



Territorialidade, Ativos Digitais e ITCMD: A Construção de um Critério Constitucional de Conexão para Criptoativos em Sucessões Internacionais

Territoriality, Digital Assets, and ITCMD: Establishing a Constitutional Connecting Factor for Cryptoassets in International Successions

Gisele Amorim Sotero Pires

Advogada tributarista, inscrita na OAB/SC 25.731, graduada pela Unisul/SC, especialista em Direito Penal Tributário (Univall); Direito Processual (PUC), Tributário (IBET), Aduaneiro e Tributário Internacional (MLAW). Ex-Conselheira do TAT Florianópolis/SC.

Resumo: O presente estudo científico investiga a definição da natureza jurídica dos ativos digitais e os seus reflexos na competência tributária do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) no cenário de sucessão transnacional. O problema central de pesquisa cinge-se a verificar se a custódia de criptoativos por exchange estrangeira caracteriza-se como bem situado no exterior para fins de atração da competência tributária extraordinária regulada por lei complementar, nos moldes do artigo 155, parágrafo primeiro, inciso terceiro, da Constituição Federal. Adotando-se o método dedutivo de abordagem, com suporte em análise dogmática, interpretativa e interdisciplinar, demonstra-se que a natureza descentralizada e imaterial da tecnologia blockchain afasta a aplicação das regras clássicas de territorialidade física e desautoriza a equiparação da localização da exchange custodiante com a situação jurídica do bem. Propõe-se, como critério de conexão constitucionalmente adequado, o domicílio do titular do ativo digital, qualificando-o como bem situado no país para fins de atribuição de competência espacial aos Estados onde se processar o inventário, promovendo a segurança jurídica e a harmonia federativa.

Palavras-chave: ITCMD; criptoativos; competência tributária; sucessão digital; blockchain; territorialidade; critério de conexão.

Abstract: This scientific study investigates the definition of the legal nature of digital assets and its implications for the tax jurisdiction of the Inheritance and Gift Tax (ITCMD) in the context of transnational succession. The central research problem is to verify whether the custody of crypto-assets by a foreign exchange is characterized as an asset located abroad for the purposes of attracting the extraordinary tax jurisdiction regulated by complementary law, in accordance with article 155, paragraph one, item three, of the Federal Constitution. Adopting a deductive approach, supported by dogmatic, interpretative, and interdisciplinary analysis, it is demonstrated that the decentralized and immaterial nature of blockchain technology precludes the application of classic rules of physical territoriality and disallows the equation of the location of the custodian exchange with the legal status of the asset. It proposes, as a constitutionally appropriate connecting criterion, the domicile of the holder of the digital asset, qualifying it as an asset located in the country for the purposes of attributing spatial jurisdiction to the States where the probate proceedings take place, promoting legal certainty and federal harmony.

Keywords: ITCMD; cryptoassets; tax competence; digital succession; blockchain; territoriality; connection criteria.

INTRODUÇÃO

A transição da sociedade contemporânea para um modelo econômico estruturado na tecnologia digital impôs profundas transformações nas bases do Direito Privado e do Direito Público. A expansão da chamada economia digital, impulsionada pela consolidação de redes descentralizadas e de mecanismos criptográficos de segurança, deu ensejo à criação e à rápida difusão de ativos digitais, com destaque para as criptomoedas e demais modalidades de criptoativos.

Essa nova realidade patrimonial acarreta reflexos imediatos no Direito das Sucessões e, por conseguinte, no Direito Tributário, especificamente no que tange à incidência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD). A transferência de ativos digitais em decorrência do falecimento de seu titular instaura um debate de elevada complexidade teórica e de grande repercussão prática sobre a definição da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, diante das balizas traçadas pela Constituição Federal.

O problema central desta investigação jurídica reside na possibilidade de qualificação jurídica dos criptoativos mantidos em plataformas de negociação estrangeiras, conhecidas como exchanges, como “bens localizados no exterior” para fins de atração da regra de competência contida no artigo 155, parágrafo primeiro, inciso terceiro, da Constituição Federal.

Indaga-se se a mera manutenção desses ativos sob a custódia de uma pessoa jurídica sediada fora do território nacional seria suficiente para caracterizar a existência de um bem situado no exterior, atraindo a necessidade de edição de lei complementar federal para viabilizar a cobrança do ITCMD, nos termos definidos pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema 825 de Repercussão Geral.

A hipótese que se defende neste trabalho é a de que a localização da exchange custodiante não constitui elemento apto a determinar ou a deslocar o *situs* jurídico de um criptoativo descentralizado para o exterior. Isso ocorre porque tais ativos digitais, por força de sua própria natureza tecnológica baseada na blockchain, não possuem uma localização física nem são passíveis de sofrer a aplicação dos critérios tradicionais de territorialidade jurídica concebidos para os bens corporais e para os créditos convencionais. Assim, a fixação da competência tributária para o ITCMD demanda a construção de um critério de conexão que seja coerente com a Constituição Federal e com a natureza incorpórea e desterritorializada dessa nova classe de ativos.

Para tanto, o presente estudo se propõe a cumprir uma série de objetivos específicos, divididos em etapas que englobam desde a delimitação conceitual do patrimônio digital e a análise da natureza jurídica dos criptoativos até o exame aprofundado do regime constitucional de competência do ITCMD e a proposição de um critério de conexão tributária compatível com a segurança jurídica e com o federalismo fiscal brasileiro.

A metodologia de pesquisa adotada é o método dedutivo, com esteio em revisão bibliográfica especializada nacional e estrangeira, interpretação sistemática

do texto constitucional e do Código Tributário Nacional, bem como no escrutínio da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema. Busca-se, sob uma perspectiva interdisciplinar que aproxima o Direito Tributário, o Direito Digital e o Direito Internacional Privado, oferecer uma solução dogmaticamente consistente para o problema proposto.

PATRIMÔNIO DIGITAL E NATUREZA JURÍDICA DOS CRIPTOATIVOS

A compreensão jurídica dos criptoativos exige, inicialmente, a análise de uma categoria mais ampla consolidada pela doutrina contemporânea sob a denominação de patrimônio digital.

O fenômeno da digitalização das relações humanas e econômicas produziu uma significativa transformação na composição do patrimônio das pessoas, que passou a abranger não apenas bens corpóreos e direitos tradicionalmente reconhecidos pelo ordenamento jurídico, mas também ativos, dados, credenciais de acesso e conteúdos armazenados em ambientes virtuais.

Nesse contexto, o patrimônio digital pode ser compreendido como o conjunto de bens, direitos, informações, arquivos eletrônicos e demais posições jurídicas existentes em meio digital que possuam valor econômico ou existencial para seu titular. Conforme observa Pinheiro (2021), a internet deixou de representar mero instrumento de comunicação para constituir verdadeiro ambiente de desenvolvimento das relações sociais e econômicas, formando uma rede global de indivíduos, empresas e instituições que produzem continuamente ativos suscetíveis de apropriação jurídica.

A expansão da economia digital modificou substancialmente os parâmetros tradicionais de identificação da riqueza. Como destacam Fossati e Navarro (2021), a digitalização da economia alterou não apenas os meios de circulação de bens e serviços, mas também os próprios processos de geração de valor, fazendo com que ativos intangíveis assumissem crescente relevância econômica em detrimento dos ativos físicos (Fossati; Navarro, 2021).

No âmbito sucessório, o patrimônio digital demanda tratamento jurídico diferenciado em razão da diversidade de bens que o compõem. Parte desses elementos possui natureza eminentemente existencial, como mensagens privadas, fotografias pessoais e perfis em redes sociais sem finalidade econômica. Outra parcela, entretanto, apresenta inequívoco conteúdo patrimonial, podendo ser objeto de avaliação econômica, transmissão inter vivos e sucessão causa mortis.

Carlos Henrique Dias (2023) observa que a herança digital deve ser delimitada a partir da distinção entre conteúdos existenciais e patrimoniais, de modo que os bens digitais dotados de valor econômico integram o acervo hereditário e submetem-se às regras gerais da sucessão.

Nessa categoria inserem-se os criptoativos, os tokens negociáveis, os saldos mantidos em carteiras digitais, os NFTs e demais representações digitais de valor economicamente apreciáveis.

Sob a perspectiva do Direito Civil, os criptoativos enquadram-se na categoria dos bens incorpóreos. A clássica distinção entre bens corpóreos e incorpóreos permanece relevante para a compreensão da natureza jurídica desses ativos. Enquanto os bens corpóreos possuem existência física perceptível pelos sentidos, os bens incorpóreos correspondem a utilidades econômicas juridicamente protegidas que não apresentam materialidade tangível.

A doutrina civilista contemporânea reconhece que a ausência de suporte físico não impede o reconhecimento da natureza patrimonial de determinado bem. Como ensina Cristiano Chaves de Farias (2024), a tutela jurídica do patrimônio não está condicionada à materialidade do objeto, mas à sua aptidão para satisfazer interesses economicamente relevantes e integrar relações jurídicas patrimoniais.

Os ativos digitais constituem, portanto, bens móveis incorpóreos representados por sequências estruturadas de dados eletrônicos que conferem ao titular poderes de uso, fruição, disposição e exclusão de terceiros. Sua utilidade econômica decorre da possibilidade de apropriação exclusiva e circulação jurídica, características que os aproximam das categorias clássicas de bens patrimoniais.

No caso específico dos criptoativos, sua individualização decorre da utilização de mecanismos criptográficos e de registros distribuídos que permitem identificar a titularidade e o histórico de transferências de determinado ativo digital. Em termos gerais, os criptoativos podem ser definidos como representações digitais de valor protegidas por criptografia e registradas em sistemas descentralizados baseados em tecnologia blockchain (Brasil, 2022).

A definição jurídica desses ativos tem sido objeto de intenso debate doutrinário e regulatório. Parte da doutrina procurou enquadrá-los como moedas digitais, enquanto outros autores defenderam sua natureza de valores mobiliários ou instrumentos financeiros. Contudo, nenhuma dessas classificações revela-se adequada para abranger a totalidade das espécies de criptoativos existentes.

A caracterização como moeda, em sentido jurídico estrito, encontra obstáculo no fato de que os criptoativos não possuem curso forçado nem são emitidos por autoridade monetária soberana. Além disso, não exercem universalmente as funções clássicas atribuídas à moeda, consistentes em servir como unidade de conta, reserva de valor e meio geral de pagamento (Ulrich, 2014). Também não é possível afirmar que todos os criptoativos constituam valores mobiliários. A legislação do mercado de capitais restringe essa classificação aos ativos que representem contratos de investimento coletivo ou que confirmem participação em empreendimentos econômicos específicos. Assim, apenas determinadas modalidades de tokens podem ser enquadradas nessa categoria.

Por essa razão, prevalece atualmente o entendimento segundo o qual os criptoativos, considerados em sua acepção mais ampla, configuram bens móveis incorpóreos de natureza privada e descentralizada. Tal compreensão encontra

respaldo tanto na doutrina civil quanto na própria evolução regulatória nacional e internacional.

No âmbito tributário, a qualificação dos criptoativos como bens ou direitos revela-se igualmente relevante. O ordenamento jurídico brasileiro adota conceito amplo de patrimônio e de bem jurídico, abrangendo todas as utilidades economicamente apreciáveis suscetíveis de apropriação privada.

Os criptoativos reúnem os atributos tradicionalmente associados aos bens patrimoniais: escassez, utilidade econômica, transferibilidade e possibilidade de apropriação exclusiva mediante o controle das respectivas chaves criptográficas. Em razão dessas características, inserem-se adequadamente na categoria dos bens móveis para fins civis, tributários e sucessórios. A própria Administração Tributária brasileira reconhece essa natureza patrimonial. A Receita Federal do Brasil exige a declaração de criptoativos na ficha de bens e direitos da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda, atribuindo-lhes tratamento semelhante ao dispensado a outros ativos patrimoniais. Tal orientação evidencia o reconhecimento institucional de que os criptoativos representam manifestações autônomas de riqueza suscetíveis de tributação (Brasil, 2019).

A adequada compreensão da natureza jurídica dos criptoativos demanda, ainda, o exame da infraestrutura tecnológica que viabiliza sua existência: a tecnologia blockchain. Trata-se de um sistema de registro distribuído que opera como livro-razão digital compartilhado entre diversos participantes de uma rede descentralizada.

Diferentemente dos sistemas tradicionais, nos quais as informações permanecem armazenadas em servidores centralizados controlados por instituições específicas, a blockchain funciona por meio de uma rede ponto a ponto composta por milhares de computadores interconectados. Cada participante mantém cópia integral ou parcial do histórico de transações, garantindo elevada transparência, rastreabilidade e resistência a fraudes.

Segundo Don Tapscott e Alex Tapscott (2016), a blockchain constitui uma tecnologia de confiança distribuída capaz de registrar e validar transações sem a necessidade de intermediários centralizados, permitindo a criação de novos modelos de organização econômica e patrimonial.

Nessa estrutura, o criptoativo não se encontra fisicamente armazenado em determinado equipamento ou localizado em território específico. Sua existência jurídica decorre do registro compartilhado e validado pela rede, permanecendo associado a um endereço criptográfico controlado pelo titular das respectivas chaves privadas.

Essa característica produz relevantes consequências para o Direito Tributário Internacional. A inexistência de localização física determinada desafia os critérios tradicionais de conexão utilizados pelos Estados para definir competência tributária, especialmente em matéria sucessória. A crescente desmaterialização patrimonial tem enfraquecido os modelos clássicos de vinculação territorial baseados na localização física dos bens e na presença material dos contribuintes (Santos, 2025).

Os criptoativos representam talvez a manifestação mais evidente desse fenômeno, na medida em que conjugam valor econômico expressivo, descentralização tecnológica e ausência de vinculação territorial objetiva, circunstâncias que justificam o aprofundamento da análise acerca de sua tributação nas sucessões internacionais.

WALLET, EXCHANGE E CUSTÓDIA DE CRIPTOATIVOS

A adequada compreensão da tributação sucessória dos criptoativos exige o exame prévio das estruturas tecnológicas utilizadas para sua guarda e circulação. Entre essas estruturas destacam-se as chamadas wallets (carteiras digitais) e as exchanges (plataformas de negociação), cuja distinção possui relevância decisiva para a determinação da titularidade, da posse e da eventual localização jurídica dos ativos digitais.

As carteiras de criptoativos, conhecidas internacionalmente como wallets, consistem em ferramentas tecnológicas de software ou hardware destinadas a permitir a interação dos usuários com redes blockchain. Apesar da nomenclatura amplamente difundida, tais instrumentos não armazenam os criptoativos propriamente ditos. Os ativos permanecem registrados no livro-razão distribuído da blockchain, cuja integridade é assegurada pelos mecanismos criptográficos e pelos protocolos de consenso da rede (Tapscott; Tapscott, 2016).

A função da wallet consiste, na realidade, em armazenar e gerenciar as credenciais criptográficas necessárias para a movimentação dos ativos registrados na blockchain. Essas credenciais são compostas por uma chave pública (public key), utilizada como endereço para recebimento de transações, e por uma chave privada (private key), que corresponde ao elemento criptográfico indispensável para autorizar a disposição dos ativos digitais vinculados ao respectivo endereço (Antonopoulos, 2017).

A posse da chave privada representa o verdadeiro elemento de controle sobre os ativos digitais, uma vez que somente seu detentor possui capacidade técnica para autorizar transferências registradas na blockchain (Tapscott; Tapscott, 2016). Em razão dessa característica, consolidou-se no ecossistema dos criptoativos a máxima segundo a qual “not your keys, not your coins”, evidenciando que a efetiva disponibilidade econômica do ativo depende do controle exclusivo das chaves criptográficas.

Sob a perspectiva jurídica, a titularidade funcional dos criptoativos encontra-se diretamente relacionada à posse da chave privada correspondente. Embora o registro da titularidade não seja realizado por autoridade central, a arquitetura da blockchain atribui ao detentor da chave privada poderes equivalentes aos tradicionalmente associados ao uso, gozo e disposição dos bens patrimoniais (Wright; De Filippi, 2018).

Paralelamente às wallets, desenvolveram-se as chamadas exchanges, plataformas digitais destinadas à intermediação de operações envolvendo criptoativos.

Tais instituições exercem função econômica semelhante à desempenhada pelas corretoras nos mercados financeiros tradicionais, promovendo a aproximação entre compradores e vendedores e fornecendo infraestrutura tecnológica para a realização de transações (Ulrich, 2014).

A Lei nº 14.478/2022 (Brasil, 2022) reconhece expressamente a atividade dessas entidades ao definir os prestadores de serviços de ativos virtuais (Virtual Asset Service Providers – VASPs) como pessoas jurídicas que executam, em nome de terceiros, operações de troca, transferência, custódia ou administração de ativos virtuais.

As exchanges podem operar sob modelos centralizados (Centralized Exchanges – CEXs) ou descentralizados (Decentralized Exchanges – DEXs). Nas plataformas descentralizadas, as operações são executadas diretamente pelos usuários mediante contratos inteligentes (smart contracts), sem que haja concentração da guarda dos ativos ou das chaves privadas em uma entidade intermediária (Wright; De Filippi, 2018). Diversamente, nas exchanges centralizadas, os usuários transferem seus ativos para endereços controlados pela própria plataforma, que passa a exercer a custódia das respectivas chaves privadas. Nessa hipótese, as transações são processadas internamente pela instituição, permitindo maior liquidez e simplicidade operacional, porém reduzindo o controle direto do investidor sobre seus ativos digitais.

É precisamente nesse contexto que surge o fenômeno jurídico da custódia de criptoativos. Quando o investidor deposita seus ativos em uma exchange centralizada ou adquire criptoativos e opta por mantê-los sob guarda da plataforma, ocorre a transferência do controle operacional das chaves privadas para a instituição custodiante. O usuário deixa de exercer diretamente a posse técnica dos ativos registrados na blockchain, passando a acessar sua posição patrimonial por meio de mecanismos tradicionais de autenticação, como login e senha (Antonopoulos, 2017). Nessa relação jurídica é possível identificar elementos típicos dos contratos de depósito, guarda ou custódia de ativos financeiros. Embora o controle operacional das chaves criptográficas seja exercido pela exchange, a titularidade econômica dos ativos permanece pertencente ao investidor (Cueva, 2019).

Nesse sentido, o usuário passa a deter um direito contratual perante a plataforma custodiante, consistente na prerrogativa de exigir, a qualquer tempo, a restituição ou transferência dos ativos para carteira sob seu controle exclusivo. A custódia, portanto, não implica transferência da propriedade econômica do patrimônio digital, mas apenas delegação temporária das funções de guarda e movimentação operacional.

A distinção entre titularidade econômica e custódia assume especial relevância quando se analisa a tentativa de atribuição de localização territorial aos criptoativos. A circunstância de determinada exchange possuir sede em país estrangeiro não possui aptidão para deslocar juridicamente a localização dos ativos custodiados para o território dessa jurisdição.

Sob a ótica do Direito Civil e do Direito Internacional Privado, a exchange constitui mero intermediário contratual responsável pela prestação de serviços de

negociação e custódia. O ativo digital permanece registrado em uma infraestrutura descentralizada e distribuída globalmente, sem vinculação física necessária ao território onde a empresa custodiante se encontra estabelecida.

Conforme destacam Primavera De Filippi e Wright (2018), a blockchain foi concebida precisamente para eliminar a dependência de centros geográficos de controle, substituindo estruturas centralizadas por sistemas distribuídos de validação e armazenamento de informações. Consequentemente, a localização da empresa responsável pela custódia não altera a natureza descentralizada do ativo nem cria vínculo territorial capaz de modificar sua qualificação jurídica.

A sede societária da exchange, seus servidores físicos ou mesmo o local de constituição da pessoa jurídica custodiante constituem elementos relacionados à prestação do serviço de custódia, e não ao ativo custodiado. A relação patrimonial do investidor permanece estabelecida com o próprio criptoativo e com a rede blockchain que registra sua existência, e não com o território onde se encontra instalada a prestadora do serviço.

Essa distinção assume relevância prática no âmbito da tributação sucessória. Parte das administrações tributárias estaduais tem sustentado que a custódia de criptoativos em exchanges estrangeiras seria suficiente para caracterizar a existência de bens localizados no exterior, buscando justificar a incidência do ITCMD em hipóteses que envolvem sucessões internacionais.

Todavia, tal raciocínio incorre em manifesta confusão entre a localização do prestador de serviços e a suposta localização do bem custodiado. Os criptoativos não se encontram armazenados fisicamente em cofres, servidores ou estabelecimentos pertencentes à exchange. O que a instituição custodiante efetivamente detém são as chaves privadas necessárias para movimentar registros existentes em uma rede global distribuída.

A equiparação entre a custódia de chaves criptográficas e a localização física do patrimônio digital revela-se incompatível com a realidade tecnológica da blockchain. Como adverte a doutrina da economia digital, a crescente desmaterialização dos ativos econômicos desafia os tradicionais critérios territoriais de conexão jurídica, exigindo que a interpretação tributária considere a substância econômica dos fenômenos digitais em vez de reproduzir categorias concebidas para bens corpóreos e territorialmente localizáveis (Fossati; Navarro, 2021).

Dessa forma, a mera circunstância de uma exchange estar sediada no exterior não é suficiente para caracterizar a existência de bem localizado fora do país. A adoção desse critério implicaria atribuir territorialidade a um ativo cuja principal característica tecnológica consiste justamente na ausência de vinculação espacial determinada, produzindo distorções incompatíveis com os fundamentos técnicos da blockchain e com os pressupostos dogmáticos que regem os critérios de conexão do Direito Tributário Internacional.

TERRITORIALIDADE, *SITUS* E BENS INCORPÓREOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

O conceito de *situs*, utilizado no Direito Internacional Privado e no Direito Tributário Internacional para determinar a jurisdição competente sobre os bens, formou-se historicamente a partir da realidade dos bens corpóreos. Conforme leciona Jacob Dolinger (2014): “Os elementos de conexão representam os instrumentos técnicos utilizados pelo Direito Internacional Privado para localizar a relação jurídica no espaço.”

A regra clássica do *lex rei sitae* consagra que os conflitos de leis envolvendo direitos reais sobre coisas móveis ou imóveis devem ser resolvidos pela lei do local em que os bens se encontram fisicamente situados. Alberto Xavier (2010) observa que a territorialidade sempre representou um dos fundamentos históricos da competência tributária dos Estados, especialmente em relação aos bens materialmente localizáveis. Essa regra de conexão, de evidente inspiração territorialista, justifica-se pela soberania do Estado sobre o seu território e pela necessidade de garantir a publicidade e a segurança jurídica nas transações sobre bens tangíveis.

Para as coisas móveis corporais, o critério do *situs* também se impôs com facilidade, associando-se em certas etapas históricas à regra *mobilia sequuntur personam*, segundo a qual os bens móveis acompanham a pessoa do seu proprietário, sujeitando-se à lei de seu domicílio. Com o avanço das comunicações e a facilidade de deslocamento físico de mercadorias, a *lex rei sitae* firmou-se como critério dominante para bens móveis corpóreos, reservando-se a lei do domicílio para hipóteses específicas de universalidades de bens, como as sucessões.

A aplicação do conceito de *situs* a bens incorpóreos sempre representou um desafio metodológico para a ciência jurídica, visto que direitos, créditos e posições contratuais não ocupam espaço físico e, portanto, não possuem uma localização natural no mundo geográfico.

Desse modo, convencionou-se situar os créditos no local do domicílio do devedor, por ser este o foro em que o credor normalmente exercerá a pretensão de adimplemento. As ações representativas do capital social de sociedades anônimas passaram a ser situadas no local da sede da companhia emissora ou onde se encontra o livro de registro de ações.

Os direitos de propriedade industrial e de propriedade intelectual passaram a ter o seu *situs* fixado no país que concedeu o registro protetivo ou onde os direitos são economicamente explorados. Esses critérios artificiais demonstram que a localização de um bem incorpóreo decorre de um juízo de valor normativo, e não de uma verificação empírica de caráter geográfico.

O Direito Internacional Privado fundamenta-se na utilização de critérios de conexão para selecionar a lei aplicável e dirimir conflitos de jurisdição que envolvam relações jurídicas plurilocalizadas. Na órbita sucessória, o sistema jurídico brasileiro

adota de forma prevalente o domicílio como critério de conexão para reger a sucessão causa mortis.

O artigo 10 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro estabelece que a sucessão por morte ou por ausência obedece à lei do país em que domiciliado o de cujus, independentemente da natureza e da situação dos bens.

Essa opção legislativa consagra o princípio da unidade da sucessão, evitando que a herança seja fracionada e submetida a múltiplos regimes jurídicos dispersos pelo mundo. O domicílio do falecido funciona como o centro de gravidade de suas relações patrimoniais e pessoais, assegurando previsibilidade e coerência na transmissão universal de seus direitos aos herdeiros e legatários. Maria Helena Diniz (2018) destaca que o princípio da unidade da sucessão evita a fragmentação do patrimônio hereditário entre múltiplos regimes jurídicos, preservando a coerência do fenômeno sucessório.

A teoria clássica da territorialidade revela-se insuficiente para solucionar as controvérsias jurídicas decorrentes da economia digital e dos ativos descentralizados. Os critérios tradicionais de localização baseados no local de registro, na sede do devedor ou na situação física da coisa perdem inteiramente a sua coerência de aplicação diante de ativos que prescindem de registros centralizados e de emissores institucionais. Como observa Haroldo Valladão (2007), a localização dos direitos incorpóreos decorre de critérios normativos de conveniência jurídica e não de qualquer realidade física observável.

No caso do Bitcoin e de outros ativos similares, não há um emissor que atue na posição de devedor da obrigação, nem tampouco uma entidade central responsável por gerir o sistema de registro dos detentores de saldo. Tentar localizar o criptoativo por meio dos parâmetros tradicionais gera incoerências analíticas insuperáveis, uma vez que o direito inerente ao ativo não está calcado em uma relação jurídica bilateral entre o titular e um sujeito passivo domiciliado em um determinado ponto geográfico. O criptoativo é autoexecutável e descentralizado (desterritorialização absoluta), o que impõe a superação das premissas clássicas de territorialidade sob pena de se incorrer em decisões fiscais desarrazoadas e arbitrárias.

Lawrence Lessig (2008) sustenta que a arquitetura da internet desafia os modelos clássicos de territorialidade jurídica ao criar espaços digitais cuja lógica de funcionamento independe das fronteiras estatais.

A infraestrutura tecnológica da blockchain é intrinsecamente transnacional e imaterial. Quando uma transação de criptoativo é realizada, ela é propagada por toda a rede mundial de computadores e processada de forma descentralizada por mineradores ou validadores que podem estar localizados em qualquer parte do mundo.

O registro do saldo de um usuário em um endereço criptográfico não está vinculado a uma conta custodiada em um território nacional determinado, salvo na hipótese em que haja a intervenção de uma exchange. No entanto, mesmo nessa última situação, o ativo em si conserva o seu caráter imaterial e distribuído.

Deste modo, a desterritorialização impõe ao Direito Tributário o dever de reconhecer que os critérios de conexão espacial desenvolvidos para a economia dos bens corpóreos e dos créditos tradicionais não encontram amparo de correspondência na realidade dos ativos virtuais, demandando soluções interpretativas fundadas na pessoalidade e na domiciliação do titular dos bens.

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ITCMD E SEU ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL

A competência tributária, no modelo federalista brasileiro desenhado pela Constituição Federal de 1988, caracteriza-se pela rigidez e pela divisão minuciosa de atribuições entre os entes políticos. Conforme ensina Roque Antônio Carrazza (2019): “A competência tributária nasce exclusivamente da Constituição e por ela é integralmente delimitada.”

O poder de tributar é outorgado de forma exclusiva e privativa pela Carta Magna, de modo que os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e a União não podem criar impostos fora do campo de competência delineado constitucionalmente. Aliomar Baleeiro (2010) observa que a repartição constitucional das competências tributárias constitui um dos pilares do federalismo brasileiro, impedindo sobreposições arbitrárias entre os entes políticos.

O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD) encontra o seu fundamento de validade constitucional no artigo 155, inciso I, da Constituição Federal, que confere aos Estados e ao Distrito Federal a prerrogativa de tributar a transmissão gratuita de patrimônio operada por força do falecimento de seu titular ou em decorrência de ato de liberalidade inter vivos.

Paulo de Barros Carvalho (2019) esclarece que a regra constitucional de competência representa verdadeiro limite ao exercício do poder tributário, condicionando tanto a instituição quanto a cobrança do tributo.

Trata-se de um imposto que desempenha função eminentemente fiscal, visando à obtenção de receitas públicas para o custeio das atividades estatais, ao mesmo tempo em que se revela um instrumento de partilha de riqueza e de realização de justiça distributiva no plano sucessório.

A repartição interna da competência espacial para a instituição e cobrança do ITCMD entre os diversos Estados da Federação é minuciosamente regulada pelo parágrafo primeiro do artigo 155 da Constituição Federal. O texto constitucional adota critérios de conexão distintos a depender da natureza dos bens transmitidos, distinguindo de forma clara os bens imóveis dos bens móveis, títulos e créditos.

Em se tratando de bens imóveis e respectivos direitos, a competência para instituir e cobrar o imposto pertence ao Estado da situação do bem, conforme preceitua o artigo 155, parágrafo primeiro, inciso I, da Carta Magna. Cuida-se da consagração expressa da regra *lex rei sitae*.

Por outro lado, quando a transmissão envolver bens móveis, títulos e créditos, o inciso II do mesmo dispositivo constitucional estabelece que a competência tributária pertencerá ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou onde tiver domicílio o doador. Essa distinção constitucional é fundamental para a correta solução da tributação de criptoativos, visto que estes ostentam a natureza jurídica de bens móveis incorpóreos e direitos patrimoniais, sujeitando-se ao regime de competência delineado pelo referido inciso II.

Alberto Xavier (2010) observa que os critérios constitucionais de conexão adotados para o ITCMD decorrem da própria natureza jurídica dos bens transmitidos, distinguindo expressamente os bens imóveis dos bens móveis e dos direitos.

A competência tributária dos Estados para instituir o ITCMD sofre uma importante limitação constitucional nas hipóteses em que a relação jurídica sucessória ou de doação contenha elementos de conexão com o exterior. O artigo 155, parágrafo primeiro, inciso III, da Constituição Federal de 1988 estabelece que a competência para a cobrança do imposto será regulada por lei complementar federal em determinados casos: “III - terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar: a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado no exterior, ou teve o seu inventário processado no exterior;”

Misabel Derzi (2017) sustenta que a exigência de lei complementar em matéria de competência tributária constitui mecanismo de preservação da segurança jurídica e da uniformidade federativa.

Essa reserva de lei complementar nacional destina-se a regular o exercício da competência tributária estadual em cenários de transnacionalidade. A exigência de lei complementar federal visa a evitar o surgimento de graves conflitos de competência entre os Estados da Federação, obstar a ocorrência de dupla tributação internacional e garantir que o Brasil adote uma postura uniforme no trato das sucessões internacionais, em consonância com as diretrizes de política fiscal externa da República.

A ausência da lei complementar de que trata o artigo 155, parágrafo primeiro, inciso III, da Constituição Federal gerou debates no cenário tributário nacional. Durante décadas, diversos Estados editaram leis ordinárias locais instituindo a cobrança do ITCMD sobre heranças e doações provenientes do exterior, suprimindo a omissão legislativa federal sob o argumento de que detinham competência legislativa plena nos termos do artigo 24 da Constituição. José Souto Maior Borges (1998) destaca que a competência tributária constitucionalmente condicionada não pode ser exercida antes da implementação dos pressupostos normativos estabelecidos pela própria Constituição.

Essa controvérsia foi pacificada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 851.108 (Tema 825 de Repercussão Geral), oportunidade na qual a Suprema Corte assentou que os Estados não possuem competência legislativa plena para suprir a ausência de lei complementar federal exigida pelo referido preceito constitucional. O acórdão do Supremo Tribunal Federal restou assim ementado:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCMD). ART. 155, § 1º, III, "A" e "B", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EFICÁCIA DA REGRA DE COMPETÊNCIA. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. IMPOSSIBILIDADE DE EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PLENA PELAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO (ART. 24, § 3º, DA CF E ART. 34, § 3º, DO ADCT). RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.

1. O constituinte de 1988 reservou à lei complementar a definição da competência para a instituição do ITCMD nas hipóteses descritas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, visando prevenir conflitos de competência entre as unidades federadas diante da possibilidade de plurilocalização de elementos de conexão das relações jurídicas que envolvem pessoas ou bens no exterior.

2. A competência tributária plena dos Estados e do Distrito Federal para suprir a omissão legislativa federal (art. 24, § 3º, da CF e art. 34, § 3º, do ADCT) aplica-se apenas às normas gerais de direito tributário, não autorizando a criação de imposto cuja instituição esteja constitucionalmente subordinada à prévia regulamentação por lei complementar específica.

3. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade da cobrança do ITCMD sobre heranças ou doações envolvendo elementos de conexão com o exterior, na ausência de lei complementar nacional (Brasil, 2021).

A tese firmada no Tema 825 de Repercussão Geral consolidou de forma clara o entendimento de que a cobrança do ITCMD sobre heranças e doações é inviável se o falecido possuía bens no exterior, era residente ou domiciliado no exterior, ou se o inventário se processou fora do Brasil, enquanto não for editada a referida lei complementar pelo Congresso Nacional. Qualquer tentativa de cobrança do imposto pelos Estados que ignore essa tese vinculante infringe frontalmente o texto constitucional.

Luís Eduardo Schoueri (2019) observa que a reserva de lei complementar prevista no art. 155, § 1º, III, possui natureza de verdadeira limitação constitucional ao exercício da competência tributária estadual, não podendo ser suprida mediante legislação ordinária local.

O poder de tributar dos entes federados deve se submeter aos limites decorrentes dos princípios constitucionais da estrita legalidade, da anterioridade, da capacidade contributiva, da isonomia e da segurança jurídica. No campo das heranças digitais e dos criptoativos, a submissão a esses princípios impõe ao legislador e ao aplicador da lei o dever de obediência às competências outorgadas pela Constituição Federal, vedando-se o recurso à analogia ou a interpretações extensivas que impliquem a criação ou a ampliação de obrigações tributárias sem base legal adequada.

A segurança jurídica exige a previsibilidade e a clareza das normas tributárias, de forma que o contribuinte possa conhecer de antemão as consequências fiscais de seus atos e o alcance de suas obrigações patrimoniais. A instituição do ITCMD sobre novos fatos econômicos baseados em criptoativos não pode ocorrer de forma atabalhoada mediante a distorção de critérios tradicionais de territorialidade para forçar o enquadramento de ativos digitais na categoria de bens no exterior, sob pena de violação à rigidez do sistema constitucional de repartição de competências.

A INADEQUAÇÃO DOS CRITÉRIOS TRADICIONAIS PARA OS CRIPTOATIVOS

A primeira e mais evidente barreira para a aplicação dos critérios tradicionais de competência tributária aos criptoativos reside na sua total ausência de existência física ou corpórea. Os criptoativos não possuem consistência material, não podem ser tocados, guardados em cofres tangíveis ou transportados fisicamente de um país para outro. Conforme observa Heleno Taveira Torres (2001), “a economia digital exige releitura dos critérios clássicos de conexão tributária”.

A impossibilidade de localizar fisicamente o criptoativo em um ponto determinado do planeta esvazia por completo a aplicação da regra *lex rei sitae*. A qualificação jurídica do bem tributável deve decorrer de sua natureza jurídica e não de atributos físicos que lhe sejam estranhos (Carvalho, 2019). Quando se trata de imóveis ou de bens móveis corpóreos, a determinação do imposto aplicável é intuitiva, decorrendo da simples observação da realidade geográfica. Com os ativos digitais baseados em criptografia, essa observação material é inviável, de modo que qualquer pretensão estatal de vincular a incidência tributária à presença física do ativo constitui uma contradição de termos que ignora a própria natureza incorpórea da riqueza digital.

A estrutura descentralizada da blockchain afasta a possibilidade de identificação de um local central de custódia ou de registro para os criptoativos. Como destacam Primavera De Filippi e Aaron Wright (2018), a blockchain elimina a necessidade de um centro institucional de validação, substituindo-o por consenso distribuído entre milhares de participantes da rede.

Então, o banco de dados distribuído da rede blockchain não reside em um único servidor, mas sim em múltiplos nós de processamento distribuídos globalmente, que operam sob um protocolo comum de consenso. Essa descentralização técnica impede a identificação de um território soberano que exerça jurisdição exclusiva sobre a rede ou sobre o registro do ativo. Lawrence Lessig (2008) demonstra que a arquitetura do ciberespaço rompe os paradigmas tradicionais de territorialidade ao criar estruturas normativas cujo funcionamento independe das fronteiras estatais.

O saldo em criptoativos de um determinado endereço público não está localizado no Brasil, nos Estados Unidos, na Suíça ou em qualquer paraíso fiscal, ele está virtualmente presente em todos os computadores que integram a rede blockchain global. Querer situar a blockchain em uma coordenada geográfica

nacional específica denota o desconhecimento do funcionamento técnico de redes distribuídas e do protocolo par a par que lhes confere existência.

A desterritorialização inerente à tecnologia blockchain resulta na inexistência de um *situs* tradicional para os criptoativos. Não é possível aplicar-lhes o critério do local do devedor, pois na arquitetura dos ativos descentralizados (como o Bitcoin) não há uma relação obrigacional clássica de crédito, isto é, não existe um devedor contra quem o titular possa exercer um direito de cobrança. O criptoativo é um bem em si mesmo, um ativo digital imaterial que não depende da solvência ou do adimplemento de terceiros. Alberto Xavier (2010) ressalta que os critérios tradicionais de conexão para créditos pressupõem a existência de uma relação obrigacional bilateral, pressuposto inexistente nos criptoativos descentralizados.

Da mesma forma, o critério do local de registro do ativo revela-se inútil, uma vez que o livro de escrituração pública em que constam os saldos é descentralizado e compartilhado globalmente, não possuindo vinculação territorial com qualquer sistema de registros públicos estatais. Os criptoativos situam-se em uma dimensão puramente lógica da internet, desconectada de qualquer ancoragem geográfica nacional estável.

Diante da falta de regulamentação clara, diversas administrações tributárias estaduais têm editado orientações administrativas e lançado autos de infração com base em critérios arbitrários e contraditórios para tentar cobrar o ITCMD sobre a transmissão de criptoativos. Misabel Derzi (2017) adverte que a segurança jurídica resta comprometida sempre que a Administração Tributária cria critérios interpretativos não previstos na Constituição ou na legislação.

Uma vertente sustenta que a mera custódia dos ativos em uma exchange sediada fora do país caracteriza a existência de bem situado no exterior, pretendendo tributar essas operações com amparo em leis locais editadas anteriormente ao julgamento do Tema 825 pelo Supremo Tribunal Federal. Outras administrações pretendem tributar a totalidade dos criptoativos com base unicamente no domicílio do de cujus, desconsiderando a distinção tecnológica entre custódia em exchange e posse direta de chaves privadas.

Esses procedimentos fiscais criam um ambiente de profunda insegurança jurídica para os contribuintes e planejadores sucessórios. A falta de critérios uniformes faz com que um mesmo ativo digital possa ser reputado localizado no exterior por um Estado federado e localizado no Brasil por outro, gerando pretensões impositivas concorrentes e desprovidas de respaldo técnico-constitucional coerente.

A aplicação de critérios impróprios de territorialidade para os criptoativos acarreta o risco real de ocorrência de dupla tributação nacional e internacional, além de potencializar conflitos federativos agudos entre os Estados brasileiros. Heleno Taveira Torres (2001) destaca que a função primordial dos critérios de conexão no Direito Tributário Internacional consiste justamente em evitar conflitos positivos de competência e fenômenos de dupla tributação.

Sob a perspectiva internacional, se o Brasil qualificar um criptoativo como bem situado no exterior por força da localização da exchange estrangeira custodiante,

e o país da sede da exchange adotar critério diverso de tributação baseado na residência do titular, o mesmo patrimônio digital será integralmente tributado por duas soberanias estatais por ocasião da morte de seu proprietário.

No âmbito interno, o conflito federativo manifesta-se pela disputa da competência espacial do ITCMD entre diferentes Estados da Federação. Se um falecido residia em São Paulo, mas o seu inventário se processa no Rio de Janeiro e os seus criptoativos estavam custodiados em uma exchange com filial ou servidores operacionais em Santa Catarina, os três Estados poderiam formular pretensões tributárias concorrentes sobre o mesmo acervo digital caso não se estabeleça uma definição precisa da natureza móvel e incorpórea desses ativos e do seu correto ponto de conexão constitucional.

A formulação de uma solução para o impasse da tributação de criptoativos pelo ITCMD pressupõe o exame e a seleção de critérios de conexão juridicamente consistentes. Entre os possíveis critérios cogitados para determinar a localização ou a jurisdição competente para tributar os ativos digitais, destacam-se: a) A localização física dos servidores de hospedagem da rede ou da exchange; b) O local onde se encontra fisicamente o dispositivo de hardware que armazena a chave privada do usuário; c) O local da sede ou da incorporação societária da exchange intermediária ou custodiante; d) O domicílio do titular do ativo (do de cujus na sucessão causa mortis ou do doador na doação).

O exame atento desses critérios revela que as três primeiras opções padecem de graves inconsistências tecnológicas e jurídicas, restando apenas a última como dotada de conformidade constitucional e eficácia prática para o sistema tributário nacional. A doutrina internacionalista ensina que a escolha do elemento de conexão deve privilegiar aquele que apresenta maior estabilidade jurídica, previsibilidade e aderência à substância econômica da relação jurídica (Torres, 2001; Xavier, 2010; Dolinger, 2020).

A adoção do domicílio do titular do criptoativo como critério de conexão para fins de incidência tributária apresenta-se como a proposta mais sólida do ponto de vista dogmático e constitucional. Os criptoativos, por sua indiscutível natureza de bens móveis incorpóreos de caráter financeiro, devem ser submetidos à máxima do Direito Internacional Privado de que as coisas móveis intangíveis seguem a pessoa de seu titular (*mobilia sequuntur personam*).

O domicílio do proprietário é o local onde se concentra a sua esfera jurídica de interesses econômicos e onde ele exerce as suas prerrogativas patrimoniais cotidianas. Ao associar a localização jurídica do criptoativo ao domicílio de seu titular, afasta-se a necessidade de perquirir sobre elementos físicos irrelevantes e voláteis, como a localização de servidores eletrônicos ou a sede de intermediários financeiros. Se o falecido era domiciliado no Brasil no momento de sua morte, os seus criptoativos devem ser reputados situados no Brasil, integrando o seu patrimônio interno para todos os efeitos de direito, independentemente do local onde as chaves privadas estejam sendo custodiadas.

O conceito de domicílio para fins tributários confunde-se com o de residência fiscal, sendo este o ponto de contato formal adotado pela Receita Federal do Brasil

para a imposição do Imposto sobre a Renda e para a fiscalização de ativos no exterior. O alinhamento do critério de conexão do ITCMD com a residência fiscal do contribuinte confere coerência sistêmica ao ordenamento jurídico. Luís Eduardo Schoueri (2019) observa que a residência fiscal constitui o principal vínculo pessoal utilizado pelos sistemas tributários modernos para legitimar a tributação da renda e do patrimônio.

A utilização da residência fiscal assegura que os ativos declarados no Imposto de Renda pelo falecido no Brasil sejam submetidos à tributação causa mortis no próprio país de forma integrada. Esse critério evita que um ativo regularmente declarado às autoridades fiscais federais brasileiras seja artificialmente considerado localizado no exterior por ocasião da morte do contribuinte apenas porque se encontrava sob a custódia temporária de uma exchange estrangeira, promovendo a harmonia entre o sistema de fiscalização federal e as competências tributárias estaduais.

Para fins de repartição espacial interna da competência tributária do ITCMD, uma vez definido que os criptoativos devem ser considerados bens situados no Brasil por força da domiciliação do seu titular, a competência pertencerá ao Estado em que se processar o inventário ou arrolamento, em fiel observância ao comando expresso do artigo 155, parágrafo primeiro, inciso II, da Constituição Federal.

Essa regra constitucional confere simplicidade administrativa e previsibilidade ao processo sucessório. O inventário dos bens do falecido domiciliado no Brasil tramitará perante o foro de seu último domicílio ou no local escolhido pelas partes nas escrituras públicas de partilha consensual. O Estado sob cuja jurisdição se processa a partilha universal de bens será o único ente federado competente para instituir e cobrar o ITCMD sobre a transmissão dos criptoativos, eliminando-se os riscos de conflitos concorrentes de competência tributária espacial e garantindo o respeito ao federalismo fiscal.

A tese de que o criptoativo de residente domiciliado no Brasil constitui um bem situado no país para fins de ITCMD afasta a incidência do artigo 155, parágrafo primeiro, inciso III, da Constituição Federal, tornando inaplicável a exigência de edição de lei complementar nacional para legitimar a cobrança do tributo pelos Estados. Como ensina Roque Antonio Carrazza (2019), as regras constitucionais de competência tributária devem ser interpretadas restritivamente, vedando ampliações fundadas em analogias ou ficções incompatíveis com o texto constitucional.

Se o de cujus era domiciliado em território nacional e o ativo digital, por ficção jurídica baseada em sua intangibilidade, é considerado situado no país, o fato gerador tributário insere-se integralmente no campo de competência regulado pelo inciso II do mesmo parágrafo, o qual outorga competência tributária direta aos Estados sem necessidade de intermediação de lei complementar federal.

Essa interpretação sistêmica é a única compatível com o princípio da máxima efetividade da Constituição Federal e com a decisão firmada pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 825. Ao reconhecer que a mera guarda de chaves privadas por uma exchange estrangeira não desloca o *situs* do ativo para o exterior, evita-se um

injustificado esvaziamento da competência tributária dos Estados sobre a riqueza digital titularizada por residentes fiscais brasileiros, ao mesmo tempo em que se confere pleno cumprimento aos limites constitucionais impostos ao poder de tributar.

José Joaquim Gomes Canotilho (2003) destaca que o princípio da máxima efetividade impõe ao intérprete conferir às normas constitucionais o sentido que lhes assegure maior eficácia prática, preservando simultaneamente sua coerência sistemática: “À norma constitucional deve ser atribuído o sentido que lhe confira maior eficácia.”

A segurança jurídica é prestigiada ao se estabelecer um critério único, claro e cognoscível por todos os contribuintes, eliminando-se a instabilidade decorrente de mudanças repentinas de servidores ou de reestruturações societárias globais de exchanges.

O princípio da capacidade contributiva resta preservado ao se assegurar de que a riqueza real representada pelo patrimônio digital seja tributada no local onde se concentra o centro de vida do falecido e de seus familiares, que se beneficiam dos serviços e da infraestrutura pública do Estado de seu domicílio. Por fim, o federalismo fiscal brasileiro é fortalecido pelo estabelecimento de uma regra de partilha de competências racional e coordenada, imune a disputas federativas predatórias sobre bases tributáveis digitais intangíveis.

A adoção do domicílio do titular como critério constitucional de conexão harmoniza a natureza tecnológica dos criptoativos com os princípios estruturantes do sistema tributário brasileiro, preservando a unidade da sucessão, evitando conflitos positivos de competência e assegurando coerência entre o Direito Tributário, o Direito Internacional Privado e o Direito Digital. Trata-se da solução que melhor concretiza os princípios da segurança jurídica, da legalidade tributária e do federalismo fiscal diante da crescente desmaterialização da riqueza.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A investigação jurídica desenvolvida neste estudo permite confirmar de forma integral a hipótese central inicialmente proposta. A mera custódia de criptoativos em uma exchange estrangeira não possui o condão de transmutar a natureza jurídica de ativos intrinsecamente descentralizados para qualificá-los como bens situados no exterior para fins de incidência do ITCMD.

A tecnologia blockchain fundamenta-se em um modelo de registro imaterial e distribuído que prescinde de um *situs* físico ou de um registro de propriedade geográfico. Os criptoativos não se encontram depositados em um cofre no território da sede da exchange custodiante, eles existem de maneira puramente imaterial na internet global. Desse modo, o local da sede da exchange intermediadora ou custodiante é um elemento espacial irrelevante para a determinação da localização do ativo sob o prisma constitucional.

Ficou demonstrada a absoluta insuficiência dos critérios tradicionais de territorialidade concebidos para os bens corpóreos quando aplicados de forma

mecânica à economia digital. A tentativa de estender regras analógicas de localização física a elementos desterritorializados acarreta grave insegurança jurídica, viola a competência tributária conferida pela Constituição e impõe o risco de dupla tributação internacional e interna.

Como solução técnico-jurídica consentânea com a Carta Magna, defende-se a consolidação do domicílio do titular (ou do de cujus na sucessão causa mortis) como o critério constitucional de conexão para os criptoativos. Tratando-se de bens móveis incorpóreos e direitos patrimoniais imateriais, eles acompanham a pessoa do seu titular por ficção de domicílio. Se o falecido era domiciliado no Brasil, os criptoativos são reputados situados em território nacional, operando-se a transmissão causa mortis sob a competência direta do Estado onde se processar o inventário, na forma do artigo 155, parágrafo primeiro, inciso II, da Constituição Federal, de maneira a afastar a necessidade de edição de lei complementar nacional exigida para heranças situadas no exterior.

As perspectivas futuras para a matéria apontam para a necessidade de consolidação dessa orientação interpretativa pelas cortes de justiça brasileiras ou por meio da edição de diretrizes nacionais unificadas que impeçam a proliferação de exigências tributárias abusivas e contraditórias por parte das administrações fazendárias estaduais. Somente através do respeito estrito aos limites constitucionais da competência tributária e da correta compreensão da natureza tecnológica da blockchain será possível conferir justiça, eficiência e segurança jurídica à tributação do patrimônio digital na era da descentralização.

REFERÊNCIAS

ANTONPOULOS, Andreas M. **Mastering Bitcoin: Programming the Open Blockchain**. 2. ed. Sebastopol: O'Reilly Media, 2017.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 200.

BORGES, José Souto Maior. **Competência Tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 92.

BRASIL. **Lei nº 14.478, de 21 de dezembro de 2022**. Brasília, DF, 2022.

BRASIL. **Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.888, de 3 de maio de 2019**. Brasília, DF, 2019.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 851.108/SP**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Tribunal Pleno, julgado em 26 fev. 2021. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, publicado em 20 abr. 2021. Tema 825 da Repercussão Geral. Disponível em: Portal do STF – Tema 825 (RE 851.108/SP). Acesso em: 8 jul. 2026.

BURNISKE, Chris; WHITE, Jack. **Cryptoassets: The Innovative Investor's Guide to Bitcoin and Beyond**. New York: McGraw-Hill Education, 2018.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 99-100.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 357.

CUEVA, Ricardo Villas Bôas. **Criptoativos, blockchain e os desafios do direito privado**. In: FRAZÃO, Ana; MULHOLLAND, Caitlin (coord.). *Inteligência Artificial e Direito*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

DE FILIPPI, Primavera; WRIGHT, Aaron. **Blockchain and the Law**. Cambridge: Harvard University Press, 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações ao Poder de Tributar e à Segurança Jurídica**. São Paulo: Noeses, 2017, p. 389.

DIAS, Carlos Henrique. Herança digital e ITCM: necessária delimitação do conceito e de seus impactos fiscais. **Revista Reflexão e Crítica do Direito**, v. 11, n. 1, 2023.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. v. 6: Direito das Sucessões. São Paulo: Saraiva, 2018.

DOLINGER, Jacob. **Direito Internacional Privado: Parte Geral**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

DOLINGER, Jacob; TIBURCIO, Carmen. **Direito Tributário Internacional**. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Parte Geral e LINDB**. Salvador: JusPodivm, 2024.

FOSSATI, Gustavo; NAVARRO, Guilherme. **Tributação da Economia Digital na Esfera Federal**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021.

LEMONS, Ronaldo. **Tecnologia e Poder: A Regulamentação da Internet**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2016.

LESSIG, Lawrence. **Código 2.0**. 2. ed. New York: Hachette Book Group; Basic Books, 2008, p. 139.

PINHEIRO, Patricia Peck Garrido. **O direito internacional da propriedade intelectual aplicado à inteligência artificial**. 2018. Tese (Doutorado em Direito Internacional e Comparado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018.

PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito Digital**. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SANTOS, Vanilson Pereira. Direito tributário digital: incidência sobre serviços e bens imateriais. **Revista de Direito Tributário da APET**, n. 52, 2025, p. 402-403. Disponível em: <https://revistas.apet.org.br/index.php/rtda/article/view/779/611>. Acesso em: 7 jun. 2026.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 489.

TAPSCOTT, Don; TAPSCOTT, Alex. **Blockchain Revolution**. New York: Portfolio Penguin, 2016.

TEIXEIRA, Tarcisio. **Direito Digital e Processo Eletrônico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 846.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. II.

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

VALENTE FILHO, João; MORAIS, Marcos Vinicius de. **As Aplicações dos Criptoativos: Da Inovação à Arbitragem**. São Paulo: Saint Paul Editora, 2020.

VALLADÃO, Haroldo Teixeira. **Direito Internacional Privado: direito intertemporal, introdução e história do direito material de classe**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007.

WRIGHT, Aaron; DE FILIPPI, Primavera. **Blockchain and the Law: The Rule of Code**. Cambridge: Harvard University Press, 2018.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 147.