtual. 2. Regulamentação econômica. 3. Evidenciação contábil. 4. Criptoativo. I. Título
21. ed. CDD 657.3

JAQUELYNE SYLVIA SANTOS

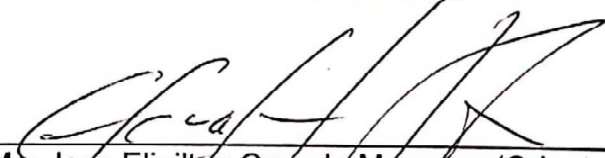
DINHEIRO VIRTUAL: EXPECTATIVA DE MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO NAS
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo)
apresentado a/ao Coordenação
/Departamento do Curso de Graduação
em Ciências Contábeis da Universidade
Estadual da Paraíba, como requisito
parcial à obtenção do título de Bacharel
em Ciências Contábeis.

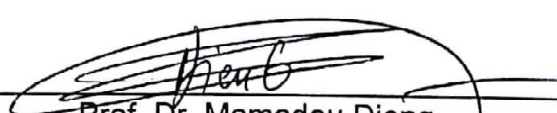
Área de concentração: Contabilidade.

Aprovada em: 06/06/2019.

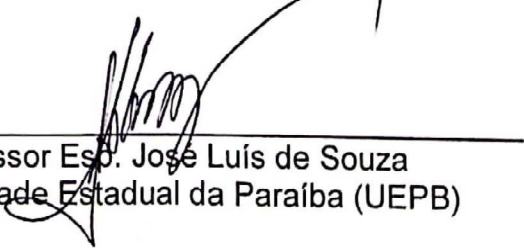
BANCA EXAMINADORA



Prof. Me. Jose Elinilton Cruz de Menezes (Orientador)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Dr. Mamadou Dieng
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Professor Esp. José Luís de Souza
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	06
2	REFERENCIAL TEÓRICO	07
2.1	Evolução e validação do dinheiro virtual.....	07
2.2	Regulamentação do dinheiro virtual.....	09
2.3	Relatórios contábeis e possibilidades de evidenciação.....	12
2.4	Estudos correlacionados ao tema.....	15
3	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	16
4	RESULTADOS DA PESQUISA	16
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	19
	REFERÊNCIAS	20

DINHEIRO VIRTUAL: Expectativa no âmbito das demonstrações contábeis**VIRTUAL MONEY: Expectation in the context of the accounting statements.**

Jaquelyne Sylvia Santos*

RESUMO

A presente pesquisa teve como objetivo geral evidenciar como as demonstrações contábeis devem tratar as transações envolvendo o dinheiro virtual. Trata-se de uma pesquisa de caráter exploratório, descritiva, bibliográfica e com uma abordagem qualitativa. De forma preliminar discutiu-se a evolução e validação do dinheiro virtual como moeda, em seguida averiguou-se o posicionamento dos principais órgãos regulamentadores econômico financeiro e a jurisdição e por fim corroborou-se as principais possibilidades de evidenciação contábil das transações realizadas com esta moeda. Assim sendo, ficou evidenciado a inexistência de regulamentação específica e por isso a necessidade de adequação dos CPC's existentes conforme características do dinheiro virtual que passou a ser considerado um ativo, destaca-se que possíveis simulações de evidenciação deverão ser determinadas pela intenção da organização ao adquirir o criptoativo. Quando este for para negociação imediata ou dentro do ciclo operacional pode ser considerado ativo circulante nas contas equivalente de caixa e estoque, com negociações posteriores ao ciclo poderá ser evidenciada no ativo não circulante conta investimento, no entanto, destaca-se que para ambos os casos, a ausência de regulamentação específica reflete diretamente na divergência de índices financeiros econômicos. Assim, concluiu-se que apesar das principais características do dinheiro virtual atenderem a algumas normas contábeis existentes, o impacto dos índices torna-se prejudicial para o processo de tomada de decisão por não abordarem a real situação da organização, logo ressalta-se a necessidade de regulamentação específica de modo a excluir as lacunas hoje existentes no processo de evidenciação contábil.

.

Palavras-chave: Dinheiro Virtual. Regulamentação. Evidenciação. Criptoativo**ABSTRACT**

The present research aims to show how accounting statements should deal with transactions involving virtual money. This is an exploratory, descriptive, bibliographical research with a qualitative approach. In a preliminary way, the evolution and validation of virtual money as a currency was discussed, followed by the positioning of the main financial and economic institutions and the jurisdiction and, finally, the main possibilities of accounting disclosure of transactions carried out with money. It was evidenced that there is no specific regulation and, therefore, if there was a need to adapt the existing CPCs according to the characteristics of the virtual money that came to be considered an asset, it is emphasized that possible demonstrative simulations are determined by the intention of the organization when

* Aluna de Graduação em Ciências Contábeis na Universidade Estadual da Paraíba – Campus I.
Email: jaquelyne.sylvia@gmail.com

acquiring cryptoactive. When this is for immediate trading or within the operating cycle, it may be considered as cash assets and accounts equivalent to inventory, with subsequent trading being evidenced in the noncurrent investment account, but it is worth mentioning that for both cases, the absence of specific regulations directly reflect the divergence of financial economic indicators. Thus, it was concluded that, although the main characteristics of virtual money meet some existing accounting standards, the impact of indexes is detrimental to the decision-making process, since they do not address the real situation of the organization, thus highlighting the need for laws in order to exclude the gaps that exist today in the accounting disclosure process.

Keywords: Virtual Money. Regulation. Disclosure. Cryptoactive.

1 INTRODUÇÃO

As últimas décadas foram demarcadas por profundas mudanças no mercado financeiro, consequência do surgimento de fatores interligados ao avanço tecnológico e a quebra de fronteiras na consolidação de alianças entre mercados de todo o mundo, neste cenário surge uma nova forma de ativo: o dinheiro virtual, com característica básica de alta liquidez em virtude principalmente da facilidade nas transações de compra e venda de bens, serviços e investimentos financeiros.

Este panorama econômico mundial traz consigo um mercado altamente competitivo, onde as pessoas buscam agilidade, facilidade e rapidez em seu cotidiano e as transações com o dinheiro virtual remete-se a todas essas características, dessa maneira começa a surgir um montante de receitas e despesas oriundas dessas negociações que precisam ser criteriosamente analisadas no que tange ao seu tratamento contábil e evidenciação em suas demonstrações, uma vez que há várias lacunas a serem averiguadas principalmente no que tange as leis regulamentadoras e as inúmeras discursões de validação e rastreo da moeda.

Partindo-se desse pressuposto, passa-se a preocupar-se como as organizações que utilizam investimentos com estas moedas devem contabilizar suas receitas, despesas e obrigações fiscais, tendo em vista que necessitam de uma mensuração coesa e coerente para este tipo ativo, fazendo uso de nomenclatura e deduções fiscais aceitas perante a legislação vigente.

Neste contexto, o presente estudo analisa de forma específica as recentes publicações nas bases regulamentadores que venham a disponibilizar possíveis tratamentos contábeis para empresas optantes pelo uso deste ativo. Assim sendo, essa pesquisa traz como problemática a seguinte indagação: Como as Demonstrações Contábeis devem evidenciar as transações realizadas com o dinheiro virtual? Para responder a esse questionamento foi estabelecido como objetivo geral desta pesquisa evidenciar como as demonstrações contábeis devem tratar as transações envolvendo o dinheiro virtual. Como objetivos específicos, destacam-se os seguintes: apontar a validação do dinheiro virtual como moeda; mostrar como as principais órgãos regulamentadores e jurisdição tratam a temática; corroborar, por meio de simulação, as principais possibilidades de evidenciação contábil das transações realizadas com esta moeda. Averigua-se ainda que o presente pesquisa buscou como estudos correlacionados a temática discutida Silva (2016) que analisa a validação do dinheiro virtual como moeda, em seguida Silva (2017) enfatiza a evolução e crescimento das transações que fazem uso do dinheiro

virtual, e por fim, Carvalho (2018) que ressalta a importância de identificação do perfil dos usuários deste criptoativo.

A justificativa do estudo dar-se em virtude de promover maior discussão e popularização da temática, uma vez que, observou-se menor incidência de estudos acadêmicos, principalmente em língua portuguesa, quando comparado a demais perspectivas contábeis, mesmo identificando um elevado crescimento de transações envolvendo esta nova forma de pagamento. Ressalta-se ainda que se buscou auferir características do dinheiro virtual que melhor se adequem às normas existentes de modo a construir com maior clareza um arcabouço teórico para uma evidência contábil mais coerente, uma vez que, identificou-se as inúmeras inquietações e divergências no que a isso se refere, acendendo assim uma necessidade imediata de regulamentação específica de modo a excluir ambiguidade de interpretações e informações não confiáveis.

Além desse capítulo que se refere a introdução, a qual, apresentou, contextualizou, objetivou e por fim justificou de forma breve o tema abordado, a pesquisa é ainda composta pela fundamentação teórica, que é subdividida em três tópicos, a saber: A evolução e validação do dinheiro digital como moeda, em seguida a evidência do posicionamento dos principais órgãos regulamentadores das políticas financeiro econômica e de jurisdição que regem no País sobre a temática, logo após trata-se um tópico dos relatórios contábeis e as possibilidades de evidência no tratamento contábil e finaliza com a análise dos estudos correlatos ao tema. No capítulo subsequente apresenta-se os procedimentos metodológicos que nortearam o desenvolvimento da pesquisa, seguido dos resultados obtidos no estudo, posteriormente os evidencia-se as considerações finais, por fim são apresentadas as referências que alicerçaram a execução e consolidação desse artigo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Evolução e validação do dinheiro virtual.

A história da humanidade é demarcada pela necessidade de compra, venda e troca de mercadorias, serviços e bens. Rossetti (1997), assegura que é possível identificar as primeiras veias de comércio na troca de mercadorias com vistas a atender as necessidades básicas em uma sociedade primitiva. Cozer (2006), por sua vez, define a economia como uma rede de trocas organizada segundo a divisão social do trabalho, destacando a necessidade de confiabilidade nas transações que passou desde o simples escambo, a utilização dos metais, até o conhecido moeda papel que fazemos uso até os dias atuais como medida de troca.

Rossetti (1997) afirma ainda, que a evolução da moeda deu-se principalmente em virtude da necessidade imediata de estipulação de valores nas transações já existentes surgindo assim a necessidade de definir as principais características de moedas que seriam utilizadas até os dias atuais.

Conforme Lopes (2002) as primeiras características essenciais de moeda designadas seriam reserva de valor, divisibilidade e transporte, deixando claro que esse seriam os reais motivos pelos quais o escambo, por exemplo, não detinha a viabilidade necessária, por isso, foi substituído pela utilização de metais. Hugon (1980) e Leite (2000), por sua vez, retratam que o período mercantilista teve uma alta evolução econômica e financeira, porém, a transferibilidade e impericibilidade

dos metais impediam a finalização de muitas transações comerciais sendo necessário a criação da moeda papel.

Conforme Davies (2002) A moeda-papel passa então a resguardar todas as características necessárias para ser considerada moeda, uma vez que teria confiabilidade e garantia de valores estipulado e reconhecido por todos, com circulação, transferência e impericibilidade adequadas e rastreamento de fácil identificação. Tais características permitiram Lopes e Rossetti (2005) assegurar também, que o papel moeda resguarda uma alta liquidez e um elevado grau de incertezas na conversão de outras formas de ativos, por esta razão tem-se ele como um verdadeiro reservatório de excelência no poder compra.

Segundo Santos (2016), passou-se então a observar que desde o surgimento do papel moeda como precursora de todas as características básicas de moeda teve-se uma extensão do crédito em formas de cheques e cartão de crédito/débito, mas apenas em 2008, em detrimento do início da crise mundial, surge uma nova forma de pagamento, o dinheiro virtual, Bitcoin, ou ainda criptomoeda, evento até então não discutido na rede econômica mundial, em virtude de não ser considerado moeda por não alcançar características básicas como designado e ofertado pelo moeda papel, padrão a ser seguido.

Brito (2013) define a Bitcoin (BTC), como sendo uma moeda digital e/ou ainda uma criptomoeda utilizada em um sistema financeiro virtual como forma de pagamento descentralizada e sem intermediadores como é de conhecimento nas demais moedas circulantes no mundo. Um verdadeiro sistema digital onde Bit (computador) coin (moeda) que detém o poder de compra, venda e transferência de bens e serviços.

Segundo Ulrich (2014), o dinheiro virtual passa então a expandir-se rapidamente com um programador de identidade até então desconhecida, sendo identificada apenas por Satoshi Nakamoto, extinguindo o problema de gasto duplo até então o impedia de ser validado. O cenário era evidenciado quando acontecia uma transação, o seu poder de não rastreamento permitia que o mesmo dinheiro fosse utilizado por várias vezes e isso excluía sua confiabilidade, transferência e consequentemente seu poder como moeda invalidando todas as transações realizadas.

Com a criação do Bitcoin essa realidade teve seu fim, uma vez que trata-se de um sistema bloqueado, interligado por uma cadeia descentralizada, intitulado "Peer-to-Peer," ou simplesmente pares por pares, onde não há uma hierarquização e todos os usuários são cliente e servidores livres e independentes na existência de um servidor central, conforme corrobora Ulrich (2014). Ainda segundo o autor, outro aspecto também findado com a criação rege-se ao seu código aberto onde todo registro é efetuado no blockchain, por meio de um chave pública denominada Bitcoin Adress, que funciona como uma conta corrente comum e o registro pessoal cumpre o papel de senha para acessar a conta, assim são registradas todas as transações realizadas com esta moeda, formando a carteira que seria praticamente a rede dos bitcoins, ou ainda o primeiro sistema monetário descentralizado, tais características são fundamentais para exprimir a promoção de segurança e confiabilidade nas transações.

No que se refere-se ainda sobre a confiabilidade das movimentações, Kelly (2014) assegura que o sistema blockchain, torna possível registrar todas as transações efetuadas, como uma espécie de livro razão, em ordem cronológica, contendo todos os endereços ao qual pertenceu, o que resulta na possibilidade de rastreio e reduz drasticamente toda e qualquer espécie de falsificação, excluindo

assim outro aspecto pelo qual o dinheiro virtual até então não era reconhecido como moeda.

No que tange a facilidade de acesso, as BTC são também fatores determinantes, a crise no mercado econômico financeiro. Prado (2017) afirma que passou-se a observar elevados números de transações realizadas com essa moeda em virtude principalmente da facilidade por ele ofertada, tradicionalmente, todas as transações de compra e venda são necessários um terceiro que faz o papel de intermediador, e com ele uma alta burocracia que dificulta muito todo o processo, o dinheiro virtual, por sua vez, traz uma nova roupagem, por meio de aparelhos eletrônicos com um sistema de fácil compreensão elevando o número venda, troca e compra de produtos e serviços sem quaisquer formas burocráticas e elitização como pode ser visualizada na Bolsa de Valores.

Neste contexto, pode-se observar uma multiplicação do dinheiro virtual, aspecto também discutido para caracterização como moeda, uma vez que antes não era possível determinar o tamanho de seus desdobramentos. Swan (2015) retrata que este novo sistema detém por meio de problemas matemáticos a segurança de limite de multiplicação dos bitcoins e por isso mesmo que inicialmente há um desdobramento de bitcoin, sendo projetado para reproduzir há um número limite de repetição designada em 21 milhões até 2140, assim exclui-se a possibilidade de haver mais moeda que demanda e perder seu status de reserva de valor. O autor corrobora afirmando ainda que, como qualquer outra moeda no dinheiro virtual há cotações de valores, que apenas em 17 de julho de 2010 ocorreu o primeiro registro em casa de câmbio e logo após com o aumento das negociações o preço evoluiu de forma assustadora passando de US\$ 0,05 em 2010 para US\$ 1.242 em 2013. Aspectos como estes são excepcionalmente importantes para a característica básica de segurança de liquidez e a extinção de oferta sem controle, atendendo assim a mais um parâmetro de moeda.

Ainda sobre oferta sem controle, Ulrich (2014), afirma que o sistema de pares assegura a não criação indiscriminada por meios de registros de transferência, muito embora não se tem discriminado a origem e destino dos bitcoins, uma vez que se tem apenas o registro destes, há limitação de multiplicação e divisibilidade em virtude da utilização criptografia de chave pública, além da clareza na reserva e transferência de valor, premissas bases para ser considerada moeda.

Para as premissas de substituição, reserva de valor e durabilidade, permite-se afirmar que o dinheiro virtual também atende, uma vez que, todas as unidades são equivalente e igualmente realocadas, mesmo não havendo espaço físico o seu rastreo impossibilita qualquer tipo de falsificação e não há registros de problematização com relação a compra e venda de produtos e serviços que afetem a segurança dos envolvidos.

Partindo-se do esclarecimento das premissas básicas para ser considerado moeda, assegura-se que até o presente momento, não há leis específicas que validem o dinheiro virtual como moeda real, como a exemplo do dólar, por esta razão, faz-se necessário a análise do posicionamento dos principais órgãos regulamentadores e jurisdição que venham a permitir um melhor entendimento de como deve ser tratado este instrumento financeiro.

2.2 Regulamentação do dinheiro virtual.

É perceptível no atual cenário econômico um elevado montante de receitas e despesas oriundas de transações envolvendo o dinheiro virtual, no entanto, em

virtude principalmente dos meios burocráticos e decisões políticas entre as nações, ainda não é possível verificar quaisquer tipos de regulamentação, decreto, pronunciamento ou leis específicas que trate o dinheiro virtual como moeda, no entanto, não se pode negar os negócios realizados com ele, por esta razão faz-se necessário averiguar cautelosamente leis e pronunciamentos que venham a tratar como podemos evidenciar os rendimentos advindos dessas transações.

Partindo-se desse pressuposto buscou-se opiniões e posicionamento dos órgãos reguladores como Comissão de Valores Mobiliários – CVM, Banco Central – Bacen, Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC em consonância com International Financial Reporting Standards – IFRS, Jurisdição, Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB e por fim buscas por possíveis projetos de lei de inclusão do dinheiro virtual.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), não regulamenta transações e oferecimento do dinheiro virtual como moeda em sites que não sejam regulamentados por ela, por esta razão, em julho de 2012, estabeleceu multa diária de cinco mil reais pelo oferecimento de Bitcoins em sites não registrados, assegurando ainda que ausência desta permissão, exclui quaisquer poderes de administração de carteira de valores, o que os torna ilícito, além disso, fez alerta para a necessidades de discursões para proveis caso de esquemas de Ponzi, as conhecidas pirâmides financeiras enquadrada como um crime contra a economia popular tipificado no inciso IX, art. 2º, da Lei 1.521/51: "obter ou tentar obter ganhos ilícitos em detrimento do povo ou de número indeterminado de pessoas mediante especulações ou processos fraudulentos ("bola de neve", "cadeias", "pichardismo" e quaisquer outros equivalentes)". Em maio de 2018, a CVM emitiu ainda cartilha auto descritiva denominada "Criptoativos – Série de Alertas" que veio aprofundar seu posicionamento no cenário atual.

O Banco Central do Brasil, por sua vez, obsta a hipótese de tratamento do dinheiro virtual como moeda eletrônica. Em comunicado oficial, 2017, a autoridade monetária esclareceu que dinheiro virtual é dessemelhante a moeda real nacional, uma vez que seu valor unitário e regras de comercialização baseia-se na confiança e relações entre vender e comprador, por esta razão não detém qualquer garantia legal, alerta ainda, para a não regularização das Exchanges, plataformas digitais de compra e venda de criptomoeda, esclarecendo ainda que após futuras prováveis regulamentações os valores destes instrumentos seriam diretamente afetados. Outro aspecto discutido em nota, corroborou para a possibilidade de atividades ilícitas, como a exemplo da lavagem de dinheiro, uma vez que apesar do registro numérico não exclui qualquer modalidade de investigações posteriores caso necessário. Encerrou-se o esclarecimento afirmando que estes instrumentos não oferecem risco ao Sistema Financeiro Nacional, mas que está sendo monitorando sua evolução tomando medidas quando assim for necessário.

No que refere-se ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, até o presente momento, não foi detectado registro, declarações e pronunciamentos específicos para o tratamento contábil do dinheiro virtual, por esta razão, em busca de alcançar o objetivo proposto, a presente pesquisa buscou, por meio das principais peculiaridades do criptoativo, adaptar CPC's existentes de modo a tratar com mais clareza o seu reconhecimento e mensuração já que não há regulamentação ou designação de conta exclusiva para este fim.

Perante a jurisdição, Marinho (2017), corrobora que há um conhecimento prévio sobre o dinheiro virtual, no entanto, ainda há inúmeras lacunas de como ser tratadas judicialmente, uma vez que há um descompasso entre Estado, jurisdição e

territorialidade. Segundo o autor, as leis existentes não comportam aspectos de espaço virtual, além disso, por não existir leis/regras específicas para definição de conceito, natureza, acesso e controle desse instrumento financeiro, ocorre uma limitação para precisar suas qualificação e consequências jurídicas, como regras de conexão, direitos e obrigações decorrentes.

Quanto a Receita Federal Brasileira, em 30 de outubro de 2018, emitiu uma instrução normativa, RBF Nº 06/2018, que dispõe sobre prestação de informações relativas às operações realizadas com dinheiro virtual, sendo estes tratados como criptoativos. Em consulta pública, enfatizou o elevado crescimento dos investimentos realizados os comparando com a Bolsa de Valores de São Paulo, evidenciando sua relevância, principalmente para a administração tributária, uma vez que estas transações encontram-se sujeitas a incidência imposto de renda e sobre o ganho de capital porventura auferido.

Em coletiva do Imposto de Renda ano 2019, cedida auditor fiscal e Supervisor Nacional do Imposto de Renda, Joaquim Adir, todos os valores em criptoativos devem ser declarados não havendo exclusão de valores mínimos, e para os ganhos de capital, permanece o valor de 15% sobre a parcela dos ganhos que não ultrapassar R\$ 5.000.000,00, aumentando a alíquota de acordo com o ganho, salienta-se ainda que a estipulação das alíquotas são as mesmas desde o ano 2017.

A Instrução Normativa, em Consulta Pública RBF Nº 06/2018, tem suma importância para o cenário financeiro virtual, uma vez que vem a designar no Art 4º, de maneira mais precisa que dinheiro virtual não é uma moeda e sim criptoativos, ou ativo virtual, além disso, passa a definir de maneira mais efetiva o Exchange.

Art. 4º Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, considera-se:

I - criptoativo: a representação de valor digital, não emitida pelo Banco Central do Brasil, distinta de moeda soberana local ou estrangeira, cujo preço pode ser expresso em moeda soberana local ou estrangeira; (Fl. 7 da Instrução Normativa RFB nº, de de de 2018.)

II - exchange de criptoativo: a instituição, ainda que não financeira, que oferece serviços referentes a operações realizadas com criptoativos, inclusive intermediação, negociação ou custódia, e que pode aceitar quaisquer meios de pagamento, inclusive outros criptoativos. (Consulta Pública RBF Nº 06/2018)

Passa-se ainda a esclarecer a partir desta nota, a descrição dos dados de compradores e vendedores desses ativos, de modo a reduzir drasticamente práticas ilícitas, além das penalidades que haverá em caso de erros, inexatidões ou omissões de informações, o que traduz diretamente mais clareza, confiabilidade e credibilidade nas transações que fazem uso deste instrumento financeiro, sendo este motivo essencial para o aquecimento do mercado financeiro virtual.

Quanto Projeto de Lei, em tramitação, para inclusão de dinheiro virtual como "Arranjos de Pagamentos", em 01 de fevereiro de 2019, foi arquivado pela Mesa Diretora da Câmara dos Deputados. Em 2015, o Deputado Federal Aureo Lidio Moreira Ribeiro, dispõe em seu projeto lei (PL) número 2303/2015 sobre a inclusão das moedas virtuais e programas de milhagem aéreas na definição de "arranjos de pagamento" sob a supervisão do Banco Central tendo como base fundamentada o relatório especial do Banco Central Europeu (BCE) de 2012, e atualizado em 2015 abrangendo a regulamentação prudencial pelo Banco do Central, práticas ilícitas e defesa do consumidor, alegando ainda que o Banco Central como o Conselho de Controle de Atividades Financeiras (Coaf) e os órgãos do consumidor já tinham competência para fiscalizar e regular as criptomoeda, no entanto, após longas discursões, o projeto foi arquivado justificando a complexibilidade do tema e a

necessidade da busca do entendimento das autoridades e entidades civis ligados ao assunto.

Em abril de 2019, o mesmo deputado levou a Câmara de Deputados um novo projeto de lei número 2.060/2019, que diferente da PL anterior passa a abordar apenas os criptoativos, dando maior ênfase para punição a pirâmides financeira e assegurando que em caso de aprovação dará poderes a CVM exercer seu papel fiscalizador.

Assim, partindo-se a explanação entendimento regulamentar supramencionado, torna-se evidente, no atual cenário político e econômico, a exclusão do conceito de moeda real para o dinheiro virtual, assim como a destinação de uma denominação e/ou conta específica para evidenciação nos relatórios contábeis, no entanto, como descrito não há como desconsiderar o alto volume de receitas e despesas, ganhos e perdas advindas dessas transações, assim passamos a fazer uso da nomenclatura criptoativo conforme estabelecido na Instrução Normativa da Receita Federal. Nesse sentido, a presente pesquisa prossegue discutindo os principais CPC's que melhor se adaptam para evidenciação dos débitos e créditos nos Relatórios Contábeis.

2.3 Relatórios contábeis e possibilidades de evidenciação.

Partindo-se do pressuposto que não há de maneira exclusiva lei, pronunciamentos, decretos e comunicados aprovados que abordem de maneira específica tratamento e mensuração contábil e levando em consideração a denominação de dinheiro virtual para criptoativo, inicia-se uma investigação por meio de CPC's existentes, através do reconhecimento de particularidades inerentes ao dinheiro virtual, adaptações que ergam aceitáveis normativos possibilitando uma cabível regulamentação para instrumento. Busca-se inicialmente compreender Estrutura Conceitual, posteriormente averiguação das possíveis nas normas para enquadramento e por fim subgrupo que permita aloca-lo, possibilitando assim seu registro.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 00, Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiros (2011), trata o enquadramento para ativo como sendo necessário premissas básica a existência de controle, resultante de eventos passados, prováveis benefícios futuros e confiabilidade. Levando em consideração as características do dinheiro virtual, assegura-se seu controle em virtude da plataforma utilizada que impede falsificação e descontrole de multiplicação, bem como, os usuários deter frequentes informações confiáveis sobre transações efetuadas e a sua multiplicação, é considerado resultante de eventos passados por ser derivado de compra ou venda de bens ou serviços e seu alto crescimento visa benefícios futuros.

Atenta-se nesse momento que o dinheiro virtual enquadra-se como ativo conforme a Ludícibus (1997, p.136) define:

"A característica fundamental é sua capacidade de prestar serviços futuros à entidade que os têm, individualmente ou conjuntamente com outros ativos e fatores de produção, capazes de se transformar, direta ou indiretamente, em fluxos líquidos de entradas de caixa"

Dessa maneira, observa-se posicionamento assertivo da Receita Federal no tratamento do dinheiro com sendo criptoativo, apesar de ainda ser necessárias várias discursões de maneira mais abrangente, mas já nos permite um caminho mais claro quanto a escrituração, reconhecimento e mensuração.

Tratando como ativo, faz-se necessário averiguar a sua liquidez imediata conforme o CPC 03, item 6, que permite-se conforme regulamentação auferir que o criptoativo não pode ser considerado imediatamente como caixa, uma vez que esta conta corresponde exclusivamente à moeda e/ou numerário em espécie. Ainda neste item, ao avaliar seu enquadramento em equivalentes e fluxos de caixa, têm-se lacunas que são necessárias avaliações mais profundas quanto a intenção de curto ou longo prazo e ainda como forma de pagamento, uma vez que, esta conta destina-se a aplicações financeiras de curto prazo, com alta liquidez e prontamente conversíveis.

Assim, busca-se pelo conceito do criptoativo como ativo financeiro de modo a observar se haveria maiores possibilidades de enquadramento de modo a não haver lacunas de discursão. Conforme a Norma Contabilística e de Relato Financeiro – NCRF, número 27 parágrafo 5 e o CPC 38, apenas pode ser considerado ativo financeiro quando refere-se a dinheiro, instrumento de capital próprio ou de outra entidade, ou ainda, um direito contratual, seria esse aspecto fundamental para o não enquadramento, uma vez que, que inicialmente criptoativo não pode ser considerado moeda real, além de não haver notas contratuais que dê direito a ativos e passivos financeiros, ou ainda instrumentos de capital próprio por outra entidade.

Partindo desse entendimento, passa-se então a investigar sua natureza intangível, ou seja, comprovado a exclusão de substância física. De acordo NCRF 6 parágrafo 8 e o CPC 08, que regem os ativos intangíveis e o tratamento daqueles ativos sem substância física que não tem outra norma específica, permite-se auferir que o dinheiro virtual detém as mesmas características de ativo não monetário, porém sem substância física, o que justificaria a provável adaptação desse CPC. Atenta-se ainda, a recepção as premissas de identificabilidade ao ser separável do conjunto da entidade, podendo assim ser vendido separadamente, além de possuir controle nos benefícios econômicos futuros.

O possível ponto de discursão na utilização desse normativo advém da clareza que os ativos intangíveis incidem direitos legais que sejam possivelmente exercidos num tribunal e sabe-se que o criptoativo além de não deter regulamentação jurídica própria há inúmeras discussões com relação a territorialidade, e este poderia ser um ponto crucial, no entanto, elenca-se que mesmo CPC destaca que em a imposição legal de um direito não é uma condição imprescindível para o controle, visto que a entidade pode controlar benefícios econômicos futuros de outra forma.

Premissas como estas, permite averiguar que a conta ativo intangível seria a mais propensa para o enquadramento do criptoativo, no entanto, ao observarmos sua mensuração passamos a entender a sua inadequação. Os itens desta conta não são considerados para negociação, venda especulativa, instrumentos financeiros e meios de pagamento para compra de outros bens, seria uma espécie de ativos de propriedade da empresa com o fim de enriquecimento do seu patrimônio, porém sem qualquer finalidade de provável venda, por isso, não há tratamento contábil pertinente ao criptoativo, já que este por sua vez, garante benefícios futuros por meio de outras minerações de compra e venda.

Outro aspecto a ser evidenciado corresponde a mensuração, sabe-se que os ativos intangíveis devem ser evidenciados pelo seu valor de custo ou de revalorização quando há um mercado ativo. Essas revalorizações por sua vez, devem ser reconhecidas por contrapartida no capital próprio e não no resultado do período, sendo esse, outro ponto de não enquadramento para o dinheiro virtual, que por sua vez, deve ser mensurado pelo valor justo com resultados refletivos nas

demonstrações financeiras em virtude da presente volatilidade expressa em seu mercado ativo.

Volta-se então para o ponto de tratamento de liquidez em busca de uma conta mais apropriada e atenua-se para o criptoativo no conceito de ativo circulante conforme CPC 03, Demonstração dos Fluxos de Caixa (p.3, 2010) “mantidos com a finalidade de atender a compromissos de caixa de curto prazo e, não, para investimento ou outros propósitos”. Atendendo ainda os parâmetros de ativo e os preceitos do CPC 26, Apresentação das Demonstrações Contábeis, item 66, ao designar que o ativo para ser considerado circulante espera-se ser realizado no ciclo operacional normal, com essência para negociação e por fim ser caixa ou equivalente de caixa.

As características supramencionada são ditas como fundamentais a fim de atingir as expectativas do CPC 26, que por sua vez explana ainda a necessidade de avaliações razoáveis, confiáveis e comprováveis que melhor descreva o relacionamento da conta com a real atuação dentro da organização, sendo ainda necessário a observância da vida útil e a certeza de benefícios futuros gerado nas negociações que as envolvem.

Sabe-se no entanto, que para ser considerado fluxo de caixa, o CPC 03, item 7, afirma que “ele precisa ter conversibilidade imediata em montante conhecido de caixa e estar sujeito a um insignificante risco de mudança de valor” e atualmente a maior problematização do dinheiro virtual encontra-se em sua volatilidade de seus preços. A ausência de regulamentação e apoio governamental auxiliam diretamente na escassez de estabilidade da unidade valor e conseqüentemente gera constante grau de incerteza e insegurança, peculiaridade esta inadmissíveis para um ativo circulante que detém como singularidade a certeza de liquidez.

Partindo-se desse entendimento, faz-se necessário observar o CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos itens 32 e 33 (p.03, 2009):

Os ativos contingentes surgem normalmente de evento não planejado ou de outros não esperados que dão origem à possibilidade de entrada de benefícios econômicos para a entidade. Um exemplo é uma reivindicação que a entidade esteja reclamando por meio de processos legais, em que o desfecho seja incerto. Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações contábeis, uma vez que pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado. Porém, quando a realização do ganho é praticamente certa, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é adequado.

Mediante explicitação chega-se um consenso mais adequado com relação a fidedignidade de valores, uma vez que, este tipo de ativo requer periodicamente avaliações garantindo assim a explanação do desenvolvimento das permutações através das notas explicativas e posteriormente na certeza de benefícios econômicos, o ativo e ganho passam a ser evidenciados nas demonstrações contábeis conforme período de mudança. Brasil (CPC 25, Item 33, 2009).

Atenta-se para a importância das notas explicativas para o dinheiro virtual, conforme definido no CPC 26 (p.4, 2011) corrobora:

Notas explicativas contêm informação adicional em relação à apresentada nas demonstrações contábeis. As notas explicativas oferecem descrições narrativas ou segregações e aberturas de itens divulgados nessas demonstrações e informação acerca de itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis.

Supra-se nesse momento, por meio das notas explicativas a necessidade de esclarecimento da evolução das transações, descrevendo com fidedignidade e precisão das as permutações e os possíveis os valores a serem reconhecidos como benefícios futuros, evidenciando que por enquadrar-se como ativo contingente o

mesmo não será apresentado nas demonstrações contábeis, sendo este evidenciado apenas na certeza de seu benefício.

No que refere-se a mensuração, de acordo com o CPC 25, item 39, define:

Quando a provisão a ser mensurada envolve uma grande população de itens, a obrigação deve ser estimada ponderando-se todos os possíveis desfechos pelas suas probabilidades associadas. O nome para esse método estatístico de estimativa é “valor esperado”. Portanto, a provisão será diferente dependendo de a probabilidade da perda de um dado valor. BRASIL (p.9, 2009)

Enquanto para os riscos e incertezas, conforme estabelecido no CPC 25, item 42, averigua-se com clareza: “É preciso ter cuidado ao realizar julgamentos em condições de incerteza, para que as receitas ou ativos não sejam superavaliados” (Brasil, p10, 2009). Este aspecto torna-se fundamental ao observar que no atual cenário financeiro e econômico inicia-se discursões de possíveis bolhas advindas de uma especulação generalizada do dinheiro virtual e transformações como estas são imprescindíveis para alta e baixa dos valores do criptoativo.

2.4 Estudos Correlatos ao tema.

A análise dos estudos correlatos abordando o Dinheiro Virtual e as possibilidades de evidenciação nas demonstrações contábeis como temas de pesquisa nos cinco anos publicados em períodos de ciências e contábeis vêm contextualizar as principais linhas elaboradas sobre o tema, além de quantificar a relevância dada ao assunto.

O levantamento bibliométrico foi desenvolvido a partir de um plano de pesquisa que teve como norteammento inicial os seguintes parâmetros: buscar inicialmente artigos em língua portuguesa que tratasse da temática discutida, no entanto, houveram várias limitações, uma vez que, a maioria dos artigos tratam apenas da evolução do criptoativo no cenário comercial limitando ao não reconhecimento contábil, por essa razão, sentiu-se a necessidade de buscar livros, trabalho e conclusão de curso e dissertações que venham a tratar a temática de maneira mais abrangente.

Buscou-se estudos correlacionados ao tema desta pesquisa por meio de termos chaves: evolução do criptoativo, validação do dinheiro como moeda e por fim reconhecimento e mensuração. Evidencia-se ainda a preocupação por universidades renomadas no território brasileiro de modo a permitir maior segurança de informações.

Iniciando a pesquisa, foram encontrados 10 artigos que satisfizeram os parâmetros analisados, 3 monografia e 2 dissertações e 1 livro. Assim sendo, após a busca, resultou-se uma amostra de 16 trabalhos atendessem aos parâmetros iniciais e os interesse da pesquisa.

Dentre os estudos publicados destacam-se por haver correlação direta com o tema abordado nessa pesquisa os seguintes trabalhos: Silva (2016) analisou a validação do dinheiro virtual como moeda e seu sistema de mineração, concluindo que o mesmo não detém características essenciais para ser considerado moeda principalmente no que tange a volatilidade de cotação de preço unitário. Silva (2017) enfatiza a evolução e crescimento nas transações que envolve o dinheiro virtual e concluiu em sua perspectiva o atendimento de criptoativo e a possibilidade de registro de transações nas contas caixa e equivalente de caixa. Já o trabalho de Carvalho (2018) ressalta a importância de identificar o perfil do investidor para um futura mensuração e evidenciação contábil, afirmando ainda que a significância das

variáveis que interagem diretamente com preço encontra-se interligada ao perfil do público que faz uso desse ativo.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

O desenvolvimento desta pesquisa buscou investigar como as Demonstrações Contábeis poderia evidenciar o dinheiro virtual de modo a adequar da melhor forma as regulamentações e legislações vigentes. Conforme apresentado no capítulo introdutório, a pesquisa foi realizada por meio de uma análise nos CPC's e leis existentes de modo a encontrar meios e premissas que melhor atendesse os critérios e natureza do criptoativo, uma vez que, foi possível identificar a não existência de regulamentação específica.

Neste sentido, o problema que orientou o desenvolvimento deste estudo foi o seguinte: Como as Demonstrações Contábeis devem evidenciar as transações realizadas com o dinheiro virtual? Para a resposta a essa questão, fez-se uso de um caráter exploratório que segundo Gil (2007) possibilita familiaridade com o problema de modo a torna-lo mais explícito, ressalta-se ainda que por tratar-se de uma temática acomodada em um cenário bastante recente, torna-se inviável a utilização de um estudo empírico através de coleta de dados.

Mediante situação problema e a fim de alcançar o objetivo proposto, o presente estudo detém uma abordagem qualitativa, no qual segundo Silveira (2009) afirma ser possível objetivação do problema e hierarquização das ações afim de descrever, compreender e explicar determinado fenômeno, além de não haver emprego de instrumentos estatísticos como base no processo de análise.

Além disso, a pesquisa, quanto aos fins, é caracterizada como descritiva, pois expõe características de determinado fenômeno, tentando realizar um levantamento de CPC's e possíveis regulamentações que permitam uma análise de aspectos contábeis relacionados ao criptoativo e sua evidenciação nas demonstrações contábeis.

Quanto aos meios de investigação, é definida como pesquisa bibliográfica, que conforme Triviños (1987) assegura que a observação e a apreciação bibliográfica evidencia o limite que demais pesquisadores chegaram com seus esforços. Para Fonseca (2002) e Gil (2010) este tipo de pesquisa consiste em um levantamento de dados que já foram publicados, ou seja, já receberam um tratamento analítico.

Quanto ao método de coleta de dados, ocorreu principalmente por meio de pesquisa de livros, artigo científicos publicados em periódicos nacionais e internacionais, pesquisa e materiais disponibilizado em sites de economistas que venham a tratar da temática de maneira mais aprofundada, averigua-se ainda, a preocupação paralela de todo o material pesquisado está em consonância com as atualizações de regulamentações e leis atuais.

Por fim, os dados foram analisados por meio da revisão integrativa de literatura, uma vez que foi possível ler em profundidade os artigos articulando as principais ideias e apontando assim a melhor forma de evidenciação contábil.

4 ANÁLISE E RESULTADOS DA PESQUISA

Conforme averiguado no CPC 00, em consonância com as Normas Internacionais de Contabilidade permite-se afirmar que o criptoativo atende aos

preceitos e características básicas de ativo, sendo assertivo a identificação da Receita Federal como criptoativo, uma vez que é possível mensuração confiável e benefícios futuros econômicos apresentados a uma entidade.

Pela inexistência de regulamentação específica, tornou-se evidente nas coletas de dados bibliográficos, que o ponto de partida para evidenciação constata-se na intenção que a entidade tem ao adquirir o criptoativo. Partindo-se dessa premissa, a presente pesquisa buscou explicar quatro possíveis evidenciações de acordo as principais finalidades de compra e venda de criptoativo, sendo elas: como recebimento de venda de bens e serviços, investimento com venda imediata, como atuação nas empresas de Exchange e por fim investimento com intenção de venda com prazo maior que doze meses.

Dessa maneira, quando a organização detém o dinheiro ativo como recebidos em virtude de vendas de bens e serviços, foi possível averiguar a classificação como ativo circulante destacando-o na conta disponibilidade de caixa, em um subgrupo denominado por exemplo moedas digitais, uma vez que não pode ser caracterizado como caixa por não tratar-se de moeda reconhecida e a legislação vigente permite subgrupos com nomes que venham a discriminar com maior transparência as transações realizadas. Admite-se ainda afirmar que seu reconhecimento seria pelo valor no momento da transação e sua mensuração pelo valor da receita conforme estabelecido pela base teórica CPC 03, que trata das demonstrações de fluxo de caixa, retrata-se ainda que as oscilações de preços do ativo poderiam ser evidenciadas como variação monetária positiva/negativa.

Por sua vez, quando a entidade detém dinheiro virtual com a intenção de investimento, este destinado para venda imediata, permite-se auferi-lo como ativo circulante em uma subconta de aplicações, que por sua vez deverá ser regida pelo CPC 26, Apresentações das Demonstrações Contábeis. O seu reconhecimento deverá ser dado mediante aquisição e reconhecendo a provável futura venda, no que tange a mensuração, deve ser realizada por meio do custo histórico convertido na moeda no país, neste caso no real, tomando como base no as taxas utilizadas pelas empresas de Exchange, deve ser explicitado ainda que é apropriado um ajustamento ao custo pelo valor justo a cada data de relato, uma vez que essas cotações refletem diretamente o valor desses itens, além de que todos os ganhos e perdas devem ser reconhecidos nos resultados de cada período.

Para as empresas de Exchange, a compra e venda do dinheiro virtual pode ser classificada no ativo circulante na conta de estoque, haja vista que este seria o ativo comercializado pela entidade, logo a base teórica legal a ser utilizada seria o CPC 16, Estoques. A base para reconhecimento seria o custo histórico, sendo este mantido até a efetivação da realização, enquanto para a mensuração, deverá se dar pelo valor de custo ou valor realizável líquido, dos dois o menor.

Em casos de compra de criptoativo com a intenção de venda maior que o ciclo operacional comum, ou seja, com negociação posterior a doze meses, a organização deverá evidenciar no ativo não circulante, no subgrupo de investimento, tendo como base teórica o CPC 03, demonstrações de fluxo de caixa e a Lei 6.404/76 que dispõem sobre as Sociedades por Ações. O reconhecimento deve ser dado pelo custo histórico e a mensuração pelo valor justo praticado, devendo ainda reconhecer os ganhos e perdas na realização do período.

Afirma-se que mediante todas as situações acima explicitadas, tem-se a preocupação de não haver legislação específica e por isso foi necessário a busca por CPC's que venham a melhor adequar-se a cada situação, no entanto, em todas elas, deve ser ter como base os índices utilizados nas Exchange, de modo a

promover possíveis comparações, já que é reconhecido a volatilidade nos preços desse ativo.

Outro ponto a ser destacado tange a alocação de receitas e despesas no resultado. Sabe-se que conforme disposição estas podem aferir resultados diferentes e conseqüentemente auferir uma análise de índices econômico-financeira distorcida, prejudicando diretamente tomada de decisão quanto a capacidade de pagamento, cessão de crédito, custos e taxas a serem auferidas em estoque entre outros, justificando assim a necessidade primordial da entidade ter a plena certeza do intencional ao fazer uso deste tipo de ativo.

Averigua-se ainda a importância das notas explicativas para o tratamento contábil auferido, devendo conter todas as informações que possibilitem a explanação de volatilidade do ativo, bem como, mensuração e evidenciação nas demonstrações contábeis, especificando a utilização de cotação na data das transações, tais informações serão de suma importância para a comparabilidade em futuras regulamentações oficiais.

Faz-se necessário ainda o destaque para o CPC 39, ao definir que o dinheiro virtual não deverá ser tratado como ativo/passivo financeiro ou ainda um instrumento patrimonial da entidade por não deter um contrato que explicita direitos e obrigações destes, bem como, a inadequação do CPC 25, que vem a corroborar sobre ativos/passivos contingentes, uma vez que o elevado número de transações realizadas com o dinheiro virtual resguarda um montante de receitas e despesas significativas que devem ser explicitadas claramente nas demonstrações contábeis.

Quadro 1: Possíveis Evidenciações

QUADRO RESUMO DAS QUATRO DAS POSSÍVEIS EVIDENCIAÇÕES			
Intenção	Conta	Reconhecimento / Mensuração	Base Teórica
Recebidos em virtude de vendas de bens e serviços	Ativo Circulante- Disponibilidade de caixa – moedas digitais	Valor no momento da transação / Valor da Receita	CPC 03
Investimento para venda imediata	Ativo Circulante – Aplicações	Valor no momento da transação / Custo histórico convertido em moeda do País	CPC 26
Empresas de Exchange	Ativo Circulante – Estoque	Custo histórico convertido em moeda do País / Valor de custo ou realizável líquido, dos dois o menor.	CPC 16
Investimento para venda superior a doze meses	Ativo Não Circulante – Investimentos	Custo histórico convertido em moeda do País. / Valor justo praticado	CPC 03

Fonte: Elaboração Própria

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante o novo cenário financeiro que assoalha as principais economias do mundo, pode-se auferir que o dinheiro virtual destaca-se em virtude do seu acelerado desenvolvimento, seja como forma de pagamento ou como investimento financeiro, no entanto, até o presente momento não é possível identificar uma legislação própria e por esta razão, justifica-se a necessidade de adequação as normas existentes que venham a permitir formas que sejam mais apropriadas.

A presente pesquisa buscou evidenciar como as demonstrações contábeis devem tratar o dinheiro virtual, e por esta razão, fez-se necessário uma análise de sua evolução e validação como moeda de modo a discutir a não possibilidade de tratamento como caixa, em seguida, a explanação as principais regulamentações existentes, que por sua vez, permitiu-se assegurar a inexistência de normas específicas e por esta razão a necessidade de corroborar as principais possibilidade de evidenciação tomando como base possíveis adequações aos CPC's existentes.

Após todas as análises elaboradas durante o desenvolvimento dessa pesquisa, é entendido o dinheiro virtual como um ativo, no entanto, reforça-se a dificuldade em adequar as normas às características deste, por isso, é imprescindível iniciar as discursões da intensão que a organização tem ao adquirir o criptoativo. Foi identificando que ao adotar o criptoativo com a intensão de negociação dentro do ciclo operacional, este tem a possibilidade de ser classificado como equivalentes de caixa e estoque, e nos casos para maior que doze meses em investimentos, no entanto, é imprescindível relatar que em ambos os casos faz-se necessário fazer a cotação de valores conforme as empresas de Exchange de modo a promover o menor risco de informações não verídicas ou distorcidas.

Concluiu-se que mesmo as normas existentes permitam algumas adequações de acordo com as características do dinheiro virtual, é indiscutível a necessidade imediata de regulamentação exclusiva para este ativo, uma vez que, constata-se em meio as inúmeras lacunas, a existência de vieses que não representam fidedignidade de informações contábil, afetando diretamente a tomada de decisão quando se tem como base os índices econômicos financeiros, incorporando um risco inadmissível na economia global.

É importante registrar a existência de algumas limitações nessa pesquisa, dentre as quais o fato de não existir regulamentação e leis específicas para o tratamento contábil o criptoativo e por esta razão há uma diversidade de ponto de vista de evidenciação, além disso, por tratar-se de uma temática muito recente, há um número limitado de publicações e por sua vez, horas encontram-se desatualizados em virtude principalmente das inúmeras propostas de evidenciação que surgem rotineiramente.

Este estudo possibilitará a elaboração de novas pesquisas que abordem inéditas interpretações de evidenciação contábil conforme forem surgindo regulamentações específicas. Por fim, sugere-se a aplicabilidade oriunda do objetivo principal deste artigo em estudos correlacionado a possibilidade e capacidade do Estado rastrear e tributar transações que envolvam o criptoativo, alicerçando conhecimentos acerca desse tema.

REFERÊNCIAS

BRASIL, **Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 1 (IASB – BV 2011)**. Disponível em:

http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2003.pdf. Acesso em 20 de Outubro de 2017.

_____ **Projeto de Lei no 2303 de 2015**. Disponível em:

http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=9E089D218813%203D75CE0B3A08CA1BC53F.proposicoesWeb1?codteor=1358969&filenam e=PL+2303/2015. Acesso em 07 de Novembro de 2017.

_____ **Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 37**. Disponível em:

http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2006.pdf. 20 de Outubro de 2017.

BRITO, Jerry; CASTILLO, Andrea. **Bitcoin: a primer for policymakers**. Arlington: Mercatus Center, 2013.

CARVALHO. Davi Torres de. **Perfil dos investidores de criptomoedas: análise de buscas correlacionadas ao bitcoin**. Fundação Getulio Vargas, Escola de Economia de São Paulo, 2018

CPC. COMITE DE PRONUNCIAMOS CONTÁBEIS. **CPC 00-R1- Pronunciamento Conceitual Contábil Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Disponível em:

<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Acesso em 20 abr. 2019.

_____ **03. Desmontração dos Fluxos de Caixa**. Disponível em:

<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=34>. Acesso em 19 abr. 2019.

_____ **04. Ativo Intangível**. Disponível em:

<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=35>. Acesso em 19 abr. 2019.

_____ **16. Estoques**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=47>. Acesso em 20 abr. 2019.

_____ **25. Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=56>. Acesso em 20 fev. 2019.

_____ **26. Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Disponível em:

<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=57>. Acesso em 18 abr. 2019.

31. Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operações Descontinuadas. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?ld=62>. Acesso em 03 abr. 2019.

39. Instrumentos Financeiros: Apresentação. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?ld=70>. Acesso em 20 fev. 2019.

DAVIES, Glyn. **A history of money: from ancient times to the present day.** Cardiff: University of Wales Press, 2002

Economist Robert Murphy. **Explains why deflation is not a problem for bitcoin.** **InsideBitcoins:** online. 13 ago.2013. Notícias. Disponível em: <http://insidebitcoins.com/news/economist-robert-murphy-explains-why-deflation-is-not-a-problem-for-bitcoin/34298>. Acesso em: 01 de novembro de 17.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica.** Fortaleza: UEC, 2002.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade.** 5.ed., São Paulo: Atlas, 1997.

HUGON, P. **História das doutrinas econômicas.** 14º ed. São Paulo: Atlas, 1980.

KELLY, Brian. **The Bitcoin big bang: how alternative currencies are about to change the world.** New Jersey: Wiley, 2014.

Kohn, Karen. Cláudia Herte de Moraes. **O impacto das novas tecnologias na sociedade: conceitos e características da Sociedade da Informação e da Sociedade Digital.** Intercom – Sociedade Brasileira de Estudos Interdisciplinares da Comunicação XXX Congresso Brasileiro de Ciências da Comunicação – Santos – 29 de agosto a 2 de setembro de 2007.

KRUGMAN, Paul. **Bitcoin is evil. The New York Times: online. 28 dec.2013.** The opinion pages. Disponível em: <https://krugman.blogs.nytimes.com/2013/12/28/bitcoin-is-evil/>. Acesso em: 01 de Novembro de 2017

LEITE, J. A. **Macroeconomia** 2º Edição. São Paulo:Atlas 2000

LOPES, J. do C. **Economia Monetária.** 8º Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LOPES, João Calor. Rossetti, José Pascoal. **Economia Monetária.** São Paulo: Atlas, 1988

MARINHO, Maria Edelvacy Pinto; RIBEIRO, Gustavo Ferreira. **A reconstrução da jurisdição pelo espaço digital: redes sociais, blockchain e criptomoedas como propulsores da mudança.** Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília, v. 7, nº 3, 2017 p. 142-157.

NAKAMOTO, Satoshi. **Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System**. Disponível em: <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>. Acesso em 20 de outubro 2017.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PRADO, Felipe Lima. **Bitcoin: Análise da criptomoeda no mercado brasileiro**. PUC. 2017.

ROSSETTI, J.P. **Introdução a Economia**. 17º Ed. São Paulo: Atlas, 1997

Santos, Osvaldo Amaral dos. **Impactos econômicos da criptomoeda bitcoin**. II Encontro anual de iniciação científica da UNESPAR. Universidade Estadual do Paraná Campus Paranavaí, 25 a 27 de outubro de 2016. Disponível em: <http://www.fecilcam.br/eventos/index.php/eaic/iieaic/paper/view/4279/1472>. Acesso em 12 de Abril de 2019.

SILVA, Daniel do Carmo da. **Contabilidade na era digital: um estudo sobre o reconhecimento contábil das transações realizadas com bitcoins no Brasil**. Faculdade de Tecnologia e Ciências Sociais Aplicadas – FATECS, 2017.

SILVA, Rodrigo Morais Paim. **A evolução da moeda e a bitcoin: um estudo da validade da bitcoin como moeda**. Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2016.

SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

SWAN, Melanie. **Blockchain: blueprint for a new economy**. Sebastopol: O’Rilley Media Inc., 2015.

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