
ANA PAULA RABELLO

Como contabilizar Bitcoins e outros criptoativos

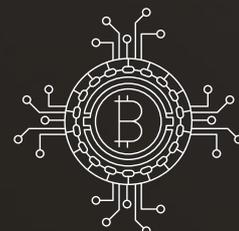
@declarandobitcoin

APRESENTAÇÃO DA OBRA

Esta produção tem como objetivo trazer aos colegas contadores uma tradução simplificada das dificuldades, assim como das possibilidades, em linguagem contábil, a respeito da contabilização de criptomoedas. Para tanto, após uma detalhada pesquisa, selecionei textos de autores renomados da área e trago aos leitores excertos pontuais dessas produções que contribuirão fortemente para o entendimento do universo cripto. Diante desta leitura pontual e assertiva, desenvolvida nos capítulos que compõem esta obra, exponho minha reflexão e meu posicionamento em relação ao tema abordado nos apontamentos e nas conclusões dos diversos autores, devidamente identificados e citados, de forma clara e objetiva, facilitando a compreensão da pauta, no intuito de levar o conhecimento a todos os interessados na área.



É importante considerar que o Brasil adota atualmente o padrão International Financial Reporting Standards (IFRS), e que ele não traz nenhuma solução definitiva ao tema. É necessário ressaltar, também, que as soluções apresentadas pelos autores dizem respeito tão somente aos CSEIs, que, por hora, até pela ausência da manifestação do IASB – International Accounting Standards Board, não fazem alusão aos tokens, assunto o qual também abordo nessa obra.



Gostaria, inicialmente, de homenagear aquele que me inspirou a discorrer sobre o tema: Daniel de Paiva Gomes, tributarista e autor, profissional ao qual eu dedico grande respeito e admiração e que nos presenteou com a obra “BITCOIN – A Tributação de Criptomoedas”. Trarei, no decorrer da obra, diversos entendimentos e alusões ao trabalho de Gomes, visto que ele é referência em vários pontos da pesquisa.

The background of the entire page is a dark grey or black color with a complex, glowing circuit board pattern. The lines of the circuit are light grey or white, creating a sense of depth and technology. In the center of the page, there is a large, semi-transparent Bitcoin logo. The logo is a dark grey color, matching the background, and features the characteristic three vertical bars and the 'B' with two vertical strokes. The logo is slightly larger than the text, framing it. The text is white, providing a high contrast against the dark background. The overall aesthetic is modern and tech-oriented.

INTRODUÇÃO

COMO CONTABILIZAR BITCOINS E
OUTROS CRIPTOATIVOS

Quando passei a me dedicar à tributação de criptoativos e privilegiei, por mera simpatia pessoal, a tributação de pessoa física, eu me pus a explicar para esse público como a lógica contábil poderia ser transposta para aquele universo. E tanto havia plausibilidade que, com o passar do tempo, o próprio regulador, no caso, a Receita Federal, consolidou muitas dessas proposições.



O imposto de renda é um imposto logicamente perfeito, pois expressa com exatidão a evolução patrimonial do contribuinte, e a sua declaração nada mais é do que a representação de um capítulo da sua vida fiscal e financeira. No entanto, curiosamente, o que vejo na prática é que toda essa lógica e clareza são obliteradas quando surge o fator criptoativo nas declarações. Sendo assim, esse é o tema que quero abordar nessa breve reflexão.



O trabalho que venho desenvolvendo nesse meio fez com que eu me tornasse uma referência na contabilidade de criptoativos. A linguagem clara, simples e objetiva atraiu o interesse de muitos contribuintes, que passaram a ter em mim um norte sobre como proceder em relação às suas obrigações fiscais, sejam elas principais ou acessórias, no caso particular das operações com criptoativos.

E não foram somente pessoas físicas que começaram a prestar atenção nesse trabalho, já que um número expressivo de contadores e empresas também passaram a me procurar, na busca por fundamentação, especialmente escrita, sobre a maneira mais adequada de se proceder ao lançamento contábil.



Na contabilidade de criptoativos, não há algo como a Lei 6404/76, o manual considerado como **bê-á-bá** da contabilidade, ou a Circular nº 2271, do Bacen, que determina como empresas equiparadas a instituições financeiras devem proceder com capital de terceiros.

Esses são apenas alguns exemplos, mas poderia citar outros sobre o porquê de não haver uma resposta pronta para todos os questionamentos que hoje pairam no mercado. O que tenho percebido são as lacunas referentes ao lançamento contábil de criptoativos, que acabam funcionando como combustível perfeito para o surgimento das mais diversas teses, sejam elas de natureza jurídica ou contábil, pois, embora muitas vezes pertinentes, deslocam o foco da discussão, em detrimento das respostas tão necessárias e urgentes que o mercado demanda.

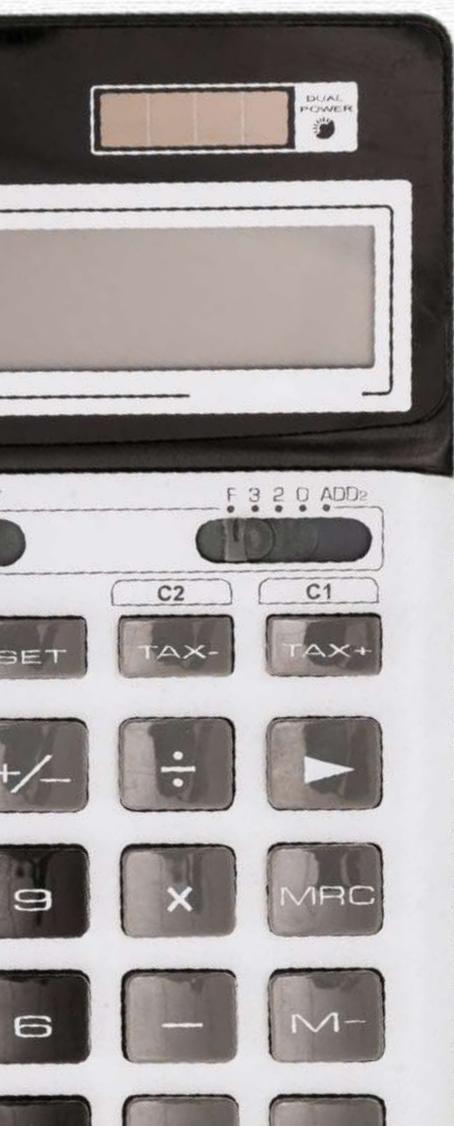
É evidente que a regulamentação estatal não caminha na mesma velocidade que as soluções do mundo real, visto que é fruto de um longo processo de maturação, o qual envolve profunda compreensão de todos os aspectos envolvidos, para, então, em um momento posterior, ser materializada. Claro, toda inovação de caráter revolucionário implica quebra de paradigmas e criação de novas fronteiras, e é por tal complexidade que o arcabouço jurídico-tributário vai sendo forjado, seguindo o princípio da máxima cautela.

Sendo assim, quais caminhos percorremos enquanto isso? Para onde vamos? Como tributamos? Como registramos os fatos contábeis?

O que tenho a dizer aqui vale tanto para pessoa física quanto para pessoa jurídica: contabilidade é uma ciência perfeita e lógica, matemática e, conceitualmente, o meio pelo qual se registra a vida fiscal e financeira de uma pessoa ou de uma empresa.

Mas, se não está escrito, como fazer?

Nem sempre tudo está escrito, pois a dinâmica dos fatos nos impõe desafios e novidades a todo momento. O que não podemos perder de vista é que os princípios contábeis são imutáveis, aplicam-se a todas e quaisquer operações, indistintamente. Por exemplo: a identidade da coisa contábil deve ser lógica, transparente, legível e sempre obedecer à verdade dos fatos. Evidentemente, todos os princípios contábeis básicos e fundamentais se mantêm inalterados e são igualmente aplicados.



E como sabemos se determinada operação envolvendo criptomoedas, tokens ou similares deve ser registrada? Pense comigo: qualquer fato que provoque alteração patrimonial, bem como quaisquer dados que tenham unidade de conta ou controle são passíveis de contabilização. Não está escrito, mas está implícito. Assim, a consequência lógica é a seguinte: algo não estar explicitamente previsto e descrito não exime o contribuinte de nenhuma obrigação quanto ao registro, controle e declaração de suas operações.



Como já disse anteriormente, a contabilidade é uma ciência lógica em todos os sentidos. Já testemunhei muitos absurdos quanto à exclusão arbitrária de determinados registros, já que todos os fatos contábeis que acontecem no dia a dia devem receber um registro correspondente; toda a história financeira deve ser refletida nos livros contábeis. Por exemplo; determinadas figuras de custódia e de estoque não carecem de legislação específica, pois, por lógica analógica, podem receber uma solução adequada.

**E quanto aos ativos intangíveis ou infungíveis?
Em que momento se tornam um fato contábil
passível de ser registrado?**

O impasse, neste exemplo, refere-se ao momento em que essa transformação aconteceu. Sobre o momento em que se deve tributar determinado ativo, eu apelo para a lógica aplicada às operações com as quais já estamos familiarizados.

Vamos em frente!

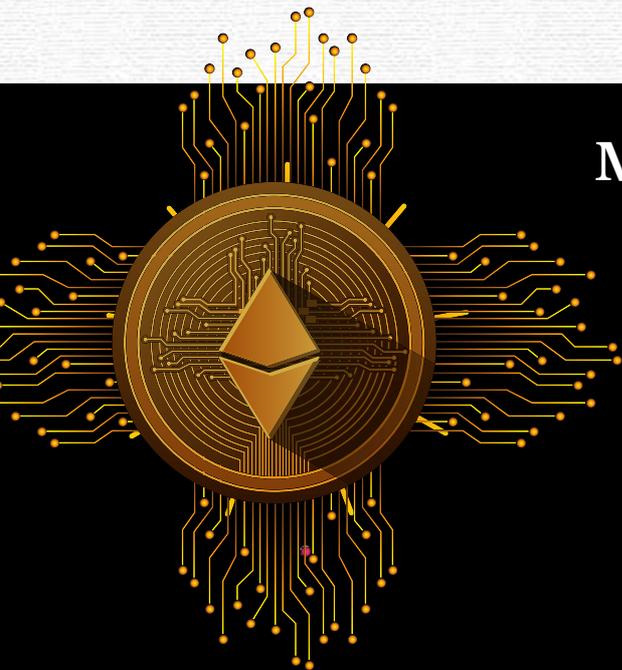




CRIPTOMOEDAS, CRIPTOATIVOS E MOEDAS VIRTUAIS



Segundo a Receita Federal do Brasil, criptoativo é a representação digital de valor denominada em sua própria unidade de conta, cujo preço pode ser expresso em moeda soberana local ou estrangeira, transacionado eletronicamente com a utilização de criptografia e de tecnologias de registros distribuídos, que pode ser utilizado como forma de investimento, instrumento de transferência de valores ou acesso a serviços e que não constitui moeda de curso legal.



Moedas Virtuais, conforme o Banco Central brasileiro, são as chamadas "moedas virtuais" ou "moedas criptográficas": representações digitais de valor, o qual decorre da confiança depositada nas suas regras de funcionamento e na cadeia de participantes.

As criptomoedas são, na sua essência, ativos não monetários criptografados em formato virtual e constituem um meio de troca, geralmente descentralizadas. Elas podem ser transferidas livremente entre pessoas, sem a intermediação ou controle de nenhuma entidade central.

Diferentemente das moedas centralizadas e governamentais, como real e dólar, as criptomoedas são, em sua maioria, descentralizadas. Isso significa que elas não dependem de uma única entidade ou instituição para funcionar. Pelo contrário: a validação das transações é feita com base no consenso entre os próprios participantes de sua rede, resultando em transações mais rápidas e baratas, entre pessoas de qualquer lugar do mundo e a qualquer momento.

Todo o funcionamento e a segurança das criptomoedas são garantidos por meio da tecnologia Blockchain, um livro contábil público e protegido por criptografia, no qual são registradas todas as transações que ocorreram com uma criptomoeda.



BITCOIN

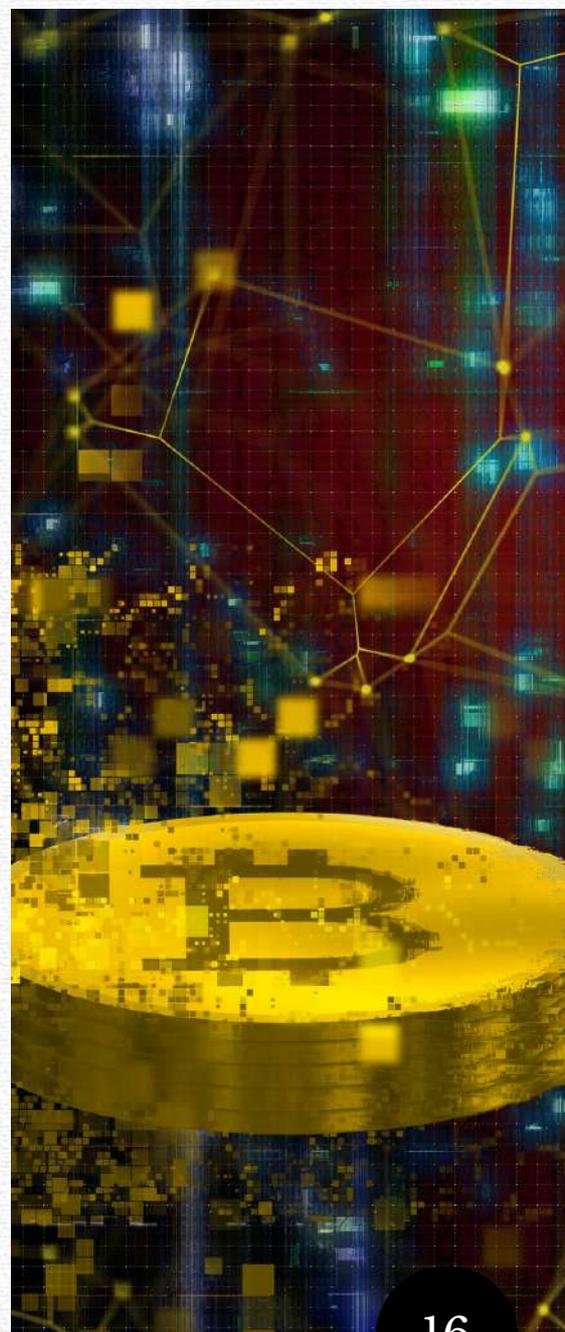
O bitcoin é um meio de pagamento on-line baseado em software livre (Balcilar et al., 2017), ou seja, sua fonte de códigos é aberta ao público e está disponível para distribuição gratuita, além de garantir a preservação dos direitos autorais e a modificação dos códigos para aprimoramento constante dos atributos de software (PELUCIO-GRECCO; NETO; CONSTANCIO, 2020, apud Arief, Gacek & Lawrie, 2004). O Bitcoin, surgido em 2009, foi precursor das criptomoedas, e sua criação foi atribuída a Satoshi Nakamoto, cujo verdadeiro nome não é conhecido (Ciaian, Rajcaniova, & Kancs, 2016).



Essencialmente, o bitcoin não tem forma física, não tem lastro com nenhuma mercadoria e não é garantido, tampouco regulado, por qualquer governo ou banco central, sendo descentralizado e dependendo de um protocolo sofisticado, que utiliza somente criptografia para controlar as transações, gerenciar a oferta e prevenir as ações danosas (PELUCIO-GRECCO; NETO; CONSTANCIO, 2020, apud Balcilar et al., 2017).

Essas negociações são armazenadas digitalmente e registradas em um balancete eletrônico compartilhado, organizado por meio de uma tecnologia com vários blocos de informações da transação, denominada blockchain (PELUCIO-GRECCO; NETO; CONSTANCIO, 2020, apud Balcilar et al., 2017).

A mineração é o processo de validação de transações em blockchain, recorrendo ao poder da informática para solucionar algoritmos matemáticos complexos (Boff & Ferreira, 2016). Os usuários dos sistemas de mineração que validam as transações são denominados mineiradores, que, essencialmente, são computadores dos próprios usuários da rede, e, no final da validação das negociações em blockchain, os usuários que solucionam os algoritmos matemáticos são recompensados com bitcoins (PELUCIO-GRECCO; NETO; CONSTANCIO, 2020, apud Boff & Ferreira, 2016).



O modelo foi tecnicamente projetado de tal forma que a oferta de moeda se desenvolverá em um ritmo previsível, e os algoritmos a serem resolvidos para receber novos bitcoins se tornam cada vez mais complexos, sendo necessários mais recursos de informática, visto que o número limite de bitcoins chegará a 21 milhões (PELUCIO-GRECCO; NETO; CONSTANCIO, 2020, apud Boff & Ferreira, 2016).

Na literatura acadêmica, foram identificadas 17 características do bitcoin (RAM, 2016):



C1 – Todas as transações são registradas em um registro público digital para garantir sua autenticidade e não duplicação;

C2 – É uma moeda descentralizada e não regulada;

C3 – Existe apenas digitalmente;

C4 – Facilmente transferido;

C5 – Tem diferentes preços em diferentes bolsas;

C6 – Constitui meio de pagamento para compra de bens e serviços;

C7 – Pode ser utilizado com propósitos especulativos;

C8 – Pode ser utilizado como meio para acumular valores;

C9 – Pode ser produzido (mineração);



- C10 – Apresenta alta volatilidade de preços;**
- C11 – Sua oferta é limitada;**
- C12 – Não tem valor intrínseco;**
- C13 – Não se vincula com variáveis macroeconômicas (não é indexado);**
- C14 – É negociável no curso ordinário do negócio;**
- C15 – Pode ser considerado um tipo de moeda ou direito contratual de receber um montante fixo ou determinável de moeda;**
- C16 – Pode ser visto como ativo utilizado na produção ou fornecimento de bens ou serviços;**
- C17 – É semelhante a um consumível, utilizado na facilitação de uma transação.**

É importante ressaltar que temos, em torno do bitcoin, milhões de maneiras de conceituá-lo. Nesta obra, utilizei um trabalho de pesquisa bastante detalhado e que considero um acréscimo importante utilizá-lo como referência. A obra Contabilização de bitcoins à luz das IFRS e aspectos tributários, dos autores Maria Cristina Peluccio-Grecco, Jacinto Pedro dos Santos Neto e Diego Constancio apresenta contribuições pertinentes e importantes à pauta e, ainda que me refira aqui a excertos do material, a leitura integral do texto é bastante recomendada.

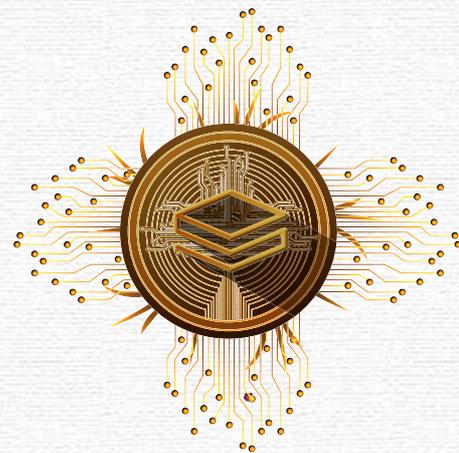
TOKENS

Um token é a representação digital de algum ativo financeiro do mundo real, ou seja, de algum bem que possua valor de mercado. Pode ser um uma moeda, um objeto, um imóvel ou até mesmo uma música. Praticamente tudo pode ser transformado em token e ter seu valor representado digitalmente.



Os tokens são criados por meio de contratos inteligentes dentro de uma blockchain e podem representar parte ou totalidade do ativo ao qual está associado. Assim, o detentor do token passa a assumir também o poder de custódia e propriedade sobre aquele bem.





Tipos de tokens

Payment Tokens

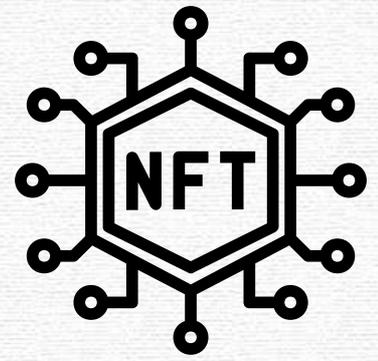
Os Payment Tokens servem como meios de pagamento para bens e serviços. Eles são utilizados para transferências de capital, funcionando como dinheiro eletrônico, parecidos com as criptomoedas tradicionais, com a diferença de que não operam em blockchains próprias.

Utility tokens

Os Utility tokens têm esse nome porque oferecem alguma utilidade em uma plataforma, como permitir o acesso a um serviço exclusivo ou oferecer um desconto em um determinado produto digital.

Non-fungible tokens (NFT)

Os NFTs (Non-fungible tokens ou tokens não-fungíveis, em português) são tokens que representam um ativo específico e individual, como um item colecionável. Um NFT pode ser a representação de uma obra de arte, uma música ou algum outro item exclusivo. Quando alguém compra um NFT, está basicamente adquirindo um código de registro digital do objeto.



Security tokens

Os Security tokens são representações de valores mobiliários, como ações negociadas na Bolsa de Valores, e funcionam como investimentos com expectativa de lucro. Por estarem diretamente ligados a produtos financeiros regulados, os Security tokens também são regulamentados e precisam atender às normas do mercado de capitais.

Nota: Após a conclusão da pesquisa acima, foi emitido pela CVM, o seguinte: PARECER DE ORIENTAÇÃO N° 40, DE 11 DE OUTUBRO DE 2022, que traz aos tokens a seguinte classificação:

(i) Token de Pagamento (cryptocurrency ou payment token): busca replicar as funções de moeda, notadamente de unidade de conta, meio de troca e reserva de valor;

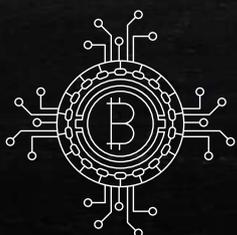
(ii) Token de Utilidade (utility token): utilizado para adquirir ou acessar determinados produtos ou serviços; e

(iii) Token referenciado a Ativo (asset-backed token): representa um ou mais ativos, tangíveis ou intangíveis. São exemplos os “security tokens”, as stablecoins¹¹, os non-fungible tokens (NFTs) e os demais ativos objeto de operações de “tokenização”.

As categorias citadas acima não são exclusivas ou estanques, de modo que um único criptoativo pode se enquadrar em uma ou mais categorias, a depender das funções que desempenha e dos direitos a ele associados.

Nesse sentido, vale mencionar que a prática de mercado vem demonstrando que um token pode representar não só ativos, como também direitos de remuneração por empreendimento, direito a receber relacionado a estruturas assemelhadas às de securitização, ou, ainda, direito de voto¹³.

A esse respeito, notamos que alguns desses modelos aproximam os tokens emitidos do conceito de valor mobiliário e, tendo isso em vista, reforçamos que referida taxonomia não se propõe a consolidar uma definição taxativa de cada classificação, tampouco a limitar o alcance desta Autarquia, cuja atuação dependerá da análise dos casos em concreto.





NOMENCLATURAS UTILIZADAS

Aqui, vou fazer uma revisão relativa às nomenclaturas utilizadas. Percebi que, durante o Curso de Formação de Contadores, muitos terminavam sem entender os diferentes conceitos empregados, em razão da supressão da leitura do glossário e do prévio conhecimento das terminologias utilizadas.



IFRS – International Financial Reporting Standards

A sigla inglesa IFRS – International Financial Reporting Standards – significa Normas Internacionais de Informação Financeira, na tradução para o Português.

As IFRS são um conjunto de normas internacionais de contabilidade emitidas e revisadas pelo IASB – International Accounting Standards Board (Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade), que visam uniformizar os procedimentos contábeis e as políticas existentes entre os países, melhorando a estrutura conceitual e proporcionando a mesma interpretação das demonstrações financeiras.

IASB – International Accounting Standards Board

O IASB (Quadro Internacional de Normas Contábeis), organização internacional sem fins lucrativos que publica e atualiza as International Financial Reporting Standards (IFRS), tem por objetivo melhorar os pronunciamentos contábeis internacionais (IAS) anteriores emitidos pelo IASC e buscar a convergência com normas nacionais. Atualmente, todos os pronunciamentos contábeis internacionais publicados pelo IASB tem o nome de pronunciamentos IFRS.

IASC – International Accounting Standards Committee – 1973-2000

Considerando a tradução, Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (IASC) promulgou um corpo substancial de normas, interpretações e uma estrutura conceitual e outras orientações que são diretamente adotadas por muitas empresas e devem ser adotadas por muitos emissores no desenvolvimento de normas contábeis nacionais. No início de 2001, o IASC foi reestruturado no IASB.



OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

O principal objetivo da OCDE, por meio de seus membros, é promover padrões internacionais para resolver possíveis problemas ou situações nos setores econômico, financeiro, comercial, social e, até mesmo, ambiental.

ITG – Interpretação Técnica Geral

A ITG refere-se às interpretações técnicas gerais das Normas Brasileiras de Contabilidade.

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) constituem um conjunto de regras e procedimentos de conduta que devem ser observados como requisitos para o exercício da profissão contábil, bem como os conceitos doutrinários, princípios, estrutura técnica e procedimentos a serem aplicados na realização dos trabalhos previstos nas normas aprovadas por resolução emitidas pelo CFC.



CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

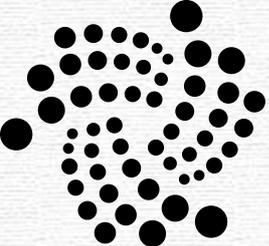
O CPC foi criado pela Resolução CFC nº 1.055/05 e tem como objetivos o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e divulgação de informações dessa natureza.

Diferença entre NBC e CPC

No Brasil, temos o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), que ajuda na tradução das Normas Internacionais de Contabilidade, as IFRS e IAS. Porém, para a norma ser aceita, ela precisa se transformar em uma NBC (Norma Brasileira de Contabilidade).

COSIF – Plano Contábil de Instituições Financeiras

É o plano de contas a ser utilizado por instituições financeiras no Brasil. Ele determina os critérios e procedimentos contábeis, a estrutura de contas e os modelos de documentos que devem ser obrigatoriamente adotados pelos bancos e instituições equiparadas.



CSEI – Criptoativos sem emissor identificado

Identificação proposta pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) que separa os criptoativos em CSB (Criptoativos similares ao Bitcoin), também denominados BLCA (Bitcoin Like Crypto Assets). Os CSB são ativos criptografados descentralizados não financeiros que não são moeda em seu sentido econômico ou jurídico e cujo “propósito geral é servir como meio de troca para pagamentos peer-to-peer, sem um emissor identificado e sem responsabilidade de contraparte” – ausência do atributo da oponibilidade a terceiros. Os CSB, conforme o International Monetary Fund (IMF), “não são oponíveis a terceiros, não são emitidos ou autorizados por um banco central, um governo ou qualquer outra unidade institucional”, daí por que não há dúvidas de que tal espécie de criptoativo é um ativo não financeiro.

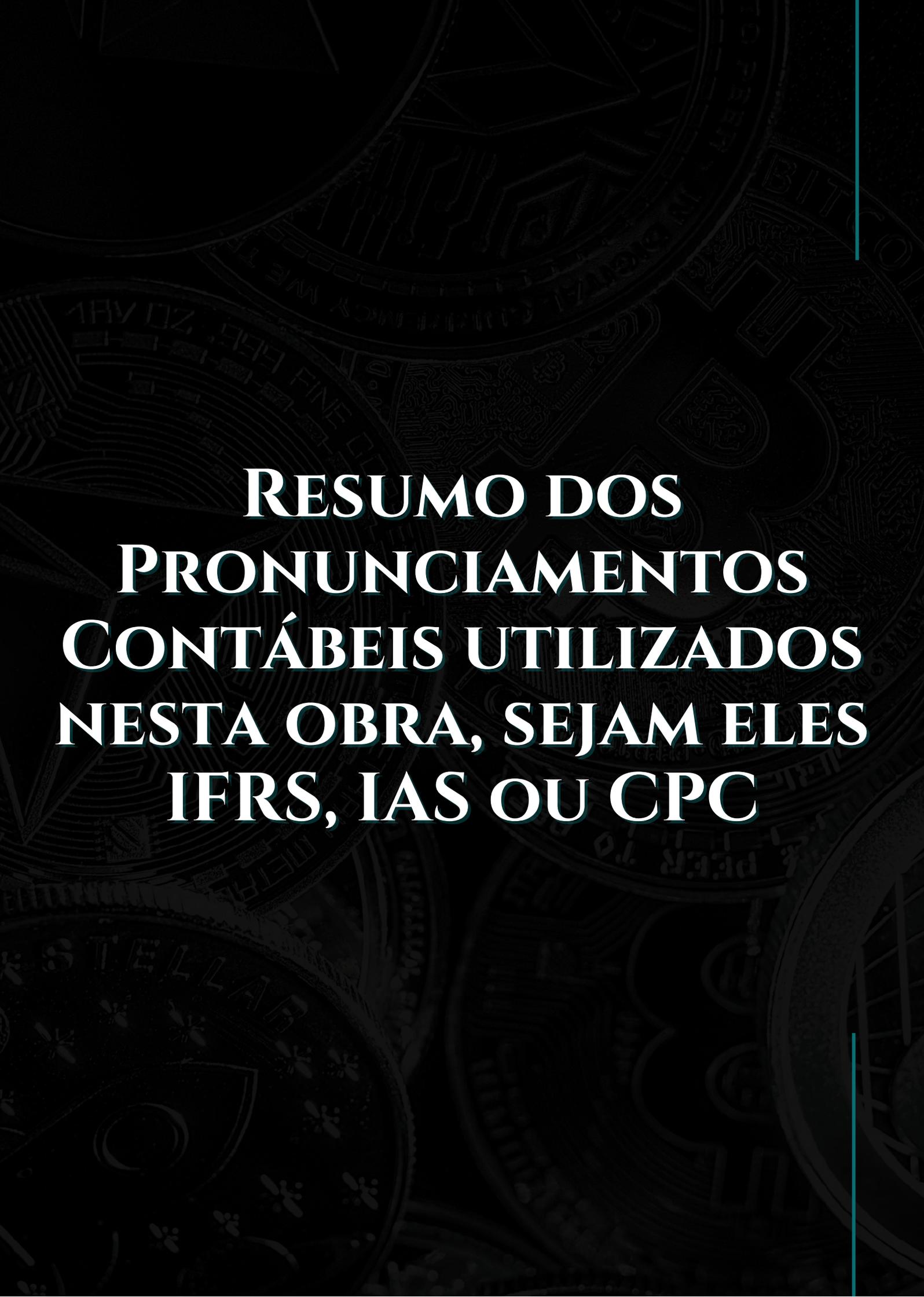




CCEI – Criptoativos com emissor identificado

Os tokens digitais ou Criptoativos não similares ao Bitcoin (CNSB), por sua vez, estão ligados à ideia de “tokenização”. Um token “equivale a uma linha de caracteres que constituem representações criptograficamente seguras de um conjunto de direitos que podem ser utilizados dentro de um contexto específico”; assim, não podemos afirmar que equivalem a “unidades transferíveis geradas no âmbito de uma rede distribuída que controla a propriedade de tais unidades por meio de tecnologia blockchain”.

Vou deixar uma recomendação expressa aqui aos colegas para que, de fato, estudem e entendam os conceitos acima. Muitos, ao se deparar com criptoeconomia, acabam por desistir do aprofundamento justamente por não compreenderem alguns conceitos (básicos para quem já atua no segmento), sendo que, para muitos profissionais contadores, é o primeiro contato com o universo blockchain. Faz-se mister o entendimento dos tipos de criptoativos, bem como as diferenças entre emissor identificado ou não identificado, uma vez que esse aspecto, por si só, já pode alterar todos os fatores, desde a emissão até a contabilização, incluindo a tributação e regulamentação.



**RESUMO DOS
PRONUNCIAMENTOS
CONTÁBEIS UTILIZADOS
NESTA OBRA, SEJAM ELES
IFRS, IAS OU CPC**



Abro parênteses aqui para lembrar que, em que pese o Brasil adote atualmente o padrão International Financial Reporting Standards (IFRS), tais normas internacionais, após, convergem em Pronunciamentos Técnicos, emitidos pelo CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Portanto, encontramos o mesmo tema em IFRS e IAS, e também em CPC. Isso se dá justamente pela adequação e parametrização efetivada no Brasil. Fiz questão de, embora pareça repetitivo, trazer ambos à leitura, pois identifiquei, junto a colegas contadores, e principalmente no tocante a criptoativos, a dificuldade na busca de melhor classificação conceitual, por vezes perdido em um leque de normas internacionais e nacionais. Foi fazendo essa leitura para você, contador, que trouxe repetidamente os conceitos, para que identifique as normas internacionais e a sua correspondência no Brasil.

CPC 00 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro
É chamada de Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, mas não é uma norma propriamente dita: serve como um “manual” para a prática da Contabilidade. Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, o CPC 00 tem algumas finalidades essenciais, como:

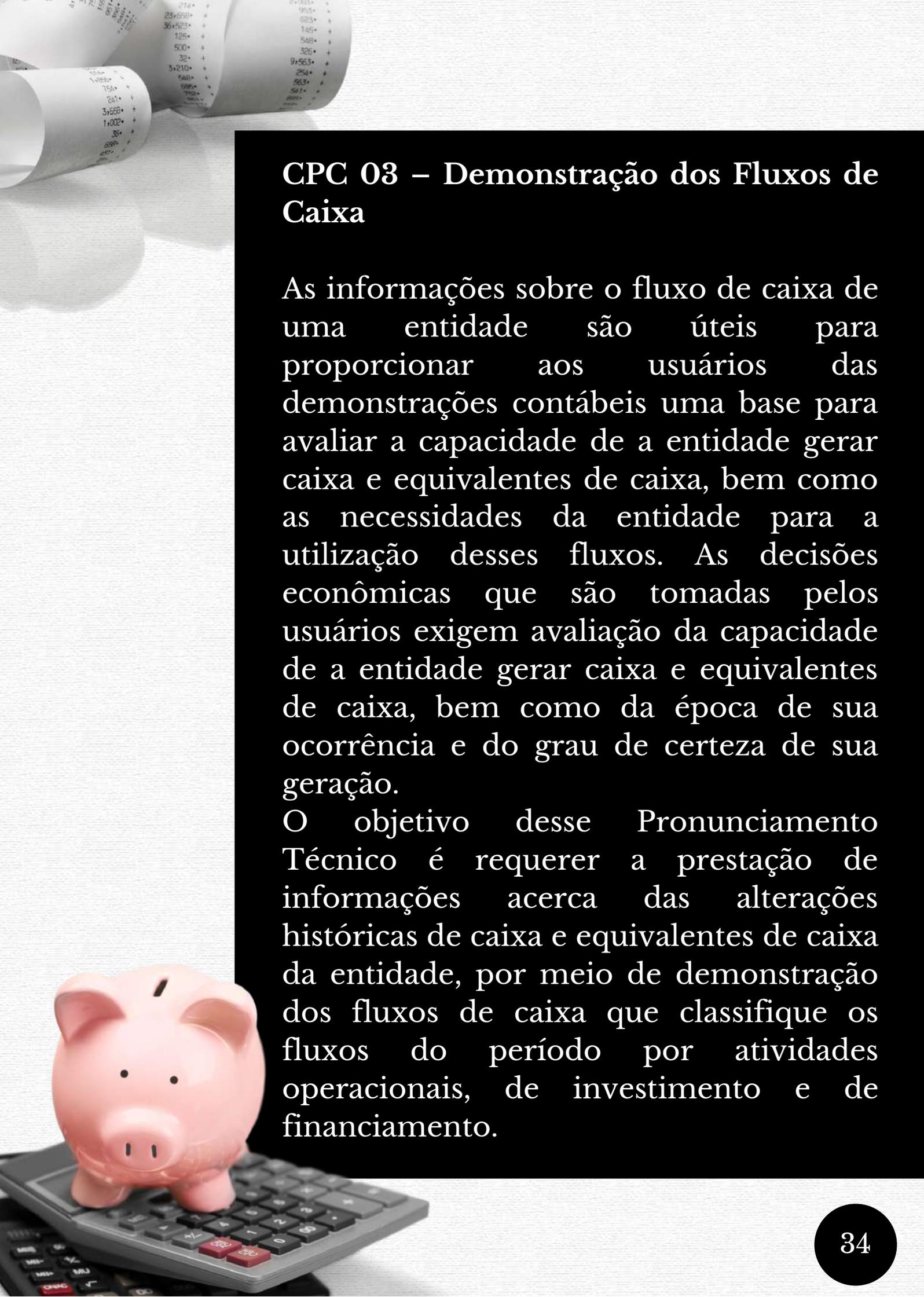


(a) Auxiliar no desenvolvimento das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), para que tenham base em conceitos consistentes;

(b) Auxiliar os responsáveis pela elaboração dos relatórios financeiros a desenvolver políticas contábeis consistentes, quando nenhum pronunciamento se aplica à determinada transação ou outro evento, ou quando o pronunciamento permite uma escolha de política contábil;

(c) Auxiliar todas as partes a entender e interpretar os pronunciamentos.

O objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral é fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta essa informação (reporting entity) que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade. Essas decisões envolvem comprar, vender ou manter participações em instrumentos patrimoniais e em instrumentos de dívida e oferecer ou disponibilizar empréstimos ou outras formas de crédito.



CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa

As informações sobre o fluxo de caixa de uma entidade são úteis para proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como as necessidades da entidade para a utilização desses fluxos. As decisões econômicas que são tomadas pelos usuários exigem avaliação da capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como da época de sua ocorrência e do grau de certeza de sua geração.

O objetivo desse Pronunciamento Técnico é requerer a prestação de informações acerca das alterações históricas de caixa e equivalentes de caixa da entidade, por meio de demonstração dos fluxos de caixa que classifique os fluxos do período por atividades operacionais, de investimento e de financiamento.



CPC 04 – Ativo Intangível

A meta deste Pronunciamento Técnico é definir o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outro pronunciamento. Este estabelece que uma entidade deve reconhecer um ativo intangível apenas se determinados critérios especificados neste pronunciamento forem atendidos. O pronunciamento também especifica como mensurar o valor contábil dos ativos intangíveis, exigindo divulgações específicas sobre esses ativos.

CPC 16 – Estoques

Estabelece o tratamento contábil para os estoques. A questão fundamental na contabilização dos estoques é quanto ao valor do custo a ser reconhecido como ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas. Este pronunciamento proporciona orientação sobre a determinação do valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como despesa em resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido. Além disso, também proporciona orientação sobre o método e os critérios utilizados para atribuir custos aos estoques.



CPC 28 – Propriedade para Investimento

O objetivo deste pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil de propriedades para investimento e respectivos requisitos de divulgação. Deve ser aplicado no reconhecimento, na mensuração e na divulgação de propriedades para investimento.

CPC 39 – Instrumentos Financeiros – Apresentação

Estabelece princípios para a apresentação de instrumentos financeiros como passivo ou patrimônio líquido e para a compensação de ativos financeiros e passivos financeiros. Aplica-se: à classificação de instrumentos financeiros, na perspectiva do emitente, em ativos financeiros, passivos financeiros e instrumentos patrimoniais; à classificação de juros respectivos, dividendos, perdas e ganhos; e às circunstâncias em que ativos financeiros e passivos financeiros devem ser compensados.



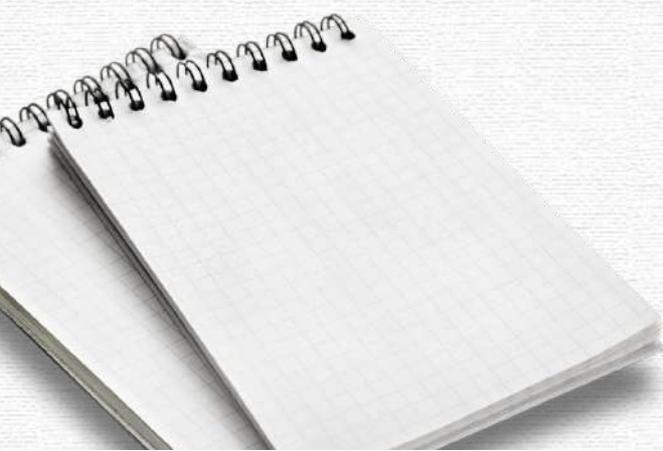


CPC 48 – Instrumentos Financeiros

Constitui princípios para os relatórios financeiros de ativos financeiros e passivos financeiros que devem apresentar informações pertinentes e úteis aos usuários de demonstrações contábeis para a sua avaliação de valores, época e incerteza dos fluxos de caixa futuros da entidade.

IAS 2 – Os Inventários

O objetivo desta norma é prescrever o tratamento contábil dos estoques. Uma questão primária na contabilização de estoques é o valor do custo a ser reconhecido como um ativo e transportado até que as receitas relacionadas sejam reconhecidas. Essa norma fornece orientação sobre a determinação do custo e de seu subsequente reconhecimento como despesa, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido, e também pontua as fórmulas de custo que são usadas para atribuir custos aos estoques.



Os estoques abrangem mercadorias compradas e mantidas para revenda, incluindo, por exemplo, mercadorias, compradas por um varejista e mantidas para revenda, ou terrenos e outras propriedades mantidas para revenda. Os estoques também abrangem produtos acabados produzidos ou trabalhos em andamento sendo produzidos pela entidade e incluem materiais e suprimentos que aguardam uso no processo de produção. Os custos incorridos para cumprir um contrato com um cliente que não dão origem a estoques (ou ativos no escopo de outra norma) são contabilizados de acordo com a IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes.

IAS 7 – Demonstração dos Fluxos de Caixa

As informações sobre os fluxos de caixa de uma entidade são úteis para fornecer aos usuários das demonstrações financeiras uma base para avaliar a capacidade da entidade de gerar caixa e equivalentes de caixa e as necessidades da entidade para utilizar esses fluxos de caixa. As decisões econômicas que são tomadas pelos usuários requerem uma avaliação da capacidade de uma entidade de gerar caixa e equivalentes de caixa e o momento e a certeza de sua geração.

O objetivo desta norma é exigir o fornecimento de informações sobre as mudanças históricas no caixa e equivalentes de caixa de uma entidade, por meio de uma demonstração dos fluxos de caixa que classifique os fluxos de caixa durante o período das atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

Importantes definições da norma

- Caixa compreende dinheiro em caixa e depósitos à vista;
- Equivalentes de caixa são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, prontamente conversíveis em um montante conhecido de caixa, e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor.





- **Equivalentes de caixa são mantidos com a finalidade de atender a compromissos de caixa de curto prazo, e não para investimento ou outros fins. Para que um investimento seja qualificado como equivalente de caixa, ele deve ser prontamente conversível em um montante conhecido de caixa e estar sujeito a um insignificante risco de mudança de valor.**

Portanto, um investimento normalmente se qualifica como equivalente de caixa somente quando possui vencimento curto de, digamos, três meses ou menos, a partir da data de aquisição. Os investimentos em ações são excluídos dos equivalentes de caixa, a menos que sejam, em essência, equivalentes de caixa, como no caso de ações preferenciais adquiridas dentro de um curto período de vencimento e com data de resgate especificada, por exemplo.





IAS 32 – Instrumentos Financeiros: Apresentação

O objetivo desta norma é estabelecer princípios para apresentação de instrumentos financeiros como passivos ou patrimônio líquido e para compensação de ativos e passivos financeiros. Aplica-se: à classificação dos instrumentos financeiros, na perspectiva do emitente, em ativos financeiros, passivos financeiros e instrumentos de capital próprio; à classificação dos juros, dividendos, perdas e ganhos relacionados; e às circunstâncias em que os ativos e passivos financeiros devem ser compensados.

Os princípios dessa norma complementam os princípios para reconhecimento e mensuração de ativos e passivos financeiros na IFRS 9 – Instrumentos Financeiros e para divulgação de informações sobre eles na IFRS 7 – Instrumentos Financeiros: Divulgações.





Importantes definições da norma

A moeda (caixa) é um ativo financeiro porque representa o meio de troca e, portanto, é a base sobre a qual todas as transações são mensuradas e reconhecidas nas demonstrações financeiras. Um depósito de dinheiro em um banco ou instituição financeira similar é um ativo financeiro, pois representa o direito contratual do depositante de obter dinheiro da instituição ou sacar um cheque ou instrumento similar contra o saldo a favor de um credor em pagamento de uma responsabilidade financeira.

IAS 38 – Ativos Intangíveis

Prescreve o tratamento contábil para ativos intangíveis que não são tratados especificamente em outra norma. Essa norma exige que uma entidade reconheça um ativo intangível se, e somente se, critérios especificados forem atendidos. A norma também especifica como mensurar o valor contábil de ativos intangíveis e exige divulgações específicas sobre ativos intangíveis.

IAS 40 – Propriedades de Investimento

As propriedades para investimento são mantidas para auferir aluguéis ou para valorização do capital ou ambos. Logo, uma propriedade para investimento gera fluxos de caixa em grande parte, independentemente dos outros ativos detidos por uma entidade. Isso distingue a propriedade para investimento da propriedade ocupada pelo proprietário. A produção ou o fornecimento de bens ou serviços (ou o uso da propriedade para fins administrativos) gera fluxos de caixa atribuíveis não apenas à propriedade, mas também a outros ativos utilizados no processo de produção ou fornecimento. A IAS 16 se aplica à propriedade ocupada pelo proprietário e IFRS 16 – Arrendamentos se aplica à propriedade ocupada pelo proprietário, detida por um arrendatário como um ativo de direito de uso.

Propriedade para investimento é a propriedade (terreno ou edifício – parte de um edifício ou ambos) detida (pelo proprietário ou pelo arrendatário como um ativo de direito de uso) para ganhar aluguéis ou para valorização do capital ou ambos, e não para: (a) uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos; ou (b) venda no curso normal dos negócios.

IAS 41 – Agricultura

Esta norma deve ser aplicada para contabilizar os seguintes critérios, quando estiverem relacionados à atividade agrícola:

- (a) ativos biológicos, exceto plantas portadoras;
- (b) produtos agrícolas no momento da colheita; e
- (c) subsídios governamentais abrangidos pelos parágrafos 34 e 35.



IFRS 9 – Instrumentos Financeiros

Estabelece princípios para o relatório financeiro de ativos e passivos financeiros que apresentarão informações relevantes e úteis para os usuários de demonstrações financeiras e para avaliação das quantias, tempestividade e incerteza dos fluxos de caixa futuros de uma entidade.



IFRS 13 – Medição do Valor Justo

O valor justo é uma mensuração baseada no mercado, e não uma mensuração específica da entidade. Para alguns ativos e passivos, transações de mercado observáveis ou informações de mercado podem estar disponíveis; para outros ativos e passivos, transações de mercado observáveis e informações de mercado podem não estar disponíveis. No entanto, o objetivo de uma mensuração do valor justo, em ambos os casos, é o mesmo: estimar o preço pelo qual uma transação não forçada para vender o ativo ou transferir o passivo ocorreria entre participantes do mercado, na data de mensuração, sob condições atuais de mercado (ou seja, um preço de saída na data de mensuração, na perspectiva de um participante do mercado que detém o ativo ou deve o passivo).

Quando um preço para um ativo ou passivo idêntico não é observável, a entidade mensura o valor justo, usando outra técnica de avaliação que maximiza o uso de dados observáveis relevantes, e minimiza o uso de dados não observáveis. Como o valor justo é uma mensuração baseada no mercado, ele é avaliado utilizando as premissas que os participantes do mercado usariam ao precificar o ativo ou passivo, incluindo premissas sobre risco. Como resultado, a intenção de uma entidade de manter um ativo ou liquidar ou cumprir um passivo não é relevante na mensuração do valor justo.

A definição de valor justo concentra-se em ativos e passivos porque eles são o assunto principal da mensuração contábil. Além disso, essa IFRS deve ser aplicada aos instrumentos patrimoniais próprios de uma entidade, mensurados ao valor justo.

IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes

O objetivo dessa norma é estabelecer os princípios que uma entidade deve aplicar para relatar informações úteis aos usuários das demonstrações financeiras sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza da receita e dos fluxos de caixa decorrentes de um contrato com um cliente.

Para atingir o objetivo do parágrafo anterior, o princípio central dessa norma é que uma entidade deve reconhecer a receita para retratar a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes em um valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços.





Uma entidade deve considerar os termos do contrato e todos os fatos e as circunstâncias relevantes ao aplicar essa norma; essa aplicação deve incluir o uso de quaisquer expedientes práticos, de forma consistente, a contratos com características semelhantes e em circunstâncias semelhantes.

Essa norma especifica a contabilização de um contrato individual com um cliente. No entanto, como um expediente prático, uma entidade pode aplicá-la a uma carteira de contratos (ou obrigações de desempenho) com características semelhantes, se a entidade razoavelmente esperar que os efeitos sobre as demonstrações financeiras da aplicação dessa norma à carteira não difiram materialmente dos contratos individuais (ou obrigações de desempenho) dentro dessa carteira. Ao contabilizar uma carteira, a entidade deve usar estimativas e premissas que reflitam o tamanho e a composição da carteira.

NBC T 2.5

O sistema de compensação é um controle à parte do sistema patrimonial, ou seja, enquanto este último engloba as contas que compõem o patrimônio da empresa como um todo (ativo, passivo e patrimônio líquido), aquele abrange contas que servem exclusivamente para controle, sem fazer parte do patrimônio, ou então contas que poderão, ainda, no futuro, integrar o patrimônio. **Desta forma, as contas de compensação nada têm a ver com o sistema de contas patrimoniais, tratando-se de um conjunto de contas de uso optativo e destinado a finalidades internas da empresa, podendo servir como fonte de dados para transmitir determinadas informações a terceiros.**

O uso das contas de compensação é recomendável para as finalidades de controle interno, para registro de possíveis alterações patrimoniais futuras e como fonte de dados para a elaboração de notas explicativas.

De acordo com a NBC T 2.5, aprovada pela Resolução CFC nº 612/85, as contas de compensação constituem sistema próprio e devem conter o registro de atos relevantes, em que os efeitos possam traduzir-se em modificações no patrimônio da entidade. Devem ser registradas as operações não modificadoras do patrimônio, razão pela qual são denominadas "contas extrapatrimoniais". Daí o seu posicionamento em separado, no Balanço Patrimonial, logo após o ativo e o passivo totalizados.

ITG 2000 – Escrituração Contábil Das Contas de compensação

29. (Item da norma ITG 2000) Contas de compensação constituem sistema próprio para controle e registro dos fatos relevantes que resultam em assunção de direitos e obrigações da entidade, cujos efeitos irão se materializar no futuro e que poderão ser traduzidos em modificações no patrimônio da entidade.

30. (Item da norma ITG 2000) Exceto quando de uso mandatório por ato de órgão regulador, a escrituração das Contas de compensação não é obrigatória. Nos casos em que não forem utilizadas, a entidade deve assegurar-se de que possui outros mecanismos que permitam acumular as informações que, de outra maneira, estariam controladas nas Contas de compensação.





AUTORES E INTERPRETAÇÕES

Obra: BITCOIN – A Tributação de Criptoativos

Autor: Daniel de Paiva
Gomes



Daniel de Paiva Gomes, em sua obra BITCOIN – A Tributação de Criptoativos, traz algumas conclusões muito interessantes e, devido à complexidade do assunto, trabalha com uma releitura interpretativa das normas acima já elencadas, e de muita valia, acrescentando seu posicionamento com relação à aplicação das mesmas à contabilização de criptomoedas. O estudo de Gomes, reforço, remete debates riquíssimos a nós sobre a questão.

Cabe, ainda, uma reflexão em relação à aplicação da Lei 12.973/2014, a qual Gomes traz à luz dos leitores:

[...] O que interessa ao presente livro é justamente a regra inserta no artigo 58 da lei 12.973/2014, que estabelece que a “modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que seja posterior à publicação” da Lei 12.973/2014, “não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria”. [...]



De forma resumida, apresento a seguir alguns excertos das interpretações que Gomes pontua em sua obra, referentes à análise e à classificação contábil adequada a ser empreendida.

A impossibilidade de subsunção das criptomoedas aos conceitos contábeis de “caixa” e “equivalente de caixa” (GOMES, 2022)

- *De acordo com o IAS 7, o termo “cash” engloba tanto o dinheiro em caixa quanto os depósitos à vista. O IAS 32, por sua vez, prevê que o termo moeda se refere a um ativo financeiro que representa um meio de troca.*
- *O item 7.6 do IAS 7 traz a definição de “cash equivalente” e evidencia que tal expressão abrange os investimentos de curto prazo e alta liquidez que possam ser prontamente convertidos para montantes de dinheiro (moeda fiduciária), estando sujeitos, portanto, a um risco de mudança de valor insignificante. Esse tema é tratado, em âmbito nacional, pelo Pronunciamento Contábil CPC03, que trata das demonstrações de fluxo de caixa. Referido pronunciamento técnico, em linha com o quanto disposto na correlata norma internacional, consigna que o termo “caixa” compreende tanto o numerário em espécie quanto os depósitos bancários disponíveis.*



- *Os equivalentes de caixa, de outro turno, “são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor. [...]*
- *As criptomoedas, ao menos no estágio atual do seu desenvolvimento, possuem restrições de liquidez e conversibilidade, bem como oferecem mudanças ou flutuações de valor (em alguns casos, significativas), daí o porquê de as criptomoedas não poderem ser contabilizadas como um ativo equivalente a dinheiro e a moedas fiduciárias. [...]*
- *Quando rejeitamos a possibilidade de incidência de IOF-câmbio sobre a compra e venda de criptomoedas, deixamos claro que tal espécie de moeda virtual não é equiparável às moedas nacionais nem às moedas estrangeiras sob a perspectiva econômica e jurídica.” [...]*
- *As criptomoedas carecem de ampla aceitação perante a sociedade e o mercado como meio de troca [...] não são emitidas e controladas por um governo central. [...] Além disso, ainda que as criptomoedas sejam conversíveis em moeda fiduciária, falta a tais ativos o elemento “montante conhecido de caixa” para que possamos admitir que as criptomoedas sejam “equivalentes de Caixa”.*

A Subsunção das criptomoedas ao conceito de ativo financeiro (GOMES, 2022)

- *Significa dizer que, registrando-se (no ativo circulante) a criptomoeda como um ativo financeiro, a avaliação de tal ativo deve ser feita com base em seu valor justo, independentemente de existirem eventuais divergências entre o valor justo e o valor da operação, visto que tal diferença deve ser lançada a resultado, como receita ou despesa. [...] Eis que surge o problema: as flutuações de valor a que estão sujeitas as criptomoedas devem ser registradas nas demonstrações contábeis? Tais flutuações produzem efeitos tributários? [...]*



Por sua vez, sobre a definição de ativo financeiro, o Pronunciamento Contábil CPC 39 dispõe que Ativo Financeiro é qualquer ativo que seja:

- (a) Caixa;
- (b) Instrumento patrimonial de outra entidade;
- (c) Direito contratual (necessitando para tanto um oponente);
- (d) Um contrato que seja ou possa vir a ser liquidado por instrumentos patrimoniais da própria entidade.

- *De acordo com o CPC 39, o elemento fundamental da definição de um ativo financeiro é a relação contratual que resulta no referido ativo e a responsabilidade da parte emitente dele, de modo que a existência de um ativo financeiro pressupõe, como contrapartida, a existência de um passivo financeiro.*

A impossibilidade de subsunção das criptomoedas ao conceito de “propriedades para investimento” (GOMES, 2022)

- *[...] De acordo com o IAS 40, parágrafo 5º: propriedade para investimento é definida como sendo a propriedade, assim entendida como um terreno ou imóvel, mantida para fins de obtenção de rendimentos e/ou apreciação de capital. [...]*
- *[...] Considerando a intangibilidade inerente as criptomoedas, haveríamos de concluir que tal espécie de moeda seria verdadeira propriedade virtual. [...]*



Comentário da autora

Observação importante: com base nas dúvidas que os colegas me trazem, de que essa classificação é a que menos causa confusão ao adentrar no raciocínio contábil na busca de classificação de criptoativos – pois, para nós, contadores, “propriedades para investimento” é por si só um tema autoexplicativo, não gerando confusão ou ilações com relação a aplicabilidade aos bens intangíveis –, temos como expressa tal rubrica para abarcar propriedades físicas e já consolidando que trata-se de imóveis e/ou terrenos.





A possibilidade de subsunção das criptomoedas ao conceito de ativos intangíveis (GOMES, 2022)

- [...] De acordo com o parágrafo 8 do IAS 38, os ativos intangíveis são definidos como ativos não monetários, identificáveis e sem substância física. Definição essa que é corroborada pelo item 8 do CPC 04. [...] Significa dizer que as criptomoedas são ativos não monetários – uma vez que não são equiparados às moedas fiduciárias e aos ativos financeiros –, identificáveis e que não possuem substância física, razão pela qual nos parece razoável concluir que os CSEI (BLCAs) atualmente em circulação são, de fato, equiparáveis, para fins contábeis, aos ativos intangíveis. Nesse sentido, a OCDE também reconhece que, em linhas gerais, os CSEIs são considerados como ativos intangíveis. [...] Em sendo ativos intangíveis, as criptomoedas devem ser avaliadas pelos critérios aplicáveis a tal categoria de ativo. De acordo com o item 24 do Pronunciamento Contábil CPC 04, um ativo deve ser reconhecido inicialmente ao custo. [...]*





A possibilidade de subsunção das criptomoedas ao conceito de estoque (GOMES, 2022)

- *Sem prejuízo do quanto exposto no subcapítulo anterior, uma ressalva deve ser feita. É que o Parágrafo terceiro do IAS 38 e o item 6 do CPC estabelecem que os pronunciamentos contábeis relativos aos ativos intangíveis não devem ser aplicados quando tal ativo for mantido para venda no curso normal de negócios de uma empresa. Isso porque, em tal hipótese, devem ser aplicadas as regras contábeis previstas no IAS 2 e no Pronunciamento Contábil CPC 16, os quais tratam das regras contábeis relativas aos estoques. Ou seja, os CSEIs, enquanto os ativos intangíveis, quando mantidos para venda no curso normal dos negócios da empresa, devem ser contabilizados como estoque. [...]*
- *De acordo com o item 6 do CPC 16, o conceito de estoque engloba os ativos: (a) mantidos para venda no curso normal dos negócios; (b) em processo de produção para venda; (c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou não prestação de serviços.*





A possibilidade de subsunção das criptomoedas ao conceito de commodities (GOMES, 2022)

[...] Entendemos, todavia, que os CSEIs não são equiparados a commodities, mormente pelo fato de que tais ativos: (i) não servem adequadamente como reserva de valor; (ii) não são produzidos pelo trabalho humano, já que sua criação decorre de um protocolo de funcionamento preestabelecido e com base em algoritmos de consenso PoW, PoS etc.; (iii) diferentemente dos commodities, não são bens facilmente intercambiáveis, dada a sua não aceitação como meio de troca universal, sendo indispensável o interesse da outra parte em transacionar com a criptomoeda especificamente considerada para que ocorra a operação; (iv) suas qualidades não são essencialmente uniformes, na medida em que podem ser utilizados ora como meio de pagamento, ora como investimento de caráter especulativo, além do fato de que cada criptomoeda possui protocolos de funcionamento com sistemas de validação de operações e algoritmos de consenso normalmente distintos;

(v) diferentemente dos commodities, não são comercializados em grande escala, razão pela qual não há que se cogitar na existência de “produtores de criptomoedas”; (vi) cada unidade de criptomoeda possui uma linha de código própria, com custos de aquisição variáveis; (vii) são bens intangíveis, enquanto os commodities, por natureza, são tangíveis; (viii) tem seu fornecimento vinculado a algoritmos matemáticos, daí por que tal espécie de moeda virtual é dotada de atributo de escassez, o que inviabiliza demandas futuras, com a previsibilidade mínima que se espera de uma commodity.

Comentário da autora



Resta-nos o entendimento, então, de que, segundo os estudos de Gomes, as opções que são passíveis de uso são Ativos Intangíveis e Estoques.

Gomes traz, de forma muito completa, a abordagem internacional sobre o tema, bem como suas conclusões, inclusive, extremamente qualificadas – dotadas de vários argumentos e pesquisas, explicações muito didáticas e linguagem de fácil compreensão –, desde a abordagem de que não são passíveis de mesma classificação contábil e tributária os diferentes tipos de tokens.

Acrescento aqui que concordo com a análise do autor, admitindo que, para CSEI, de fato, suas colocações fazem do escopo uma linha a seguir. A única reflexão que faço aqui é de que a aplicação aos diversos tokens, por exemplo, os quais atraem para si leituras diferenciadas em muitos aspectos, remete-nos a buscar uma forma sempre criativa na adequação dos registros. No fechamento desta obra, trago algumas recomendações com relação ao estudo e reconhecimento específico com relação aos CCEIs.





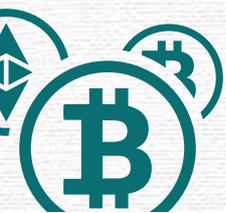
Blockchain, Criptoativos e a Contabilidade – Editorial da KPMG Brasil (MEYLAN; BAUCE, 2019)

Quais seriam os impactos dos criptoativos na contabilidade, segundo estudo da KPMG?

Os autores trazem os seguintes apontamentos:

- *Segundo o IAS7 – Statement of cash flows, Caixa é um numerário em espécie totalmente disponível para movimentação. Trata-se, por exemplo, do saldo bancário de uma pessoa física ou jurídica. Já o termo equivalente de caixa refere-se às aplicações financeiras de curto prazo, que tem alta liquidez, sujeitas a um risco insignificante de mudança de valor e que são prontamente conversíveis em “caixa”.*
- *As criptomoedas estão sujeitas à alta volatilidade e não podemos afirmar que são prontamente conversíveis em caixa. Não constituem, desse modo, nem caixa, nem equivalente de caixa.*

- *Embora não tenhamos algo semelhante a um Crypto-IFRS, com o nível de volatilidade demonstrada no criptomercado, a primeira reação do público em geral é a de avaliar a possibilidade para aplicação da norma de valor justo IFRS 13 – Fair Value measurement. O desafio estaria na existência ou não de mercado ativo e na identificação de um mercado principal para determinado criptoativo.*
- *Outro aspecto interessante é que existe um anseio para o enquadramento dos criptoativos como “ativos financeiros” e aplicação da norma IFRS 9 – Financial Instruments.*
- *No entanto, uma característica inerente aos ativos financeiros é o direito contratual de receber caixa de outro ativo financeiro, de outra entidade – direito que inexiste no universo de criptoativos.*
- *De qualquer forma, assumir a impossibilidade de classificação como instrumentos financeiros e discutir a eventual aplicação da norma de valor justo não encerra o debate contábil para criptoativos. Especialmente pelo fato de este tema ter sido apenas o ponto de partida para o IFRS debater a classificação de criptomoedas na perspectiva do detentor. Na última agenda, de março de 2019, foi entendido que não podemos assumir simplesmente a mensuração a valor justo para análise destes ativos.*



- Para classificar criptoativos como um “ativo” poderíamos pensar em algumas referências além das IFRS 9:
- IAS 41 – *Biological assets*: Define a contabilização da atividade agrícola, especificamente no que se refere à transformação de ativos biológicos (plantas e animais vivos) em produtos agrícolas (produto colhido dos ativos biológicos da entidade).
- IAS 40 – *Investment Property*: Aplica-se à contabilização de propriedades (terrenos e/ou edificações).
- IAS 38 – *Intangible Assets*: Ativos não monetários identificáveis e destituídos de substância física.
- IAS 2 – *Inventories*: Estabelece que os estoques devem ser mensurados pelo menor valor entre o custo e o menor valor líquido.
- Contudo, existe uma sinalização do IFRIC para detentores de criptomoedas e, dessa forma, as regras contábeis disponíveis nos levariam à contabilização de criptomoedas como ativos intangíveis ou estoques, dependendo do modelo de negócios. Observe que a manifestação do IFRIC de março de 2019 se limitou a criptomoedas.



Outros criptoativos, como os tokens, ficaram de fora dessa sugestão debatida.

Os autores concluem que:

“O fato é que o surgimento de novos desafios obrigará o mundo contábil a se ajustar, seja adaptando guidances existentes, seja desenvolvendo um Crypto-IFRS.” (MEYLAN; BAUCE, 2019)



Comentário da autora

Sob o viés dos autores, ainda que mencionem também como aceitável a classificação em Intangíveis ou Estoque, ambos concluem que temos um caminho longo a seguir. Referem-se, também, ao que já aventei sobre os tokens, os quais ainda pairam mais dúvidas do que respostas e que não foram objeto da manifestação do IFRIC.





Na minha perspectiva, em um mundo digitalizado e tokenizado, em que pese o Bitcoin seja a criptomoeda mãe do mercado tecnológico, compreendendo que, a partir dele, hoje temos milhares de outras soluções “tokenizáveis”, em um mundo que claramente caminha para web3, metaverso e DAOs, precisamos, sim, de soluções mais claras com relação a esse tema.

Considerando o volume de negócios que utilizam hoje os tokens em suas mais variadas espécies, eu diria que, conforme o tempo passa e esse debate não ocorre, mais e mais soluções criativas têm que ser tomadas, e, por vezes, pelos volumes envolvidos, a insegurança jurídica e contábil acaba por atrapalhar o desenvolvimento da tecnologia.

Saliento, ainda, que já conhecendo o trabalho da KPMG no segmento, ao nos depararmos em uma circunstância de auditoria, teço aqui um elogio: de fato, hoje, acho que a KPMG é, das Auditorias no Brasil, a mais aberta à temática, tanto quanto disposta a tecer aplicações práticas para o desenvolvimento da tecnologia.



Aspectos contábeis das criptomoedas

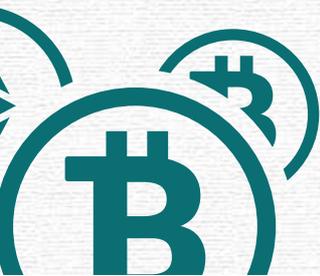
Eric Barreto e Wesley Carvalho
(BARRETO; CARVALHO, 2021)

Aspectos contábeis aplicáveis aos criptoativos

Tanto no Brasil quanto em países mais desenvolvidos, ainda tem se discutido a natureza jurídica e econômica desses novos ativos para definição da melhor tratativa contábil, sem que se tenha, ainda, chegado à uma conclusão sobre tal conceituação. Considerando que ainda não há um direcionamento específico sobre como registrar contabilmente os criptoativos, entendemos que a busca por uma resposta deve estar baseada nos pronunciamentos contábeis vigentes, especialmente nos seguintes pronunciamentos:

- *CPC 00 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro*
- *CPC 04 – Ativo Intangível*
- *CPC 39 – Instrumentos Financeiros – Apresentação*
- *CPC 16 – Estoques*

- *É inequívoco afirmar que os criptoativos são ativos sob o escopo da estrutura conceitual da contabilidade, dado que são direitos controlados pela empresa detentora, que possuem potencial de produzir benefícios econômicos. No entanto, ao avaliar as características das operações em questão, não há uma garantia absoluta quanto aos procedimentos contábeis a serem adotados, especialmente porque diferentes entidades podem aplicar distintos usos desses ativos. Algumas entidades poderão utilizá-los apenas como um meio de troca, enquanto outras utilizarão como meio de reserva de valor, ou, como no caso dos fundos de investimento, para diversificar os riscos de uma carteira de investimentos.*
- *Assim sendo, entendemos que um caminho razoável seja compreender os pronunciamentos existentes e o posicionamento de reguladores, auditores e peritos com alta especialização e opinião relevante nas áreas de contabilidade e finanças.*
- *Dito isso, elaboramos um quadro apresentando uma visão geral de reguladores, fiscalizadores e auditores sobre a classificação contábil desses ativos, especificamente quando eles são detidos por uma entidade.*



Regulador/Auditoria Interpretação/ Solução proposta

CVM (Ofício Circular nº 1/2018/CVM/SIN)

A interpretação dessa área técnica é de que as criptomoedas não podem ser qualificadas como ativos financeiros, para os efeitos do disposto no artigo 2º, V, da Instrução CVM nº 555/14.

Não propõe solução.

Receita Federal (Ofício Circular SEI nº 4081/2020/ME)

A Receita Federal do Brasil, por sua vez, considera as criptomoedas como ativo financeiro, exigindo a indicação delas na declaração anual do imposto de renda, no campo "outros bens" da ficha de bens e direitos.

Não propõe solução.

EY (International GAAP 2020)

Os criptoativos geralmente atendem à definição relativamente ampla de um ativo intangível.

Solução proposta: Avaliar características dos criptoativos e o modelo de negócio da entidade.

KPMG (Cryptoassets – Accounting and tax: What’s the impact on your financial statements?)

Atende às definições de ativo intangível e estoque.

Solução proposta: Avaliar o modelo de negócio da entidade.

Deloitte (Corporates using crypto: Conducting business with digital assets)

Geralmente atende à definição de ativo intangível.
Não propõe solução.

PwC (Cryptographic assets and related transactions: accounting considerations under IFRS)

Não é ativo financeiro, mas pode ser equivalente de caixa, estoque, intangível.

Solução proposta: Avaliar características dos criptoativos e o modelo de negócio da entidade.

AASB (Digital currency – A case for standard setting activity)

Não atende às definições de equivalente de caixa ou instrumentos financeiros, mas atende à definição de ativo intangível e estoque.

Solução proposta: Avaliar o modelo de negócio da entidade.

ACCA Global (Accounting for cryptocurrencies)

Não atende às definições de equivalentes de caixa e ativos financeiros, mas atende à definição de ativo intangível e estoque.

Solução proposta: Avaliar características dos criptoativos e o modelo de negócio da entidade.



Opinião dos autores

Como podemos observar, é unânime entre as interpretações das auditorias que as moedas virtuais podem atender à definição de ativo intangível, embora haja questionamentos de que o tratamento desses ativos como intangíveis não forneceria informações contábeis relevantes e úteis.

Parte das auditorias também entendem que as moedas virtuais atendem à definição de estoque, desde que a negociação da moeda seja parte do curso normal dos negócios, como, por exemplo, uma mineradora que “produz” a moeda e vende para terceiros.

É importante ressaltar que, segundo (EY, 2020) alguns criptoativos conferem ao detentor o direito a um bem ou serviço subjacente de uma contraparte identificável. Dessa forma, em determinadas situações, poderia se caracterizar como ativo financeiro, dada essa característica e a existência de mais de 2.300 criptomoedas circulando no mercado, que devem possuir naturezas econômicas específicas.



Certamente, outros aspectos poderiam ser aprofundados. No entanto, o objetivo do texto foi de expor de forma breve nossa pesquisa sobre o posicionamento de grandes players do universo contábil sobre o tratamento contábil desses ativos.

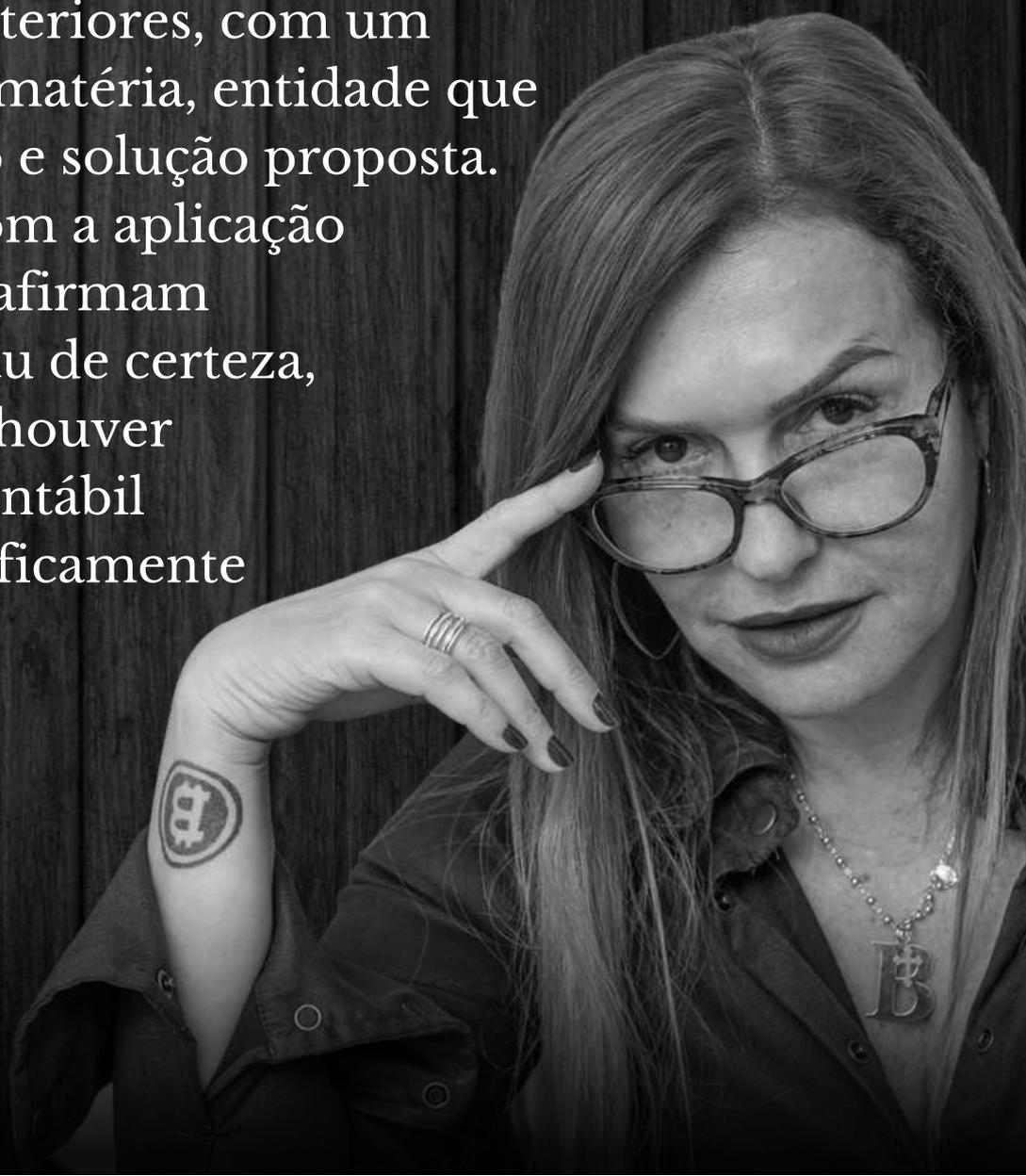
Acreditamos que, embora não se enquadrem na definição de instrumento financeiro (qualquer contrato que dê origem a um ativo financeiro para a entidade e a um passivo financeiro ou instrumento patrimonial para outra entidade), os usuários das demonstrações contábeis teriam informações mais úteis se as criptomoedas fossem apresentadas nesta classificação, o que, ressaltamos, não é possível sem que haja modificação da norma contábil.

Tendo como base a normatização contábil vigente, entendemos que as criptomoedas podem ser apresentadas como ativos intangíveis e, em alguns casos, como estoque, levando em conta as características da criptomoeda e o modelo de negócio da entidade.



Comentário da autora

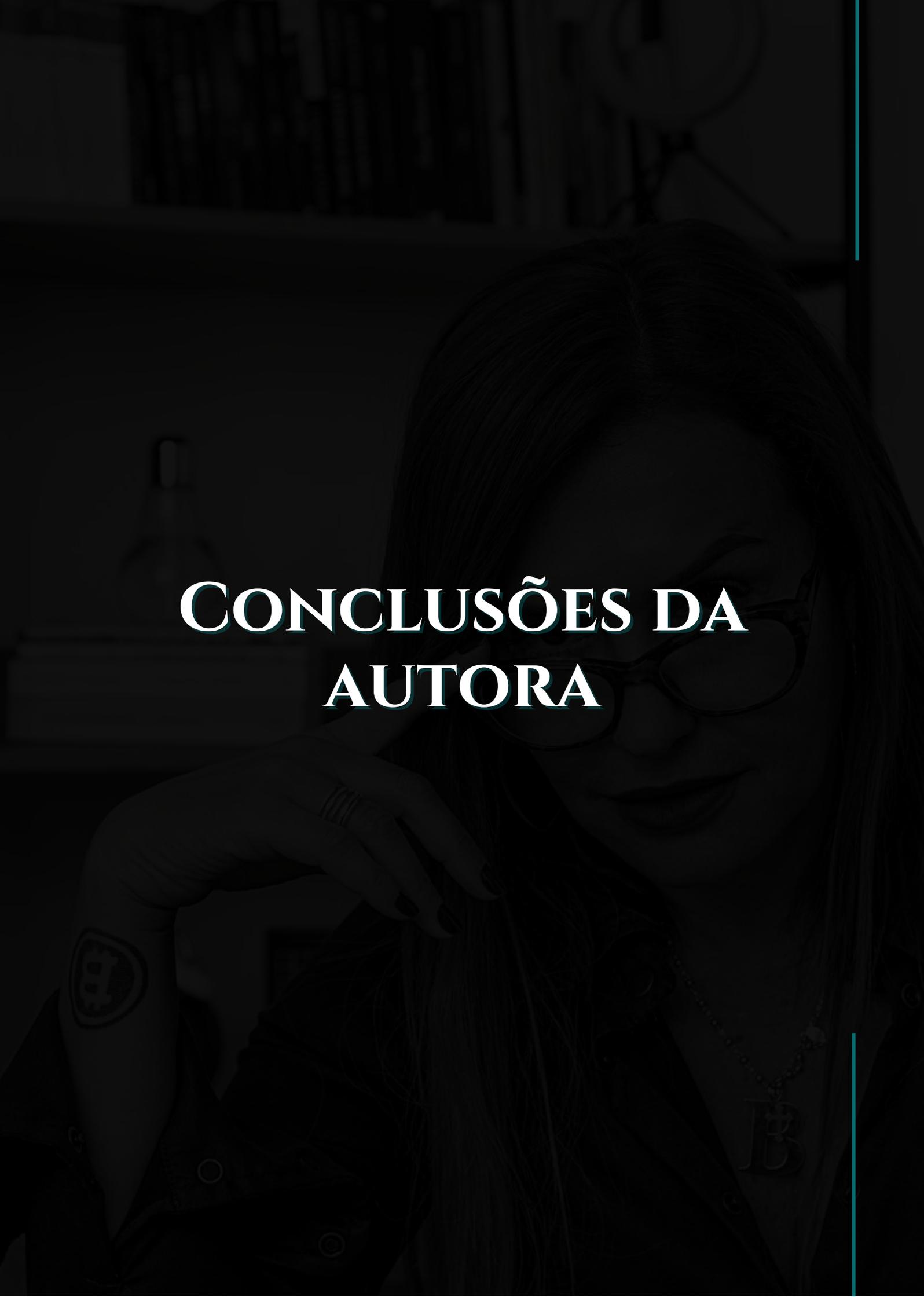
Nessa obra em específico, os autores recomendam que a prática de contabilização de criptoativos seja sempre alinhada com os auditores da entidade e respaldada em opiniões bem embasadas e trazem, também, o mesmo ponto de vista dos anteriores, com um compilado da matéria, entidade que emitiu opinião e solução proposta. Concordam com a aplicação sugerida, mas afirmam que não há grau de certeza, enquanto não houver uma norma contábil emitida especificamente para o tema.





É possível observar que todos os autores trazem à tona esse grau de incerteza, devido à especificidade do tema. Lembremos que o debate em questão se refere a um universo que comporta cifras gigantescas, movimentando um setor em ascensão cada vez maior e que, portanto, não pode ser ignorado.

O caminho natural passa, evidentemente, por um olhar mais atento dos organismos internacionais com relação às suas possibilidades, caminho esse que já vem sendo percorrido no que tange à própria regulamentação nos mais diversos países ao redor do mundo.



CONCLUSÕES DA AUTORA

Os autores apresentados, bem como os mais diversos autores internacionais, trazem soluções que se referem às criptomoedas em geral. Entendo que isso ocorre em razão de uma maior insegurança no desenho de uma contabilização de tokens, dada as mais diversas naturezas deles.

Porém, lembremos que tokenização é o tema do momento. Ou seja: estamos ainda tentando trazer lógica e transparência à contabilidade de criptoativos sem emissor identificado, mas, de outra forma, temos então os tokens, com uma maior variedade de operações e transações diversas, as quais, com certeza, também devem ser evidenciadas nas demonstrações financeiras.

Pacificando a questão aqui, ainda que momentaneamente repetitiva, pois há a espera por uma “criptonorma” em relação à contabilização de CSEIs, já temos, por ora, uma orientação clara o suficiente, embora não definitiva.



Parafraseando Gomes, que se refere a OCDE, “diferentes tipos de tokens atraem diferentes tipos de classificação para fins contábeis e tributários”.

Com base no que vimos até aqui, já temos solução, ou um meio caminho de solução (provisória), que é a de contabilização em Intangível e Estoques. Parece simples, mas não é. Vamos um pouco mais à frente. Não só os diversos ativos atraem diversas classificações, mas também os negócios em si.

Ao tratarmos o tema criptoativos, pensemos de forma prática nas implicações, tal como a atividade fim da entidade em si.

Traduzindo para um contador, vamos à uma situação fáctica apenas para demonstrar as dificuldades encontradas:

- **Compra de criptomoedas para investimento (qualquer atividade fim)**

Lançamento simples: Credita disponibilidades /Debita Intangível

- **Exchange de criptoativos**

Essa Exchange pode ter a figura de custodiante, de vendedora de estoque próprio, de tokenizadora de créditos e vendedora de tokens de terceiros.

Vemos aqui então diversas figuras. Temos intangíveis, custódia de bens de terceiros, obrigações com esses terceiros, taxas de intermediação e saque, tokens de créditos de terceiros – sejam eles créditos sobre um bem físico ou ainda sobre um direito e/ou propósito sob a responsabilidade da empresa – venda desses mesmos tokens, tokens de outras entidades emissoras, venda desses tokens de outras entidades.

É possível ainda que a mesma exchange tenha um marketplace, por exemplo. Detalhe: essa mesma exchange hospeda NFTs, só para ajudar. Recebe e paga tanto em moeda fiat como em criptomoedas. Dentro da sua plataforma também são efetivados trades.

Eventualmente, ela pode dispor de um serviço de compra e venda de criptoativos no mercado em geral, seja ele nacional ou estrangeiro, buscando ela própria as melhores cotações para o cliente.



Essa mesma empresa paga funcionários com criptoativos, distribui airdrops para clientes, bem como pode vir, também, distribuir tokens variados para o seu corporativo. Só não vou colocar mercados futuros aqui, porque no Brasil não pode. Mais um detalhe: o capital social da empresa foi integralizado em criptoativos. Tudo isso ainda lembrando que temos que fazer a segregação patrimonial, pois estoque de ativos de terceiros não são estoques próprios.

E agora? Só temos ainda Intangível e Estoque?

Pois então, colegas, é desafio nosso fazer tudo com essas duas classificações.

É exatamente aí em que eu prego que entra a criatividade ao fazer as melhores escolhas para efetivar esses registros de forma a evidenciar isso tudo.



Não vou deixar de citar também o PL 4.041/2021, porque, afinal, estamos no Brasil, que talvez traga o fim da segregação patrimonial, o que torna ainda mais importante o controle contábil das operações com criptoativos. Ao que tudo indica, é possível que, aprovada a regulamentação, o órgão regulador do mercado venha a ser o Banco Central (Bacen). Do papel do Bacen como regulador eu vou relatar uma experiência, que, no caso, foi positiva.

Anos atrás, precisamente em 1991, a regulamentação e fiscalização dos consórcios passaram a ser feitas pelo Banco Central. O que isso acarretou? Houve, na época, **uma moralização do setor: administradoras foram à falência (exatamente quando tiveram que segregar patrimônio da empresa com relação ao consorciado)**. As administradoras de consórcio passaram a ser equiparadas à instituição financeira, e, a partir disso, começaram a utilizar o COSIF (o Plano Contábil de Instituições Financeiras), que é o plano de contas a ser utilizado por instituições financeiras no Brasil. Ele determina os critérios e procedimentos contábeis, a estrutura de contas e os modelos de documentos que devem ser obrigatoriamente adotados pelos bancos.

Dois anos após o Bacen estudar e entender a matéria, nascia, em 28 de janeiro de 1993, a contabilidade de consórcios, através da Circular Bacen 2271 (documento normativo revogado pela Circular 2381, de 18/11/1993).

Circular 2271/93 – Estabelece a obrigatoriedade da elaboração, publicação e remessa pelas administradoras de consórcio de demonstrações financeiras ao Banco Central, esclarece critérios de avaliação e apropriação contábil e consolida normas de contabilidade.



Mas o que isso tem a ver com criptoconomia?

A nova forma empregada.

É isso que precisamos: uma nova forma de registro das atividades que englobam criptoativos. A criatividade tem limite e, ainda assim, temos que entender quem nem sempre todos, consensualmente, vão interpretar um mesmo fato contábil de forma igual.

A contabilidade de criptoativos me chama a atenção para a referida circular sempre, porque, justamente nela, tanto como no COSIF, encontramos muitas saídas em contas de compensação, por exemplo. Sim, refiro-me à uma conta não obrigatória, mas que, em nosso caso, tem muita valia em diversas situações.



Base Legal: Itens 29 e 30 da Resolução CFC nº 1.330/2011 (Checado pela Valor em 02/08/22).

Contas de compensação constituem sistema próprio para controle e registro dos fatos relevantes que resultam em assunção de direitos e obrigações da entidade, cujos efeitos irão se materializar no futuro e que poderão se traduzir em modificações no patrimônio da entidade.

Exceto quando de uso mandatório por ato de órgão regulador, a escrituração das contas de compensação não é obrigatória. Nos casos em que não forem utilizadas, a entidade deve assegurar-se de que possui outros mecanismos que permitam acumular as informações que, de outra maneira, estariam controladas nas contas de compensação.

ITG 2000

29. Contas de compensação constituem sistema próprio para controle e registro dos fatos relevantes que resultam em assunção de direitos e obrigações da entidade cujos efeitos irão se materializar no futuro e que poderão se traduzir em modificações no patrimônio da entidade.

30. Exceto quando de uso mandatório por ato de órgão regulador, a escrituração das contas de compensação não é obrigatória. Nos casos em que não forem utilizadas, a entidade deve assegurar-se que possui outros mecanismos que permitam acumular as informações que, de outra maneira, estariam controladas nas contas de compensação.



No exercício da atividade com criptoativos, deparo-me constantemente com situações cuja solução passa por contas de compensação ativas e passivas; porquanto, de certa forma, há também solução por esse viés – ainda que provisoriamente.

A solução tem que partir do IFRIC com certeza, e o entendimento deve ser global, e, sim, precisamos alterar significativamente a forma de olhar para as demonstrações financeiras com um viés tecnológico, assim como precisamos, desesperadamente, de um conjunto de normas específicas. Só isso trará a buscada segurança jurídica e contábil.

Resta-nos ainda a dificuldade imensa com relação aos tokens, justamente pela gama de operações e possibilidades desse mercado. Por diversas vezes, sou consultada por colegas que me questionam como saber o que a criptomoeda A, B ou C faz, ou de que forma a emissão dela deve ser reconhecida e o que implica essa emissão ou negociação na entidade.

Faço aqui uma recomendação: ao adentrar qualquer empresa, seja ela de criptoativos ou uma empresa do mercado convencional, o passo número 1 é, de fato, conhecer as operações utilizadas, mas isso todo mundo sabe. Aí vem a pergunta: “Como eu sei o que o meu cliente faz?”.

O primeiro passo, que parece simples em uma empresa qualquer, é decisivo para uma empresa de criptoativos: desenhar as operações da empresa. Elabore um fluxo das operações, do início ao fim, tanto da emissão de uma moeda, como do ingresso de um recurso em moeda fiduciária. Estude e examine o processo todo, de ponta a ponta, para, a partir disso, tecer analogias.





Ao se deparar com tokens ou tokenizadoras, avalie e entenda o whitepaper. É crucial analisar o whitepaper de uma moeda para entender a operação da emissora.

Alguns vão me questionar: “O que é o diabo do whitepaper?”. Esse papel branco é nada mais do que a certidão de nascimento de uma criptomoeda. É com base nele que você vai saber qual é o negócio do seu cliente, vai identificar o caminho percorrido da moeda, desde a emissão até a comercialização. É com esse olhar atento ao whitepaper que você vai do zero à compreensão de sobre o que você está tratando.

Faço mais uma analogia aqui: o whitepaper nada mais é do que o planejamento dessa nova moeda. Podemos dizer que ele é o nosso antigo “Business Plan”. Ele vai nos trazer os caminhos a percorrer, os números mais importantes e o planejamento dos eventos que virão, inclusive o modelo de governança.

Concluo aqui dizendo que, enquanto a norma não vem, vamos de Intangível e Estoque. Com cautela, ativo e passivo compensado e, para o restante, analogias criativas, muito criativas.

Tem estoque? Então tem custo.

Tem venda? Então tem receita.

É atividade-fim? Então é receita operacional.

**É investimento? Houve liquidação? Tem
variação monetária ativa ou passiva.**

**Foi emitido pela própria empresa? Então é
preciso fazer controle contábil.**

É de terceiros? Então envolve custódia.

**É custódia? Então você tem um passivo com
relação ao recurso/bem custodiado.**

E por aí fora.

Poderia continuar elencando muitos outros fatos contábeis, velhos conhecidos nossos, plenamente pacificados quanto à contabilização.

E se esse fato for tão inovador que não temos exemplo? Bom, aí vamos de bom senso, sempre o nosso melhor conselheiro.

Muito simplista? Sim. Eu sou contadora, sou guarda-livros mesmo.

Vamos contabilizar!

Bibliografia

(ACADEMIA PAULISTA DE CONTABILIDADE, 2020)

ACADEMIA PAULISTA DE CONTABILIDADE. Pronunciamentos Contábeis Aplicados aos Negócios: Contribuição da Academia à Disseminação do Conhecimento. 1ª. ed. São Paulo: Trevisan Editora, 2020. 288 p. v. 1. ISBN 978-65-89120-01-8. Disponível em:
file:///C:/Users/danie/Downloads/APC2020_00%20completo-min%20(1).pdf.
Acesso em: 1 jul. 2022.

(BANCO CENTRAL DO BRASIL, 1993)

BANCO CENTRAL DO BRASIL (Brasil). Banco Central do Brasil. CIRCULAR N° 2271. CIRCULAR N° 2271: Documento normativo revogado pela Circular 2381, de 18/11/1993, Brasil, p. 1-44, 1993. Disponível em:
file:///pre/normativos/busca/normativo.asp?
tipo=circ&ano=1993&numero=2381. Acesso em: 17 ago. 2022.

(BARBOSA, 2022)

BARBOSA, Ana Carolina. Entenda a diferença entre um token e uma criptomoeda: A principal distinção está na forma como os ativos são criados. Contábeis, Brasil, p. 1-5, 28 abr. 2022. Disponível em:
file:///C:/Users/danie/Downloads/Token%20e%20criptomoeda_%20qual%20a%20diferen%C3%A7a_%20(1).pdf. Acesso em: 8 ago. 2022.

(BARRETO; CARVALHO, 2021)

BARRETO, Eric; CARVALHO, Wesley. Aspectos contábeis das criptomoedas. Aspectos contábeis das criptomoedas, M2M SABER, p. 1 - 9, 30 nov. 2021.

(CIAIAN; RAJCANIOVA; KANCS, 2016)

CIAIAN, Pavel; RAJCANIOVA, Miroslava; KANCS, D'Artis. A economia da formação de preços do Bitcoin. Repositório de Publicações do JRC, Journal Citation Reports, 2016. Disponível em:
https://publications.jrc.ec.europa.eu/repository/handle/JRC99549. Acesso em: 20 jul. 2022.

(COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2010)

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (Brasil). PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 04 (R1). Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1) - Ativo Intangível: Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 38 (IASB – BV2010), Brasil, p. 1-38, 2010. Disponível em:
file:///C:/Users/danie/Downloads/187_CPC_04_R1_rev%2014.pdf. Acesso em: 1 jul. 2022.

(COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2010)
COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. PRONUNCIAMENTO
TÉCNICO CPC 03 (R2). DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA:
Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 7 (IASB –
BV2010), Brasil, p. 1-23, 2010. Disponível em:
file:///C:/Users/danie/Downloads/183_CPC_03_R2_rev%2014.pdf. Acesso
em: 1 jul. 2022.

(COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2010)
COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. PRONUNCIAMENTO
TÉCNICO CPC 39. Instrumentos Financeiros: Apresentação: Correlação às
Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 32, Brasil, p. 1-39, 2010.
Disponível em:
file:///C:/Users/danie/Downloads/410_CPC_39_rev%2013.pdf. Acesso em: 1
jul. 2022.

(COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2010)
COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. PRONUNCIAMENTO
TÉCNICO CPC 28. PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO: Correlação às
Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 40, Brasil, p. 1-23, 2010.
Disponível em:
file:///C:/Users/danie/Downloads/320_CPC_28_rev%2014.pdf. Acesso em: 1
jul. 2022.

(COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2010)
COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. PRONUNCIAMENTO
TÉCNICO CPC 48. INSTRUMENTOS FINANCEIROS: Correlação às Normas
Internacionais de Contabilidade – IFRS 9, Brasil, p. 1-127, 2010. Disponível
em: file:///C:/Users/danie/Downloads/530_CPC_48_rev_19.pdf. Acesso em:
1 jul. 2022.

(COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2020)
COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. PRONUNCIAMENTO
TÉCNICO CPC 00 (R2). ESTRUTURA CONCEITUAL PARA RELATÓRIO
FINANCEIRO: Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade –
Conceptual Framework, Brasil, p. 1-62, 2020. Disponível em:
file:///C:/Users/danie/Downloads/573_CPC00(R2).pdf. Acesso em: 1 jul.
2022.

(CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011)
CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Conselho Federal de
Contabilidade. RESOLUÇÃO CFC N.º 1.330/2011. RESOLUÇÃO CFC N.º
1.330/2011, Brasil, 2011. Disponível em:
<https://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc/1330.htm>. Acesso
em: 16 ago. 2022.

(CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2014)

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Conselho Federal de Contabilidade. ITG 2000 (R1) – ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE – ITG 2000 (R1), Brasil, p. 1-6, 2014. Disponível em: <https://www.normaslegais.com.br/legislacao/itg-2000-r1-escrituracao-contabil.htm>. Acesso em: 16 ago. 2022.

(ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED, 2021)

ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED. International GAAP 2021: Generally Accepted Accounting Practice Under International Financial Reporting Standards: Global Edition. 1ª. ed. Inglaterra - Reino Unido: Wiley, 2021. 5760 p. v. 1. ISBN 978-1119772439.

(FÓRUM CONTÁBEIS CONTABILIDADE, 2008)

FÓRUM CONTÁBEIS CONTABILIDADE. Contas de Compensação. 2008. ed. Brasil, 2008. Disponível em: <https://www.contabeis.com.br/forum/contabilidade/20848/contas-de-compensacao/>. Acesso em: 16 ago. 2022.

(GOMES, 2022)

GOMES, Daniel de Paiva. Bitcoin: a tributação de criptomoedas: da taxonomia camaleônica à tributação de criptoativos sem emissor identificado. 2. ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022. 464 p. v. 1. ISBN 978-65-5991-058-8.

(GOVERNO FEDERAL, 2014)

GOVERNO FEDERAL (Brasil). COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Revoga as Instruções 409/04; 411/04; 413/04; 522/12; 524/12; 536/13 e 549/14; os arts. 1º a 11 e 14 da Instrução 450/07; os arts. 1º a 3º da Instrução 456/07; os arts. 1º e 2º da Instrução 465/08 e os arts. 1º a 2º da Instrução 512/11. Instrução CVM 555: Dispõe sobre a constituição, a administração, o funcionamento e a divulgação das informações dos fundos de investimento., Rio de Janeiro - Brasil, 17 dez. 2014.

(GOVERNO FEDERAL, 2018)

GOVERNO FEDERAL (Rio de Janeiro - Brasil). COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Ofício Circular nº 1/2018/CVM/SIN. Ofício Circular nº 1/2018/CVM/SIN: Esclarecimentos acerca do investimento, pelos fundos de investimento regulados pela Instrução CVM 555/14, em criptomoedas., Rio de Janeiro - Brasil, p. 1-2, 12 jan. 2018. Disponível em: <https://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/oficios-circulares/sin/oc-sin-0118.html>. Acesso em: 17 ago. 2022.

(GT FINTECH - SUBGRUPO DE REGULAÇÃO, 2022)

GT FINTECH - SUBGRUPO DE REGULAÇÃO. Descentralizar para desintermediar: Estudo sobre emissão, distribuição e negociação de valores mobiliários digitais no Brasil. Brasil: [s. n.], 2022. 160 p. v. 1. Disponível em: file:///C:/Users/danie/Downloads/Relatorio_Tokenizacao_vs6.pdf. Acesso em: 1 jul. 2022.

(IFRS FOUNDATION, 2022)

IFRS FOUNDATION. IAS 40 Propriedade de Investimento. IFRS, Brasil, p. 1-29, 2022. Disponível em: <file:///C:/Users/danie/Downloads/IFRS%20-%20IAS%2040%20Propriedades%20de%20Investimento.pdf>. Acesso em: 1 jul. 2022.

(IFRS FOUNDATION, [202-])

IFRS FOUNDATION. IAS 7 Statement of Cash Flows. IFRS, [s. l.], p. 1-1, [202-]. Disponível em: <file:///C:/Users/danie/Downloads/IFRS%20-%20IAS%207%20Statement%20of%20Cash%20Flows.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2022.

(IFRS FOUNDATION, 2022)

IFRS FOUNDATION. IAS 32 Instrumentos Financeiros: Apresentação. IFRS, [s. l.], p. 1-49, 2022. Disponível em: file:///C:/Users/danie/Downloads/IFRS%20-%20IAS%2032%20Financial%20Instruments_%20Presentation.pdf. Acesso em: 16 ago. 2022.

(IFRS FOUNDATION, 2022)

IFRS FOUNDATION. IAS 38 Ativos Intangíveis. IFRS, [s. l.], p. 1-42, 2022. Disponível em: <file:///C:/Users/danie/Downloads/IFRS%20-%20IAS%2038%20Intangible%20Assets.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2022.

(IFRS FOUNDATION, 2022)

IFRS FOUNDATION. IFRS 13 Mensuração do Valor Justo. IFRS, [s. l.], p. 1-52, 2022. Disponível em: <file:///C:/Users/danie/Downloads/IFRS%20-%20IFRS%2013%20Fair%20Value%20Measurement.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2022.

(IFRS FOUNDATION, 2022)

IFRS FOUNDATION. IAS 41 Agricultura. IFRS, [s. l.], p. 1-18, 2022. Disponível em: <file:///C:/Users/danie/Downloads/IFRS%20-%20IAS%2041%20Agriculture.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2022.

(IFRS FOUNDATION, 2022)

IFRS FOUNDATION. IFRS 9 Instrumentos Financeiros. IFRS, Brasil, p. 1-204, 2022. Disponível em: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-9-financial-instruments.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/>. Acesso em: 17 ago. 2022.

(IFRS FOUNDATION, 2022)

IFRS FOUNDATION. IFRS 15 Receita de Contratos com Clientes. IFRS, Brasil, p. 1-70, 2022. Disponível em: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers.html/content/dam/ifrs/publications/>. Acesso em: 17 ago. 2022.

(IN DEPTH, 2019)

IN DEPTH. Cryptographic assets and related transactions: accounting considerations under IFRS. PWC, Estados Unidos, p. 1-23, 2019. Disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-16/cryptographic-assets-related-transactions-accounting-considerations-ifrs-pwc-in-depth.pdf>. Acesso em: 17 ago. 2022.

(KPMG, 2019)

KPMG. Cryptoassets – Accounting and tax: What’s the impact on your financial statements?. KPMG IFRG Limited, [s. l.], p. 1-4, 2019. Disponível em: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2019/04/cryptoassets-accounting-tax.pdf>. Acesso em: 17 ago. 2022.

(MEYLAN; BAUCE, 2019)

MEYLAN, Frank; BAUCE, Rodrigo. Blockchain, criptoativos e a contabilidade: Novas tecnologias, moedas virtuais e os desafios do mercado em tempos de 4ª Revolução Industrial. KPMG Business Magazine: Tecnologia, Brasil, ed. 45, p. 18-21, 2019.

(MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2020)

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Secretaria Especial de Desburocratização, Gestão e Governo Digital - Secretaria de Governo Digital - Departamento Nacional de Registro Empresarial e Integração. OFÍCIO CIRCULAR SEI nº 4081/2020/ME. OFÍCIO CIRCULAR SEI nº 4081/2020/ME: Consulta acerca da integralização de capital com criptomoedas ou moedas digitais., Brasília - Brasil, 1 dez. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/drei/legislacao/arquivos/OfcioCircular4081criptomoedas.pdf>. Acesso em: 17 ago. 2022.

(PELUCIO-GRECCO; NETO; CONSTANCIO, 2020)

PELUCIO-GRECCO, Marta Cristina; NETO, Jacinto Pedro dos Santos; CONSTANCIO, Diego. Contabilização de bitcoins à luz das IFRS e aspectos tributários. Revista Contabilidade & Finanças, São Paulo, p. 1-13, 2020. DOI <https://doi.org/10.1590/1808-057x201909110>. Disponível em: [file:///C:/Users/danie/Downloads/SciELO%20-%20Brasil%20-%20Accounting%20for%20bitcoins%20in%20light%20of%20IFRS%20and%20tax%20aspects%20Accounting%20for%20bitcoins%20in%20light%20of%20IFRS%20and%20tax%20aspects%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/danie/Downloads/SciELO%20-%20Brasil%20-%20Accounting%20for%20bitcoins%20in%20light%20of%20IFRS%20and%20tax%20aspects%20Accounting%20for%20bitcoins%20in%20light%20of%20IFRS%20and%20tax%20aspects%20(1).pdf). Acesso em: 1 jul. 2022.

(PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA - CASA CIVIL - SUBCHEFIA PARA ASSUNTOS JURÍDICOS, 2013)

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA - CASA CIVIL - SUBCHEFIA PARA ASSUNTOS JURÍDICOS. Lei nº LEI Nº 12.865, de 15 de setembro de 2013. Conversão da Medida Provisória nº 615, de 2013. LEI Nº 12.865, Brasil, 9 out. 2013. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12865.htm. Acesso em: 17 ago. 2022.

(RABELLO, 2022)

RABELLO, Ana Paula. Como declarar bitcoin e outros criptoativos no Imposto de Renda. 2. ed. rev. e atual. Rio Grande do Sul: Declarando Bitcoin, 2022. 68 p. v. 1. Disponível em: https://campanhas.mercadobitcoin.com.br/ebook-ir-2022?utm_source=instagram&utm_medium=social-media-organico&utm_campaign=mb_ebook-ir_trafego_conteudo&utm_content=link-bio_lp-declarando-bitcoin&utm_term=ana-rabello. Acesso em: 15 set. 2022.

(RAM, 2016)

RAM, Asheer Jaywant. Accounting for the bitcoin: an initial perspective. University of the Witwatersrand, Johannesburg, South Africa, 2016.

(ULRICH, 01/01/2014)

ULRICH, Fernando. Bitcoin: A moeda na era digital. 1ª. ed. Brasil: LVM Editora, 01/01/2014. 123 p. ISBN 978-8581190761.

(VENTER, 2018)

VENTER, Henri. Digital currency – A case for standard setting activity: A perspective by the Australian Accounting Standards Board (AASB). EEG MEETING AGENDA PAPER 2D, [s. l.], p. 1-25, Maio 2018. Disponível em: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2018/may/eeg/ap2d-digital-currencies-paper.pdf>. Acesso em: 28 out. 2021.