

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ALAGOAS – UFAL**  
**FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS – FDA**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD**

**JOÃO VICTOR SARMENTO COSTA**

**A INTERVENÇÃO DO ESTADO FISCAL NAS TRANSAÇÕES ECONÔMICAS DE  
ATIVOS DIGITAIS: PERSPECTIVAS TRIBUTÁRIAS NO CONTEXTO DO ITCMD**

**Maceió**

**2025**

JOÃO VICTOR SARMENTO COSTA

**A INTERVENÇÃO DO ESTADO FISCAL NAS TRANSAÇÕES ECONÔMICAS DE  
ATIVOS DIGITAIS: PERSPECTIVAS TRIBUTÁRIAS NO CONTEXTO DO ITCMD**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Público da Universidade Federal de Alagoas (UFAL), como requisito parcial para obtenção do título de mestre em direito.

Linha: Bases constitucionais da atuação e do controle do Estado Administrador/Fiscal: entre os direitos individuais e o interesse público.

Orientador: Prof. Dr. Basile Georges Campos Christopoulos

Maceió

2025

## FICHA CATALOGRÁFICA

JOÃO VICTOR SARMENTO COSTA

**A INTERVENÇÃO DO ESTADO FISCAL NAS TRANSAÇÕES ECONÔMICAS DE  
ATIVOS DIGITAIS: PERSPECTIVAS TRIBUTÁRIAS NO CONTEXTO DO ITCMD**

Dissertação de Mestrado apresentada ao  
Programa de Pós-Graduação em Direito  
Público da Universidade Federal de Alagoas  
(UFAL), como requisito parcial para obtenção  
do título de mestre em direito.

Aprovado em: \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_

**BANCA EXAMANIDORA**

## AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, essa força inteligível que me move e me guia, pela presença constante que inspira e orienta cada passo desta caminhada.

Aos meus pais, que, ainda muito jovens, assumiram com coragem e amor a responsabilidade de minha formação e educação, transmitindo-me valores que sempre apontaram a educação como o caminho mais seguro e digno a seguir. Aos meus avós, tios e tias, pela presença constante, pelas palavras de incentivo e pela confiança depositada em mim ao longo de toda esta trajetória.

Aos amigos que a vida acadêmica me proporcionou e àqueles que me acompanham desde antes dessa jornada, registro meu sincero reconhecimento. A convivência, o apoio e a escuta de cada um foram fundamentais, não apenas nas horas de celebração, mas também nos momentos de incerteza e cansaço.

Ao meu orientador, Professor Dr. Basile Christopoulos, manifesto minha profunda gratidão pela orientação segura, pela acessibilidade e pela humanidade com que conduz o exercício da docência e da pesquisa. Mais do que ensinamentos acadêmicos, suas palavras sempre trouxeram lições de vida e inspiração. Agradeço, especialmente, por acreditar em meu potencial desde os tempos da graduação e por continuar sendo exemplo de rigor intelectual aliado à sensibilidade humana.

À minha psicóloga, Dra. Ilda Fontan, agradeço pela dedicação, pela escuta atenta e pela presença constante. Nos períodos mais desafiadores deste percurso, sua atuação ultrapassou os limites da técnica e revelou-se um verdadeiro gesto de humanidade. Sua confiança, mesmo quando me faltava, foi essencial para que eu pudesse reencontrar forças e seguir até a concretização desta etapa.

Por fim, agradeço a todas as pessoas que, de algum modo, cruzaram o meu caminho, as que me ajudaram com generosidade e, até mesmo, àquelas que me impuseram desafios, pois todas contribuíram para meu amadurecimento pessoal e intelectual. Encerro esta jornada um pouco mais sábio, e certamente, muito mais fortalecido.

## RESUMO

O avanço tecnológico e a expansão da economia digital transformaram a forma como o valor é criado, armazenado e transmitido, gerando novas manifestações de riqueza que desafiam a estrutura tradicional do Direito Tributário. Nesse contexto, a presente dissertação tem por objetivo analisar a possibilidade de incidência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) sobre ativos digitais, à luz da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, verificando se o ordenamento jurídico brasileiro dispõe de base normativa e interpretativa suficiente para alcançar essas novas formas de patrimônio. Inicialmente, o estudo apresenta a evolução dos ativos digitais e sua natureza jurídica, demonstrando que, embora intangíveis, eles possuem valor econômico mensurável e integram o patrimônio de seus titulares. Em seguida, examina-se a estrutura normativa do ITCMD, destacando que sua regramatriz de incidência é capaz de abranger transmissões gratuitas de bens e direitos digitais, sem violar o princípio da legalidade. A pesquisa também aborda a justiça fiscal e a capacidade contributiva como fundamentos da tributação, evidenciando que a inclusão dos ativos digitais no campo do ITCMD contribui para uma distribuição mais equilibrada das cargas tributárias e para a efetividade do dever de contribuir. Além disso, discute-se a patrimonialização da memória digital, reconhecendo que o valor informacional pode adquirir natureza econômica e ser objeto de transmissão. Por fim, analisa-se a importância da tributação patrimonial como instrumento de coerência e continuidade do sistema tributário diante das inovações tecnológicas. Adotou-se o método dedutivo, com base em pesquisa bibliográfica, normativa e jurisprudencial, desenvolvida sob enfoque dogmático e interdisciplinar. Conclui-se que o sistema jurídico brasileiro, interpretado de forma coerente e sistemática, é suficiente para disciplinar a tributação dos ativos digitais pelo ITCMD, assegurando segurança jurídica e justiça tributária.

**Palavras-chave:** ITCMD; Ativos Digitais; Tributação Patrimonial;

## ABSTRACT

Technological advancement and the expansion of the digital economy have reshaped the ways in which value is created, stored, and transferred, generating new forms of wealth that challenge the traditional framework of Tax Law. In this context, the present dissertation aims to analyze the possibility of levying the Inheritance and Gift Tax (ITCMD) on digital assets, in light of the Federal Constitution and the National Tax Code, assessing whether the Brazilian legal system provides a sufficient normative and interpretative basis to encompass these new types of property. Initially, the study presents the evolution and legal nature of digital assets, demonstrating that, although intangible, they possess measurable economic value and form part of the taxpayer's patrimony. It then examines the normative structure of the ITCMD, highlighting that its rule of incidence is capable of covering gratuitous transfers of digital goods and rights without violating the principle of legality. The research also discusses tax justice and the ability-to-pay principle as guiding elements of taxation, showing that the inclusion of digital assets within the scope of the ITCMD contributes to a fairer distribution of tax burdens and to the realization of the duty to contribute. Furthermore, it explores the patrimonialization of digital memory, recognizing that informational value can acquire economic significance and become subject to transmission. Finally, the dissertation underscores the importance of patrimonial taxation as a means of ensuring coherence and continuity within the tax system in the face of technological innovation. The study employs a deductive method, based on bibliographic, normative, and jurisprudential research, developed under a dogmatic and interdisciplinary approach. It concludes that the Brazilian legal system, when interpreted coherently and systematically, is sufficient to regulate the taxation of digital assets through the ITCMD, ensuring both legal certainty and tax equity.

**Keywords:** Digital assets; ITCMD; Patrimonial taxation; Tax justice.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ITCMD - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>1 ASPECTOS INTRODUTÓRIOS SOBRE ATIVOS DIGITAIS .....</b>	<b>18</b>
1.1 ATIVOS DIGITAIS E AS TRANSFORMAÇÕES DE SEU VALOR MONETÁRIO.....	20
1.2 A NATUREZA JURÍDICA E A INTEGRAÇÃO PATRIMONIAL DOS ATIVOS DIGITAIS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	21
1.3 O TRATAMENTO JURÍDICO DOS ATIVOS DIGITAIS NO DIREITO BRASILEIRO.....	24
<b>2 JUSTIÇA FISCAL E A TRIBUTAÇÃO DE ATIVOS DIGITAIS VIA ITCMD: UMA ANÁLISE À LUZ DO FEDERALISMO FISCAL E DOS BENS INTANGÍVEIS.....</b>	<b>27</b>
2.1 JUSTIÇA FISCAL COMO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA TRIBUTAÇÃO.....	27
2.2 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS E SUA INCIDÊNCIA SOBRE OS ATIVOS DIGITAIS NO CONTEXTO DO ITCMD.....	30
2.3 A CONSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO.....	33
2.4 A CONSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO.....	38
<b>3 ANÁLISE DO IMPOSTO TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO E SUA APLICAÇÃO AOS ATIVOS DIGITAIS.....</b>	<b>42</b>
3.1 O ITCMD E SUA RELEVÂNCIA NO CONTEXTO TRIBUTÁRIO CONTEMPORÂNEO.....	42
3.2 O ITCMD ENQUANTO NORMA.....	43
3.3 A CONCRETIZAÇÃO DA NORMA DO ITCMD: FATO GERADOR E ESTRUTURA DE INCIDÊNCIA.....	47
3.4 A TRANSFORMAÇÃO DOS ATIVOS DIGITAIS: DA EXISTÊNCIA À PATRIMONIALIDADE E OS REFLEXOS NA INCIDÊNCIA DO ITCMD.....	50
3.5 A QUANTIFICAÇÃO DO VALOR E OS DESAFIOS DE AFERIÇÃO PATRIMONIAL DOS ATIVOS DIGITAIS.....	52
<b>4 MEMÓRIA DIGITAL E SUA PATRIMONIALIZAÇÃO: REFLEXOS NA TRIBUTAÇÃO SOB A ÓTICA DO ITCMD.....</b>	<b>55</b>
4.1 A MEMÓRIA DIGITAL COMO FENÔMENO JURÍDICO EMERGENTE.....	55
4.2 MEMÓRIA DIGITAL: CONCEITO, NATUREZA E DIMENSÕES JURÍDICAS.....	56
4.3 A INCIDÊNCIA DO ITCMD SOBRE A MEMÓRIA DIGITAL PATRIMONIALIZADA .....	58

4.4 DESAFIOS DE VALORAÇÃO E APLICABILIDADE PRÁTICA DO ITCMD SOBRE A MEMÓRIA DIGITAL.....	60
<b>5 A REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS IMPACTOS SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE ATIVOS DIGITAIS: DESAFIOS E PERSPECTIVAS PARA O ITCMD.....</b>	<b>63</b>
5.1 TRANSFORMAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL DIGITAL.....	63
5.2 OS PRINCÍPIOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA E A INCIDÊNCIA DO ITCMD SOBRE ATIVOS DIGITAIS.....	64
5.3 O MODELO IBS/CBS PÓS-REFORMA: CARACTERÍSTICAS, IMPLICAÇÕES E TENSÕES FISCAIS.....	66
5.4 O ITCMD NO NOVO AMBIENTE FISCAL: CONTINUIDADE, LIMITES E POTENCIAL DE EXPANSÃO.....	68
5.5 CENÁRIOS ESTRATÉGICOS PARA A TRIBUTAÇÃO DIGITAL.....	70
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>75</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>81</b>

## INTRODUÇÃO

A trajetória da riqueza e da tributação acompanha a própria história da civilização. Desde as primeiras formas de organização social, o homem percebeu que a acumulação de bens e valores impunha a necessidade de estabelecer mecanismos de troca, de equivalência e, mais tarde, de controle. O que inicialmente se limitava à permuta direta de mercadorias, o escambo, gradualmente se converteu em um sistema de equivalências mediado por metais preciosos, como o ouro e a prata, símbolos de confiança e estabilidade. A moeda, ao surgir como instrumento de mediação universal de valor, marcou não apenas a história econômica, mas também o desenvolvimento jurídico e político das sociedades. O poder de cunhar moeda sempre foi expressão de soberania, e o poder de tributá-la, manifestação concreta da autoridade estatal sobre a riqueza.

Com o avanço das relações comerciais e o crescimento da complexidade das trocas, o Estado passou a exercer papel central na regulação da economia e na definição das formas legítimas de manifestação do valor. A moeda de papel substituiu gradualmente o metal, e com ela consolidou-se a ideia de que o valor econômico deriva da confiança institucional. O ouro, outrora garantia material, foi cedendo lugar ao crédito e à fé pública nas instituições financeiras. Assim, a riqueza passou a existir não apenas na posse física dos bens, mas também na abstração representada pelos registros contábeis, pelos títulos e pelos instrumentos financeiros. Essa transição do tangível ao intangível foi o primeiro passo de um processo de desmaterialização do valor, que hoje alcança seu estágio mais sofisticado na economia digital.

Nas últimas décadas, o avanço da tecnologia da informação e a aceleração dos fluxos globais de dados inauguraram um paradigma econômico, marcado pela virtualização das relações humanas, pela circulação instantânea de informações e pela criação de bens e direitos puramente digitais. A economia globalizada, apoiada em redes interconectadas e sistemas automatizados, deu origem a uma nova classe de ativos, os ativos digitais, capazes de representar, em registros criptográficos, valores, utilidades, direitos e até mesmo identidades. Essa nova forma de riqueza, ainda em processo de consolidação conceitual, desafia as categorias clássicas do Direito, que historicamente se estruturou sobre a materialidade dos bens e sobre a visibilidade dos atos de circulação patrimonial.

No cenário jurídico contemporâneo, as transformações tecnológicas provocaram deslocamentos profundos nas bases do sistema tributário. O modelo normativo, concebido para uma economia tangível e territorializada, encontra dificuldades para capturar manifestações de riqueza que se desenvolvem em ambientes digitais, descentralizados e transnacionais. As

transações realizadas em redes blockchain, as operações com tokens, criptomoedas e demais representações de valor digital não se submetem aos mecanismos tradicionais de registro e controle estatais, o que desafia a lógica de incidência dos tributos patrimoniais e a própria ideia de soberania fiscal. Essa desarticulação entre fato econômico e norma tributária evidencia o ponto de tensão que inspira o presente trabalho: a capacidade do sistema jurídico brasileiro de alcançar, por meio do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), as novas formas de patrimônio imaterial, sem necessidade de inovação legislativa.

A ausência de tangibilidade e de territorialidade dos ativos digitais não significa ausência de valor. Pelo contrário, tratam-se de formas de riqueza cuja expressividade econômica cresce exponencialmente, integrando o patrimônio de pessoas físicas e jurídicas e circulando em escala global com liquidez e relevância cada vez maiores. Essa realidade impõe ao Estado Fiscal um duplo desafio: de um lado, compreender a natureza jurídica dos ativos digitais e o modo como eles se inserem no conceito de patrimônio previsto no ordenamento; de outro, aplicar os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da justiça fiscal de modo a assegurar que essas novas manifestações de riqueza também contribuam para o financiamento das necessidades públicas. O problema central, portanto, não reside na inexistência de normas, mas na interpretação adequada das normas já existentes, de forma que a evolução econômica não se torne pretexto para a erosão da justiça tributária.

O surgimento dos ativos digitais representa, assim, o ponto culminante de um longo processo histórico de abstração do valor, no qual a confiança, antes depositada na substância física das coisas, depois nas instituições e agora nos algoritmos, se converteu na essência do sistema econômico. O Direito, enquanto linguagem normativa, deve acompanhar esse processo, traduzindo em categorias jurídicas as novas formas de riqueza e disciplinando sua circulação de modo compatível com os princípios constitucionais. A tarefa que se impõe ao intérprete é a de reinterpretar o sistema tributário sem romper sua coerência, identificando como os instrumentos jurídicos vigentes, especialmente o ITCMD, podem ser aplicados de forma legítima às transmissões gratuitas de bens e direitos digitais.

Essas transformações não se limitam a um fenômeno tecnológico ou financeiro, mas alcançam a própria concepção de patrimônio e de solidariedade fiscal. O Estado Democrático de Direito, ao exigir que todos contribuam de acordo com sua capacidade econômica, estabelece um pacto de cooperação entre os cidadãos e o poder público. Quando novas formas de riqueza emergem e escapam ao campo da tributação, esse pacto se fragiliza, gerando desigualdade e perda de legitimidade fiscal. É nesse ponto que se revela a importância teórica e prática deste estudo: investigar se o ordenamento jurídico brasileiro é suficientemente normativo e

hermenêutico para alcançar as transmissões gratuitas de ativos digitais, garantindo que o dever de contribuir acompanhe a evolução tecnológica e preserve a justiça distributiva que fundamenta o sistema tributário.

O desafio central que orienta esta dissertação consiste em compreender como o sistema jurídico-tributário brasileiro pode alcançar, com base nas normas já vigentes, a tributação das transmissões gratuitas de ativos digitais, sem que isso represente inovação legislativa ou afronta ao princípio da legalidade. Essa problemática insere-se em um contexto mais amplo de transição paradigmática do Direito Tributário, no qual o fato econômico se desmaterializa, e as fronteiras da competência tributária tornam-se difusas. Em um cenário em que a riqueza circula em ambientes informacionais, a ausência de tangibilidade não pode significar ausência de capacidade contributiva. A questão que se impõe é hermenêutica: como aplicar o texto constitucional e infraconstitucional de modo a abarcar essas novas manifestações de valor, garantindo a continuidade e a coerência do sistema.

A hipótese que orienta esta pesquisa sustenta que o ITCMD, tributo de natureza patrimonial e de competência estadual, é juridicamente apto a incidir sobre transmissões gratuitas de bens e direitos digitais, desde que observada uma leitura sistemática dos conceitos de “bens” e “direitos” previstos no ordenamento. O artigo 155, inciso I, da Constituição Federal, ao outorgar aos Estados competência para instituí-lo, não restringe a incidência à materialidade física dos bens, mas a toda transmissão de valor econômico. A norma do artigo 35 do Código Tributário Nacional, ao definir o fato gerador como a transmissão da propriedade ou domínio útil de bens ou direitos a título gratuito, reforça essa abrangência. Assim, o sistema jurídico oferece arcabouço suficiente para incluir os ativos digitais na esfera de tributação do ITCMD, desde que o intérprete compreenda a norma como estrutura de sentido e não como literalidade textual.

Essa compreensão exige o reconhecimento da dimensão linguística e funcional das normas tributárias, tal como desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho e Lourival Vilanova. A norma jurídica não é o texto em si, mas o significado construído a partir dele; é produto da interpretação sistemática e teleológica dos enunciados válidos do ordenamento. A partir dessa perspectiva, a incidência do ITCMD sobre ativos digitais não depende da criação de novo tipo legal, mas da aplicação racional de normas preexistentes. O problema da tributação das riquezas digitais, portanto, não é normativo, mas interpretativo: trata-se de uma crise de leitura, e não de uma lacuna legislativa.

A relevância teórica desse debate é manifesta. O tema propõe uma ponte entre a dogmática tributária clássica, fundada na segurança jurídica, na tipicidade e na legalidade

estrita, e os desafios da economia digital, marcada pela volatilidade, pela descentralização e pela crescente imaterialidade das formas de geração de valor. Investigar a incidência do ITCMD sobre ativos digitais significa testar a elasticidade do sistema jurídico e sua capacidade de se autorreconstruir sem ruptura. Mais do que um estudo sobre um imposto específico, esta dissertação é uma reflexão sobre a coerência do ordenamento tributário diante das mutações tecnológicas, sobre a fidelidade do Direito à sua própria linguagem e sobre a permanência dos princípios da justiça fiscal em um mundo progressivamente virtualizado.

Do ponto de vista prático, o tema revela-se igualmente relevante. O crescimento exponencial do mercado de criptoativos, tokens e bens digitais representativos de valor tem provocado uma expansão silenciosa do patrimônio intangível, muitas vezes alheio à fiscalização tributária. A ausência de critérios uniformes sobre a qualificação jurídica e a valoração desses ativos gera insegurança para os contribuintes e para o Estado, favorecendo a evasão e a desigualdade. A consolidação de uma hermenêutica tributária voltada para a coerência e para a justiça distributiva torna-se condição indispensável para preservar o pacto fiscal que sustenta o Estado Democrático de Direito. Afinal, a justiça fiscal não se esgota na limitação do poder de tributar, mas na sua aplicação equitativa a todas as formas de riqueza, garantindo que a solidariedade fiscal acompanhe as transformações econômicas.

No plano metodológico, a pesquisa adota abordagem dedutiva e hermenêutica, fundada na análise de fontes normativas, doutrinárias e jurisprudenciais. A metodologia parte da interpretação sistemática das normas constitucionais e infraconstitucionais aplicáveis ao ITCMD, passando pela investigação da natureza jurídica dos ativos digitais e culminando na verificação de sua compatibilidade com o conceito de patrimônio jurídico. São utilizados autores de referência nacional e internacional, Paulo de Barros Carvalho, Heleno Taveira Torres, José Casalta Nabais, Misabel Derzi, Eurico Marcos Diniz de Santi, Fernando Facury Scaff, Ana Frazão, Luciana Maciel e Valter Lobato, além de documentos oficiais e atos normativos recentes, como a Lei nº 14.478/2022, que institui o Marco Legal dos Ativos Virtuais, e a Emenda Constitucional nº 132/2023, que reformou o sistema tributário. A análise não se restringe a uma leitura teórica, mas busca integrar as perspectivas constitucional, civil e tributária, compondo um panorama interdisciplinar.

Dessa forma, a dissertação desenvolve-se em cinco capítulos interligados, estruturados de modo a permitir a progressão lógica do raciocínio. O primeiro capítulo examina a formação conceitual dos ativos digitais e sua natureza jurídica, situando-os no contexto da evolução econômica e tecnológica que redefine as fronteiras do patrimônio. O segundo capítulo investiga o princípio da justiça fiscal e sua relação com o federalismo fiscal brasileiro, demonstrando

como o ITCMD se insere na estrutura de equilíbrio e solidariedade entre os entes federativos. O terceiro capítulo aprofunda a análise dogmática do ITCMD, apresentando sua estrutura normativa, sua regra-matriz de incidência e a possibilidade de aplicação às transmissões digitais. O quarto capítulo introduz a noção de memória digital patrimonializada, conceito inovador que amplia o entendimento sobre a riqueza informacional e suas repercussões tributárias. O quinto e último capítulo examina os reflexos da Reforma Tributária sobre a tributação patrimonial, analisando os impactos das novas bases de incidência e reafirmando o papel do ITCMD como instrumento de justiça fiscal e de autonomia federativa.

Assim, esta dissertação propõe-se a demonstrar que a tributação dos ativos digitais não requer a criação de novos tributos, mas uma nova compreensão daquilo que o Direito já instituiu. O Estado Fiscal contemporâneo não pode se manter indiferente às formas emergentes de riqueza, sob pena de comprometer a legitimidade do próprio sistema tributário. Reconhecer a incidência do ITCMD sobre as transmissões digitais é reconhecer que o Direito deve acompanhar a sociedade que o produz, reinterpretando-se para permanecer coerente. Em suma, a tese aqui defendida afirma que a justiça fiscal na era digital é uma questão de hermenêutica, não de legislação, e que a fidelidade do intérprete à Constituição é o que assegura a permanência do Direito diante da mudança.

A pertinência do tema revela-se com especial intensidade no contexto contemporâneo, em que o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) volta a ocupar papel central no debate tributário brasileiro. Em um cenário marcado pela desmaterialização da riqueza e pela consolidação da economia digital, o ITCMD reafirma sua relevância como instrumento de concretização da justiça fiscal e de preservação da autonomia financeira dos Estados. Mais do que uma exação de natureza arrecadatária, ele representa um mecanismo de equilíbrio federativo e distributivo, destinado a assegurar que a tributação alcance todas as formas de patrimônio, inclusive aquelas que se projetam em ambiente virtual. A ampliação das fronteiras do valor econômico exige, portanto, uma interpretação funcional da norma tributária, capaz de reconhecer nos ativos digitais novas expressões de capacidade contributiva, sem que isso implique ruptura da coerência normativa ou violação à legalidade.

A economia digital, por sua vez, transforma profundamente o modo como a riqueza é criada, acumulada e transmitida. Os ativos digitais, antes percebidos como experimentos tecnológicos ou instrumentos de especulação financeira, consolidaram-se como novas formas de expressão patrimonial, permeando o cotidiano das relações privadas, das atividades empresariais e até mesmo das sucessões familiares. Tokens, criptoativos, direitos digitais, conteúdos monetizados e propriedades virtuais são hoje elementos reais do patrimônio, capazes

de representar valor econômico e gerar consequências jurídicas. Essa mutação impõe ao intérprete do Direito Tributário um duplo movimento: preservar a integridade dos conceitos normativos clássicos e, simultaneamente, adaptá-los às novas realidades econômicas.

O tema ganha especial relevância para os Estados-membros, cujas competências tributárias, embora constitucionalmente asseguradas, sofrem as limitações de um sistema fiscal ainda excessivamente centralizado. A inclusão dos ativos digitais na base de incidência do ITCMD não se resume a um problema técnico, mas se apresenta como estratégia de fortalecimento da autonomia financeira dos entes subnacionais, promovendo o reequilíbrio entre os níveis de governo e garantindo meios para a concretização dos direitos fundamentais. Nesse sentido, o estudo reafirma o vínculo entre justiça fiscal e equilíbrio federativo, demonstrando que a tributação patrimonial sobre bens intangíveis é compatível com os valores constitucionais de solidariedade, equidade e capacidade contributiva.

Além de sua importância prática e dogmática, a pesquisa se insere em um debate ainda incipiente na doutrina brasileira, propondo uma leitura hermenêutica e sistemática do Direito Tributário diante da digitalização da economia. Em lugar de postular reformas legislativas apressadas, a dissertação sustenta que a coerência normativa do sistema é suficiente para lidar com a inovação tecnológica, desde que a interpretação se mantenha fiel à teleologia constitucional. O trabalho pretende contribuir, assim, para a consolidação de uma dogmática tributária contemporânea, capaz de conciliar a estabilidade das formas com a mutabilidade dos fatos, reafirmando a confiança do Direito em sua própria racionalidade.

Do ponto de vista metodológico, a pesquisa se desenvolve mediante análise qualitativa das fontes normativas e doutrinárias, complementada por levantamento jurisprudencial e comparativo. A interpretação dos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais é orientada por uma perspectiva de coerência semântica, conforme a tradição analítica inaugurada por Lourival Vilanova e aprofundada por Paulo de Barros Carvalho, segundo a qual o Direito se realiza como linguagem prescritiva dotada de estrutura lógica e valorativa. Essa abordagem permite compreender que a incidência tributária sobre ativos digitais não decorre de criação normativa, mas de aplicação racional das normas existentes, em consonância com os princípios da legalidade, isonomia e capacidade contributiva.

A escolha do ITCMD como foco central da investigação justifica-se por seu caráter paradigmático. Por ser um tributo patrimonial, sua estrutura permite avaliar, de modo privilegiado, o alcance e os limites da tributação sobre novas formas de riqueza. A transmissão gratuita de ativos digitais, seja por sucessão causa mortis, seja por doação, representa um campo concreto em que o intérprete pode testar a suficiência das categorias jurídicas tradicionais diante

da economia digital. O estudo do ITCMD, nesse contexto, não se restringe à análise de um imposto específico, mas se converte em lente de observação da capacidade adaptativa do sistema jurídico-tributário brasileiro.

O resultado esperado é demonstrar que a tributação dos ativos digitais é juridicamente possível e constitucionalmente legítima, desde que interpretada à luz da coerência sistêmica do ordenamento. A ausência de menção expressa na legislação não constitui impedimento, pois o Direito, em sua dimensão hermenêutica, opera com conceitos abertos e princípios orientadores capazes de acompanhar a evolução social e econômica. Assim, a aplicação do ITCMD a essas novas formas de patrimônio não viola o princípio da legalidade, mas o realiza em sua acepção plena, ao conferir eficácia ao texto constitucional e assegurar a igualdade material entre os contribuintes.

A originalidade deste trabalho reside, portanto, na proposição de uma leitura integradora entre o Direito Civil, o Direito Tributário e a Teoria da Norma, demonstrando que o sistema jurídico, compreendido como linguagem, possui plasticidade suficiente para abranger as manifestações de riqueza digital sem perda de segurança jurídica. A hermenêutica tributária, aqui, é concebida como instrumento de fidelidade normativa, um meio de preservar a coerência e a justiça do sistema diante da inovação tecnológica. Ao final, pretende-se reafirmar que a justiça fiscal na era digital não se alcança pela criação de novos tributos, mas pela correta interpretação dos existentes, de modo que a solidariedade fiscal e o equilíbrio federativo continuem a orientar a tributação das riquezas contemporâneas.

Dessa forma, a presente dissertação se estrutura a partir dessa problemática, investigando, em cinco capítulos interdependentes, as múltiplas dimensões da relação entre ativos digitais, justiça fiscal e tributação patrimonial. O estudo parte da análise conceitual e civilista dos bens intangíveis, passa pela fundamentação axiológica da tributação e pela interpretação dogmática do ITCMD, e culmina na reflexão sobre a memória digital e os impactos da reforma tributária sobre a autonomia dos Estados. O percurso, de natureza teórico-normativa, busca demonstrar que o Direito, ao mesmo tempo em que se renova, conserva sua unidade, e que o tributo, longe de ser mero instrumento fiscal, é expressão concreta da justiça e da cidadania.

## 1 ASPECTOS INTRODUTÓRIOS SOBRE ATIVOS DIGITAIS

A evolução dos instrumentos de troca e de representação de valor acompanha a própria história das relações econômicas e jurídicas. Das formas primitivas de escambo às moedas fiduciárias, a noção de valor sempre esteve atrelada à confiança social e ao reconhecimento institucional do Estado. Com o avanço das tecnologias de informação e a digitalização das relações econômicas, surgem novas formas de expressão do valor, os ativos digitais, que desafiam as categorias tradicionais do direito e da economia (Mendes; Soares, 2024, p. 27).

Os ativos digitais podem ser compreendidos como representações eletrônicas de valor, direitos ou utilidades que são armazenadas e transacionadas por meio de tecnologias digitais, especialmente aquelas baseadas em registros distribuídos, como a *blockchain*. Essa definição é ampla o suficiente para abranger as diversas manifestações da economia digital, incluindo instrumentos de pagamento virtuais, representações digitais de bens e direitos, certificados eletrônicos de propriedade e tokens com finalidades variadas, desde utilitárias até patrimoniais (OCDE, 2023, p. 11).

De acordo com o Banco Central do Brasil (BACEN, 2024), os ativos digitais constituem um “conjunto heterogêneo de instrumentos digitais que podem desempenhar funções de meio de troca, reserva de valor, unidade de conta ou representar direitos, bens ou valores”. Essa heterogeneidade explica por que a regulação e a tributação dessas novas formas de riqueza têm se tornado temas centrais no debate jurídico contemporâneo. O marco regulatório mais recente, consolidado pela Lei nº 14.478/2022 (Marco Legal dos Criptoativos) e pelo Decreto nº 11.563/2023, confere competência ao Banco Central para disciplinar e fiscalizar as prestadoras de serviços de ativos virtuais (*Virtual Asset Service Providers - VASPs*), reconhecendo a crescente relevância econômica dessas transações.

Os ativos digitais compreendem um espectro amplo de representações econômicas e jurídicas criadas e mantidas em ambiente virtual. Podem assumir diferentes formatos, desde unidades de valor destinadas a pagamentos até representações digitais de direitos, bens ou utilidades. Essas manifestações de riqueza, cada vez mais comuns em contextos de tokenização, plataformas digitais e economias descentralizadas, expressam novas formas de patrimônio intangível que se inserem progressivamente nas relações jurídicas e econômicas contemporâneas (BACEN, 2024; OCDE, 2023).

Entre as diversas expressões possíveis de ativos digitais, encontram-se moedas virtuais, tokens com funções específicas, representações digitais de bens e direitos, certificados eletrônicos de propriedade e outros instrumentos de valor que emergem da interação entre

tecnologia e economia. Essa diversidade reflete a natureza dinâmica dos ativos digitais, cuja função econômica e jurídica pode variar de acordo com o contexto de sua emissão e utilização (Mendes; Soares, 2024, p. 29).

Assim, mais do que estabelecer categorias rígidas, importa reconhecer que o elemento comum entre esses ativos é a capacidade de representar valor economicamente relevante em ambiente digital, passível de apropriação e transmissão. Como observam Afonso e Correia Neto (2020, p. 59), a economia digital não cria formas de direito ou de obrigação, mas realocaliza a materialidade econômica em suportes informacionais, exigindo que o direito se adapte à sua fluidez sem comprometer seus princípios estruturantes.

Os ativos digitais distinguem-se, portanto, por sua natureza intangível, descentralizada e informacional, características que desafiam as concepções tradicionais de territorialidade, propriedade e circulação de bens. Como observa Torres (2024, p. 162), a economia digital introduz uma “desmaterialização da riqueza”, na qual o valor deixa de estar vinculado a um suporte físico e passa a se expressar em registros imateriais que podem ser transacionados globalmente em segundos. Essa transformação demanda uma reinterpretação dos instrumentos normativos do direito tributário, que deve adaptar-se à mutabilidade das manifestações de riqueza sem romper com seus princípios estruturantes.

A monetização dos ativos digitais, seja por meio de negociação em plataformas, seja pela conversão em moeda fiduciária, consolida sua natureza econômica e revela a presença de capacidade contributiva. Essa constatação é essencial para compreender a importância de sua inclusão no sistema tributário. A ausência de regulação e tributação adequadas não apenas cria espaços de não incidência, mas também ameaça a justiça fiscal e a concorrência leal. Como sustenta Nabais (2019, p. 54), a tributação deve acompanhar as transformações econômicas para preservar a solidariedade fiscal e assegurar que todos os que detêm riqueza contribuam de maneira proporcional para o custeio das despesas públicas.

Dessa forma, o estudo dos ativos digitais transcende a dimensão tecnológica e assume papel central na reflexão sobre a justiça tributária contemporânea. A compreensão de sua natureza jurídica e econômica é o ponto de partida para analisar como o Estado Fiscal pode e deve exercer sua competência tributária sobre essas novas manifestações de riqueza, especialmente no âmbito dos tributos patrimoniais, como o ITCMD.

## 1.1 ATIVOS DIGITAIS E AS TRANSFORMAÇÕES DE SEU VALOR MONETÁRIO

O fenômeno dos ativos digitais marca uma inflexão histórica na concepção de valor e de riqueza. A economia informacional, caracterizada pela circulação descentralizada de dados e representações digitais, desloca o eixo da materialidade econômica para a imaterialidade do registro eletrônico. O valor monetário deixa de estar atrelado a bens tangíveis e passa a ser definido pela confiança, pela escassez digital e pela aceitação em redes tecnológicas globais. Como destaca Heleno Taveira Torres (2024, p. 119), o valor no ambiente digital “não decorre da substância física do bem, mas da funcionalidade econômica e da credibilidade dos sistemas que o validam”.

Ainda que dotados de natureza intangível, os ativos digitais assumem relevância monetária concreta. Sua precificação depende de variáveis econômicas objetivas, como oferta, demanda, liquidez e utilidade, e de fatores técnicos, como a arquitetura de rede e o grau de descentralização. O Banco Central do Brasil (2024) reconhece que “os ativos digitais constituem instrumentos de valor cuja formação de preço resulta da interação entre fatores econômicos e tecnológicos, com base em critérios de escassez digital e confiança de mercado” (Banco Central do Brasil, 2024). Essa observação demonstra que o valor digital é juridicamente relevante, pois representa uma manifestação mensurável de capacidade contributiva, ainda que construída sobre lógicas distintas das formas tradicionais de riqueza.

As transformações do valor monetário na economia digital não representam uma ruptura total com o sistema jurídico clássico, mas um processo de ressignificação econômica. A moeda estatal, enquanto instrumento de curso forçado, convive hoje com múltiplas expressões de valor reconhecidas socialmente, ainda que não emitidas pelo Estado. Essa pluralidade de valores digitais, incluindo criptoativos, tokens e representações eletrônicas de bens e direitos, revela a adaptação do mercado às novas tecnologias, sem que isso signifique o abandono dos parâmetros normativos de riqueza. Como observam Afonso e Correia Neto (2020, p. 73), a digitalização “não cria novas categorias de valor, mas transfere a materialidade econômica para suportes informacionais”, o que exige do direito tributário uma leitura sistemática e evolutiva.

Do ponto de vista jurídico, o valor monetário dos ativos digitais adquire relevância quando se manifesta em situações juridicamente qualificáveis, como transmissões, cessões, conversões ou liquidações. Nesses casos, o valor digital se converte em elemento concreto de capacidade econômica, apto a integrar o conceito de patrimônio. Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 247) explica que “a incidência tributária recai sobre a manifestação do valor

econômico, não sobre a forma que o representa”, princípio que legitima o alcance do direito tributário às novas expressões de riqueza intangível. Assim, a flutuação de preços ou a ausência de tangibilidade não afastam a natureza patrimonial desses bens.

Sob essa perspectiva, as transformações do valor monetário no contexto digital revelam um desafio hermenêutico e institucional: adequar os instrumentos jurídicos de mensuração e controle do valor a uma economia em constante mutação. A volatilidade e a desmaterialização impõem ao Estado Fiscal a necessidade de aprimorar mecanismos de rastreabilidade e interoperabilidade de dados, de modo a garantir que a tributação acompanhe a dinâmica real da riqueza. Não se trata de criar categorias de tributo, mas de fortalecer a coerência interpretativa do sistema, de forma que o valor digital, ainda que volátil, seja compreendido como manifestação legítima de capacidade contributiva e, portanto, passível de tributação patrimonial.

Essas transformações impõem, enfim, a necessidade de uma reflexão mais profunda sobre a natureza jurídica dos ativos digitais, suas características estruturais e suas implicações patrimoniais. É nesse ponto que a análise ultrapassa o campo econômico e adentra o domínio jurídico, exigindo a definição precisa de como esses ativos se enquadram nas categorias tradicionais de bens, direitos e valores, tema do tópico seguinte.

## 1.2 A NATUREZA JURÍDICA E A INTEGRAÇÃO PATRIMONIAL DOS ATIVOS DIGITAIS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

A compreensão da natureza jurídica dos ativos digitais exige uma análise que ultrapasse a dimensão meramente tecnológica. Embora se manifestem em ambientes virtuais, estruturados por registros criptográficos ou bases de dados descentralizadas, o reconhecimento jurídico desses ativos depende essencialmente da função econômica e patrimonial que desempenham no ordenamento jurídico. Como observa Santi (2021, p. 142), a qualificação das novas formas de riqueza deve considerar “a compatibilidade sistêmica entre os instrumentos tecnológicos e os conceitos jurídicos tradicionais, sem ruptura da coerência normativa”. Assim, o critério fundamental para definir o que é um ativo digital não está em sua forma técnica, mas em sua capacidade de expressar valor, gerar relações jurídicas e integrar o patrimônio de uma pessoa.

Os ativos digitais apresentam múltiplas manifestações no ambiente econômico contemporâneo. Há aqueles que atuam como meios de pagamento e reserva de valor, exemplificados pelas criptomoedas, outros que permitem o acesso a bens ou serviços digitais, como os tokens de utilidade, e ainda os que representam direitos patrimoniais ou participações

financeiras digitalizadas, a exemplo dos chamados *security tokens*. Além disso, há uma categoria específica de ativos digitais vinculados à propriedade intelectual digital, representados pelos *non-fungible tokens* (NFTs), que simbolizam a titularidade exclusiva sobre criações digitais singulares. Essas modalidades, embora diversas entre si, compartilham uma mesma essência: constituem expressões imateriais de valor econômico, suscetíveis de apropriação, circulação e transmissão jurídica.

Em razão dessa diversidade, a classificação jurídica dos ativos digitais deve ser compreendida como funcional e dinâmica, e não estanque. Cada ativo deve ser analisado conforme sua finalidade e efeito jurídico concreto, o que permite compatibilizar o avanço tecnológico com os princípios estruturantes do direito civil e tributário. Maciel (2025, p. 75) destaca que a incorporação dos ativos digitais ao sistema patrimonial “não rompe com as categorias jurídicas clássicas, mas requer uma interpretação integradora que considere a realidade tecnológica como elemento de concretização do conceito de bem”. Nesse sentido, a digitalização da riqueza não cria tipos jurídicos, mas amplia o espectro das manifestações de patrimônio, exigindo do intérprete sensibilidade normativa e coerência sistêmica.

Os ativos digitais compartilham, ainda, atributos essenciais que justificam seu enquadramento jurídico como bens móveis incorpóreos, conforme previsto no artigo 83 do Código Civil. São intangíveis, economicamente valoráveis, identificáveis por meio de registros eletrônicos verificáveis e sujeitos à apropriação individual. Essas características permitem que sejam objeto de posse, propriedade, transmissão e sucessão, integrando, portanto, o conceito de patrimônio. Como observa Frazão (2023, p. 211), a consolidação de um regime jurídico dos ativos digitais “pressupõe o reconhecimento de que a informação e o dado, quando dotados de valor econômico, passam a integrar a esfera patrimonial dos sujeitos, submetendo-se às garantias e limites próprios do direito civil”. Assim, a dimensão informacional do valor econômico é incorporada ao conceito de bem jurídico, sem a necessidade de estabelecer um regime normativo autônomo.

A Lei nº 14.478/2022 (Lei Brasileira de Ativos Virtuais – LBAV) trouxe um marco regulatório importante para a atuação das prestadoras de serviços no mercado de ativos digitais, estabelecendo diretrizes de governança e integridade, mas sem definir de modo conclusivo a natureza civil desses bens. Seu foco recai sobre a estrutura do mercado e sobre a supervisão estatal das atividades de intermediação, buscando evitar ilícitos como fraude, lavagem de dinheiro e práticas abusivas. Scaff (2024, p. 94) observa que a LBAV “exerce função regulatória e prudencial, mas permanece neutra em relação à definição dogmática dos ativos digitais, deixando ao intérprete o papel de integrá-los ao sistema de bens e direitos”. Desse modo,

embora a lei não tenha vocação conceitual, ela representa um reconhecimento normativo relevante, pois ao dispor sobre “representações de valor” passíveis de transferência e custódia, confirma a aptidão patrimonial dos ativos digitais e sua legitimidade no campo jurídico.

A relevância prática da LBAV reside, portanto, em consolidar um ambiente de segurança institucional e previsibilidade regulatória. Ao exigir a autorização e supervisão das prestadoras de serviços de ativos virtuais, conforme o artigo 2º, o legislador buscou conferir maior transparência às operações e confiança aos agentes econômicos. Essa normatização, contudo, não exaure o debate jurídico. A ausência de definição expressa sobre a natureza dos ativos digitais impõe à doutrina e à jurisprudência o desafio de interpretar essas novas formas de riqueza à luz dos conceitos estruturantes do Código Civil e do Código Tributário Nacional. Em outras palavras, cabe ao intérprete integrar a inovação tecnológica ao sistema jurídico, sem distorcer sua lógica interna, mas reconhecendo a materialidade econômica que os ativos digitais representam.

A partir dessa integração, surgem implicações patrimoniais diretas. A primeira é o reconhecimento de que os ativos digitais integram o patrimônio jurídico do titular, sendo passíveis de aquisição, disposição e transmissão, tanto *inter vivos* quanto causa mortis. A segunda é a sujeição desses bens às regras de responsabilidade civil, sucessão, partilha e penhora, nos mesmos moldes dos bens incorpóreos tradicionais. Por fim, há a consequência fiscal, que consiste na necessidade de alcançar essas novas manifestações de riqueza por meio dos instrumentos tributários existentes. Lobato (2025, p. 53) destaca que a ausência de enquadramento tributário das formas emergentes de patrimônio “cria zonas de não incidência incompatíveis com os princípios da justiça fiscal e da solidariedade federativa”. Essa omissão, além de enfraquecer a coerência do sistema, compromete a efetividade arrecadatória e a autonomia financeira dos entes federativos.

Torres (2024, p. 117) complementa que a adaptação das normas tributárias às novas formas de riqueza é condição essencial para a efetividade da justiça fiscal e para a preservação do equilíbrio federativo. Essa ideia se conecta com a função redistributiva da tributação: reconhecer os ativos digitais como bens jurídicos é também reconhecer a necessidade de incluí-los no regime de deveres que compõem o pacto social tributário. O direito deve, assim, acompanhar a mutabilidade das formas de riqueza sem se descolar de seus fundamentos constitucionais, assegurando que a tributação continue refletindo a capacidade contributiva e a solidariedade entre os contribuintes.

A caracterização jurídica dos ativos digitais, portanto, não requer um regime normativo autônomo, mas sim a aplicação coerente dos princípios e conceitos já existentes, reinterpretados à luz da economia digital. O ordenamento jurídico brasileiro contém instrumentos conceituais aptos a abarcar essas novas expressões de valor sem romper a estabilidade do sistema. O desafio contemporâneo é hermenêutico: adaptar a linguagem jurídica à realidade informacional, garantindo segurança e justiça nas relações patrimoniais. Essa compreensão servirá de base, nos capítulos seguintes, para examinar a incidência do ITCMD sobre ativos digitais, analisando como o direito tributário pode concretizar a justiça fiscal na era das riquezas intangíveis.

### 1.3 O TRATAMENTO JURÍDICO DOS ATIVOS DIGITAIS NO DIREITO BRASILEIRO

A consolidação de um ambiente jurídico seguro para os ativos digitais no Brasil não depende da criação de novas categorias normativas, mas da correta aplicação dos instrumentos já disponíveis no ordenamento. O sistema jurídico brasileiro, especialmente a partir da Constituição de 1988, do Código Civil de 2002 e do Código Tributário Nacional de 1966, contém os elementos conceituais necessários para enquadrar e tributar as novas manifestações de riqueza, inclusive as digitais. Os desafios atuais não se situam na inexistência de normas, mas na necessidade de uma leitura integrada e coerente que garanta efetividade e segurança jurídica à incidência tributária, prevenindo lacunas interpretativas que possam favorecer a evasão fiscal.

O reconhecimento jurídico dos ativos digitais deve partir da compreensão de que eles representam expressões contemporâneas de valor econômico e patrimonial. São bens incorpóreos, juridicamente aptos a integrar o patrimônio e, por consequência, sujeitos à tributação nas hipóteses de transmissão gratuita ou causa mortis. O artigo 91 do Código Civil, ao incluir no conceito de patrimônio tanto os bens corpóreos quanto os incorpóreos, já oferece base suficiente para abarcar os ativos digitais. De modo semelhante, o artigo 108 do Código Tributário Nacional permite o uso da analogia e da integração normativa para alcançar fatos econômicos novos sem necessidade de inovação legislativa. O próprio princípio da legalidade tributária, quando interpretado sistematicamente, não impede essa aplicação, pelo contrário, assegura que a tributação ocorra com base em normas previamente existentes e dotadas de coerência lógica.

O maior desafio da tributação dos ativos digitais não decorre da ausência de normas, mas da necessidade de reinterpretar categorias jurídicas clássicas diante de novas formas de expressão da riqueza. A resistência em reconhecer que bens imateriais, como tokens, moedas virtuais ou outros ativos digitais, integram o patrimônio tributável reflete uma limitação

metodológica do intérprete e não um vazio legislativo. Essa hesitação compromete a aplicação do princípio da capacidade contributiva e perpetua assimetrias fiscais que favorecem a concentração de riqueza em ambientes virtuais. Como observa Vieira (2024, p. 142), “a omissão na aplicação das normas existentes ao patrimônio digital não é falha normativa, mas omissão hermenêutica que distorce o equilíbrio da justiça fiscal”.

Superar essa dissonância exige uma hermenêutica tributária comprometida com a efetividade e a coerência do sistema. A incidência do ITCMD sobre ativos digitais decorre da compreensão ampla do conceito de bem, já consagrada no Código Civil e acolhida pelo texto constitucional. O intérprete, ao aplicar esses parâmetros, não inova no ordenamento, mas concretiza a função distributiva do tributo e reafirma a legitimidade do Estado Fiscal na regulação das novas manifestações de riqueza. Assim, o desafio contemporâneo não é criar novas categorias tributárias, mas assegurar que os valores gerados no ambiente digital sejam submetidos às mesmas exigências de solidariedade e justiça fiscal que orientam a tributação tradicional.

O ordenamento brasileiro, portanto, já dispõe de um arcabouço normativo robusto e adaptável, capaz de absorver as novas realidades econômicas decorrentes da digitalização do valor. O desafio está em promover a uniformidade interpretativa e garantir que os órgãos administrativos e jurisdicionais atuem de forma harmônica na aplicação das normas. A ausência de regulamentação específica não impede a tributação, desde que se preserve a racionalidade e a integridade do sistema. Como afirma Moraes (2023, p. 91), “a tributação das novas formas de riqueza é um teste de coerência do próprio sistema jurídico, que deve demonstrar capacidade de se adaptar sem abdicar de seus fundamentos constitucionais”.

A discussão sobre a aplicação prática desse entendimento, especialmente quanto à hipótese de incidência do ITCMD sobre os ativos digitais e o papel da hermenêutica na delimitação de sua base de incidência, será aprofundada no Capítulo 3 desta dissertação, no qual se examinará a aplicação concreta desses fundamentos teóricos à realidade tributária da economia digital.

Entretanto, antes de ingressar nessa análise, é imprescindível compreender os fundamentos axiológicos que legitimam a atuação do Estado Fiscal nesse novo cenário. A tributação das riquezas digitais não se sustenta apenas em razões técnicas ou normativas, mas na própria exigência de justiça fiscal que estrutura o sistema constitucional tributário. É essa dimensão valorativa, centrada na solidariedade, na capacidade contributiva e na legitimidade da arrecadação, que confere sentido à incidência tributária sobre os ativos digitais.

Assim, o Capítulo 2 aprofundará o estudo da justiça fiscal como princípio constitucional da tributação e do dever fundamental de pagar tributos como expressão da cidadania fiscal contemporânea. Nessa perspectiva, a análise desloca-se do plano conceitual dos ativos digitais para o plano normativo e ético da tributação, evidenciando como o ITCMD pode funcionar como instrumento de equilíbrio federativo e de efetivação da justiça social na era digital.

## **2 JUSTIÇA FISCAL E A TRIBUTAÇÃO DE ATIVOS DIGITAIS VIA ITCMD: UMA ANÁLISE À LUZ DO FEDERALISMO FISCAL E DOS BENS INTANGÍVEIS**

### **2.1 JUSTIÇA FISCAL COMO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA TRIBUTAÇÃO**

A justiça fiscal, no contexto constitucional brasileiro, configura-se como um dever estatal de tributar conforme a capacidade contributiva, assegurando equilíbrio na repartição das cargas públicas. Mais do que limitar o poder de tributar, esse princípio orienta a atuação do Estado para uma arrecadação justa, racional e socialmente equilibrada, distribuindo os ônus tributários de acordo com as manifestações reais de riqueza (Torres, 2022, p. 201).

Inspirado na formulação de Paulo de Barros Carvalho, compreendo que a justiça fiscal expressa o ideal constitucional de equidade na repartição das cargas públicas, vinculando o poder de tributar à capacidade econômica dos contribuintes (Carvalho, 2019, p. 303). Essa concepção funciona como critério normativo obrigatório, que condiciona a criação e a aplicação dos tributos à racionalidade, à proporcionalidade e à proteção dos direitos fundamentais.

Além de princípio orientador, a justiça fiscal desempenha uma função hermenêutica central no sistema tributário. Serve como parâmetro para a interpretação das normas e impõe ao legislador o dever de instituir tributos coerentes com a capacidade contributiva, garantindo que o aplicador do direito preserve a proporcionalidade e a isonomia tributária nas decisões concretas. Assim, atua como diretriz de coerência normativa, assegurando o equilíbrio entre arrecadação estatal e direitos individuais dos contribuintes.

A teoria de Klaus Tipke é especialmente relevante nesse ponto, ao afirmar que “a justiça fiscal constitui o valor supremo do Direito Tributário” (Tipke, 2002, p. 34). Para o autor, o sistema tributário justo é aquele que, ao distribuir o ônus fiscal, respeita a igualdade material e reflete a solidariedade social. Tipke critica a mera legalidade formal e propõe um ideal ético de justiça tributária baseado na correlação entre contribuição e benefício, reforçando que o Direito Tributário deve servir à justiça e não apenas à arrecadação.

A legitimidade democrática do sistema tributário depende diretamente da realização da justiça fiscal. Quando o Estado tributa de forma justa e proporcional, reforça o vínculo de confiança entre poder público e cidadãos, consolidando uma cultura de cidadania fiscal na qual o tributo é reconhecido não apenas como um ônus, mas como um ato de solidariedade social.

Essa dimensão ética aproxima-se da concepção de John Rawls (1997, p. 79), para quem a justiça é “a primeira virtude das instituições sociais”. No âmbito fiscal, isso significa que a tributação deve ser estruturada de modo a reduzir desigualdades injustificáveis e promover oportunidades equitativas. O tributo, portanto, não se legitima apenas pela conformidade legal,

mas por sua contribuição efetiva à construção de uma sociedade justa. Em termos práticos, a aplicação do princípio da capacidade contributiva realiza o que Rawls chama de “diferença justa”: a possibilidade de desigualdade apenas quando ela beneficia os menos favorecidos.

Essa concepção atribui à justiça fiscal caráter ativo e distributivo, exigindo do Estado que alcance todas as formas de patrimônio e renda, evitando omissões que privilegiem grupos econômicos específicos. Como observa Victor de Almeida Conselvan, a efetivação da justiça fiscal “pressupõe a atuação eficiente do Estado no exercício de sua competência tributária, mediante políticas de arrecadação que respeitem a capacidade econômica dos sujeitos e corrijam as distorções históricas da tributação regressiva” (Conselvan, 2023, p. 112). A justiça fiscal, portanto, não se limita à contenção do poder de tributar, mas se concretiza na busca por uma arrecadação coerente com os princípios da igualdade e da solidariedade.

A legitimidade democrática do sistema tributário depende diretamente da realização da justiça fiscal. Quando o Estado tributa de forma justa e proporcional, reforça o vínculo de confiança entre poder público e cidadãos, consolidando uma cultura de cidadania fiscal na qual o tributo é reconhecido não apenas como um ônus, mas como um ato de solidariedade social.

O artigo 145, §1º, da Constituição Federal consagra essa lógica ao determinar que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Segundo José Casalta Nabais, tal disposição expressa “um dever de solidariedade que traduz a corresponsabilidade de todos na manutenção do Estado e na realização dos direitos fundamentais” (Nabais, 2019, p. 54). Assim, cada pessoa deve contribuir conforme suas possibilidades econômicas, assegurando equilíbrio e legitimidade ao sistema tributário.

A arrecadação deve, portanto, ser acompanhada por gestão fiscal eficiente e transparente, capaz de demonstrar à sociedade o retorno concreto dos tributos pagos. Esse equilíbrio entre arrecadação e gasto público fortalece a confiança social e legitima a tributação como instrumento de justiça material. A ineficiência ou o desvio de finalidade na utilização das receitas públicas fragiliza a percepção de justiça e compromete o pacto de confiança entre Estado e contribuinte.

O debate contemporâneo amplia essa compreensão ao vincular justiça fiscal ao combate da regressividade tributária. Segundo o estudo *Justiça Fiscal: o combate à regressividade do sistema tributário nacional*, de Alves (2020, p. 9), a justiça fiscal “deve ser entendida como um imperativo constitucional de correção das desigualdades por meio de uma tributação progressiva e adequada à capacidade contributiva”. Assim, o Estado deve atualizar suas formas

de arrecadação, alcançando novas manifestações de riqueza e garantindo tratamento igualitário entre contribuintes em situações econômicas equivalentes.

No contexto da economia digital, esse princípio assume papel ainda mais relevante. O surgimento de novas formas de riqueza, como os ativos digitais e as transações virtuais, impõe ao Estado o dever de adaptar sua estrutura normativa e institucional. A omissão em alcançar essas expressões patrimoniais compromete a capacidade arrecadatória e amplia desigualdades estruturais, permitindo que determinados grupos acumulem riqueza sem contribuir proporcionalmente. Nesse cenário, a justiça fiscal deve funcionar como princípio orientador da modernização tributária e da ampliação do campo de incidência dos tributos patrimoniais.

A capacidade contributiva é o instrumento de concretização desse ideal. Como ensina Luís Eduardo Schoueri, “a justiça fiscal concretiza-se quando o sistema tributário é capaz de reproduzir, com justiça, a estrutura econômica da sociedade, alcançando as manifestações de riqueza que expressam real poder de contribuição” (Schoueri, 2023, p. 181). Assim, o Estado deve identificar novas expressões de riqueza, inclusive as intangíveis, como os ativos digitais, e incluí-las nas hipóteses de incidência dos tributos patrimoniais, sob pena de perpetuar distorções e desigualdades.

A justiça fiscal impõe, portanto, ao Estado o dever de tributar conforme a capacidade contributiva real, assegurando arrecadação justa, equilibrada e socialmente orientada. Nesse contexto, o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) destaca-se como instrumento essencial para concretizar esse princípio, especialmente ao abranger os ativos digitais, que representam novas formas de riqueza na economia contemporânea.

Sob essa ótica, a justiça fiscal também funciona como um comando de racionalidade distributiva, que obriga o legislador e o aplicador do direito a revisar e atualizar as normas tributárias diante das transformações econômicas e tecnológicas. A emergência de novas formas de riqueza, como os ativos digitais, requer vigilância normativa, sob pena de perpetuar desigualdades e comprometer a coerência do sistema tributário. Concorro com Paulo de Barros Carvalho ao advertir que as zonas de não incidência, embora legítimas, podem converter-se em mecanismos de desigualdade quando não resultam de escolhas racionais e justificáveis do legislador.

A capacidade contributiva deve ser compreendida de modo dinâmico e contextual, abrangendo não apenas a renda e o patrimônio tradicionais, mas todas as expressões de riqueza que revelem aptidão econômica. A aplicação desse princípio na tributação contemporânea impõe ao Estado o dever de reconhecer a mutabilidade dos fatos econômicos e de ajustar a estrutura tributária às novas realidades. Assim, a justiça fiscal preserva sua função essencial de

promover a igualdade material por meio de uma arrecadação justa, proporcional e adaptada às transformações sociais.

Assim, a justiça fiscal não se esgota na distribuição equitativa da carga tributária, mas pressupõe a internalização, por parte dos contribuintes, de um compromisso ético e jurídico com o financiamento das atividades estatais. Esse vínculo se materializa no dever fundamental de pagar tributos, expressão da solidariedade e da corresponsabilidade social que sustentam o Estado Democrático de Direito. A análise desse dever, especialmente à luz da tributação de ativos digitais, permite compreender como o ITCMD pode servir como instrumento de efetivação da justiça fiscal e de equilíbrio federativo, traduzindo a responsabilidade cidadã na era digital.

## 2.2 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS E SUA INCIDÊNCIA SOBRE OS ATIVOS DIGITAIS NO CONTEXTO DO ITCMD

A compreensão do dever fundamental de pagar tributos insere-se no núcleo essencial do Estado Democrático de Direito e revela a dimensão solidária da cidadania fiscal. A tributação, para além de seu caráter arrecadatório, concretiza valores constitucionais como a justiça social, a igualdade e a dignidade da pessoa humana, assegurando ao Estado os meios necessários para a efetivação dos direitos fundamentais. José Casalta Nabais (2004, p. 15–16) explica que esse dever não pode ser visto apenas como uma obrigação legal, mas como um compromisso ético e social que permite a realização dos direitos coletivos, sendo expressão da solidariedade que vincula os cidadãos à manutenção do Estado de Direito.

Historicamente, o dever de contribuir evoluiu juntamente com a ampliação das funções estatais. No Estado Liberal, a tributação possuía caráter restrito e voltado à proteção da propriedade privada; com o advento do Estado Social, passou a exercer função redistributiva e de concretização de direitos sociais. Como explicam Tipke e Lang (2019, p. 37), “a tributação não representa um sacrifício imposto ao cidadão, mas o meio legítimo pelo qual o Estado realiza o princípio da solidariedade e assegura as condições de justiça social” (Tipke; Lang, 2019). Essa concepção reforça que o dever de pagar tributos é também um dever de solidariedade, indispensável ao funcionamento das instituições públicas e à promoção do bem comum.

A Constituição Federal de 1988 consolida essa perspectiva ao eleger a dignidade da pessoa humana e a justiça social como fundamentos da República (art. 1º, III e IV), e ao vincular o sistema tributário à realização desses valores. O dever fundamental de pagar tributos deve, portanto, ser compreendido em harmonia com os princípios da capacidade contributiva, isonomia e legalidade, que estruturam o sistema tributário nacional. Como observa Paulsen

(2023), a capacidade contributiva “não constitui apenas um critério de justiça fiscal, mas verdadeiro princípio orientador de toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas” (Paulsen, 2023). Nesse sentido, o cumprimento do dever tributário individual é a forma mais direta de participação cidadã na manutenção da ordem jurídica e na concretização dos direitos fundamentais.

No contexto da economia digital, esse dever adquire novos contornos. A circulação de riqueza em ambientes digitais, por meio de criptoativos, tokens ou outros bens intangíveis, desafia a aplicação tradicional das normas tributárias, mas não elimina o dever fundamental de contribuir. Pelo contrário, amplia sua relevância, pois a desmaterialização dos ativos pode facilitar práticas de evasão fiscal e desequilibrar o princípio da justiça distributiva. Ricardo Lobo Torres (2024, p. 164) lembra que a tributação é “condição de possibilidade do Estado Social de Direito”, e sua ausência compromete a legitimidade do próprio pacto fiscal.

A aplicação do ITCMD sobre ativos digitais representa, nesse cenário, uma expressão prática do dever fundamental de pagar tributos. Como imposto de natureza patrimonial e competência estadual (CF, art. 155, I), o ITCMD incide sobre transmissões gratuitas de bens e direitos com valor econômico, abrangendo, portanto, os ativos digitais quando caracterizados como bens incorpóreos. Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 243) ressalta que a regra-matriz de incidência tributária deve ser interpretada de modo sistemático, permitindo que novas manifestações de riqueza sejam alcançadas pelas normas existentes, sem criação de novos tributos. Assim, a incidência sobre criptoativos e demais bens digitais transmitidos *causa mortis* ou por doação não implica inovação legislativa, mas revela uma leitura coerente com os fundamentos constitucionais e com a necessidade de adaptação do sistema às transformações econômicas contemporâneas.

A ausência de regulação específica sobre a tributação de ativos digitais não representa lacuna normativa, mas sim um desafio hermenêutico. O ordenamento jurídico já dispõe de instrumentos para integrar as novas formas de riqueza às hipóteses de incidência tributária. O artigo 91 do Código Civil reconhece como bens tanto os corpóreos quanto os incorpóreos (Brasil, 2002), e o artigo 108 do Código Tributário Nacional autoriza o uso da analogia para suprir omissões sem criar obrigação nova (Brasil, 1966). Dessa forma, a tributação de ativos digitais pelo ITCMD não cria deveres, mas apenas atualiza a aplicação do dever já existente de contribuir para o custeio do Estado.

No entanto, é preciso reconhecer que a aplicação da analogia no Direito Tributário é tradicionalmente vista com reservas. Por força do princípio da legalidade estrita, consolidou-se o entendimento de que a analogia não pode servir de instrumento para ampliar o campo de

incidência de tributos, mas apenas para integrar o ordenamento em situações de lacuna normativa. Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 288) enfatiza que “a analogia, no direito tributário, só é admissível quando visa a preencher vazios estruturais do sistema, jamais para criar hipóteses de incidência não previstas pelo legislador”. Misabel Derzi (2018, p. 177) reforça que o emprego da analogia tributária deve preservar a tipicidade cerrada das normas de tributação, sob pena de violar a segurança jurídica e desfigurar a reserva legal.

Essa crítica tem fundamento na própria estrutura garantista do sistema tributário. Como observa Roque Antonio Carrazza (2020, p. 214), “a analogia, se mal utilizada, converte-se em fonte de arbítrio fiscal, pois autoriza o intérprete a tributar onde a lei não o fez”. Daí decorre a sua natureza excepcional: a analogia tributária não cria deveres, apenas revela coerência, aplicando a mesma razão jurídica a fatos economicamente equivalentes.

Contudo, quando a norma existente abarca conceitos amplos, como os de “bens” e “direitos”, a analogia pode operar de modo legítimo para interpretar as situações novas trazidas pela realidade econômica, sem romper a legalidade. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres (2022, p. 119) lembra que a analogia, “quando utilizada para harmonizar a incidência tributária com os princípios constitucionais, atua como instrumento de racionalidade sistêmica, e não como inovação legislativa”.

Sob essa ótica, a tributação dos ativos digitais materializa a justiça fiscal e reafirma a função social da tributação. A não incidência de tributos sobre essas novas formas de riqueza ampliaria as desigualdades e comprometeria o equilíbrio federativo, permitindo que parcelas significativas de patrimônio escapem à solidariedade fiscal. Valter Lobato (2025, p. 51) observa que “a preservação dos tributos patrimoniais é essencial para assegurar a autonomia financeira dos entes subnacionais e garantir a efetividade da justiça fiscal”. Portanto, o ITCMD, ao alcançar ativos digitais, não apenas preserva a competência estadual, mas concretiza o dever de solidariedade que sustenta a estrutura republicana.

A consolidação do dever fundamental de pagar tributos, portanto, reafirma o papel do ITCMD como instrumento de efetivação da solidariedade fiscal e de preservação da autonomia financeira dos entes federativos. À medida que o sistema tributário se adapta às novas formas de riqueza digital, o equilíbrio entre justiça fiscal e coordenação federativa torna-se ainda mais essencial.

De minha leitura, a incidência do ITCMD sobre ativos digitais deve ser compreendida como resultado de uma interpretação sistemática e finalística do ordenamento jurídico, que reconhece a mutabilidade das formas de expressão da riqueza sem romper com os limites da legalidade. A utilização dos instrumentos de integração previstos no Código Tributário

Nacional, especialmente a analogia e os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da solidariedade fiscal, permite que o ITCMD alcance as transmissões de bens digitais sem inovação legislativa. Trata-se de uma aplicação prudente e coerente das normas existentes, que reafirma o dever fundamental de contribuir como elemento dinâmico do pacto federativo e expressão da justiça fiscal na economia informacional.

É nesse ponto que a reflexão sobre a Constituição Tributária e o Federalismo Fiscal se torna indispensável: compreender como o pacto federativo molda a competência dos Estados para tributar a riqueza digital é o passo seguinte para compreender os limites e as potencialidades do ITCMD na era informacional.

### 2.3 A CONSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

A Constituição da República de 1988 estruturou o sistema tributário nacional como elemento central do pacto federativo, disciplinando minuciosamente as competências tributárias dos entes federados no Título VI, Capítulo I, artigos 145 a 162. Trata-se de uma manifestação do federalismo fiscal, modelo que busca conciliar autonomia dos entes e unidade nacional por meio da repartição equilibrada de competências e receitas, garantindo que União, Estados, Distrito Federal e Municípios disponham de fontes próprias de financiamento para o exercício de suas atribuições constitucionais.

O federalismo, enquanto modelo político de Estado, caracteriza-se pela divisão de competências entre entes autônomos, articulados por um pacto de cooperação e pela supremacia da Constituição. Sua dimensão financeira, o federalismo fiscal, corresponde à distribuição das receitas e das competências tributárias entre esses entes, sendo ela que confere efetividade ao pacto federativo (Nabais, 2019, p. 102). A autonomia política, portanto, somente se concretiza quando acompanhada da autonomia financeira. Assim, o sistema tributário delineado pela Constituição de 1988 constitui o núcleo normativo do federalismo fiscal brasileiro, garantindo aos entes condições materiais para o cumprimento de suas funções (Torres, 2022, p. 217).

No plano teórico, o federalismo fiscal brasileiro tem por objetivo assegurar aos entes subnacionais autonomia financeira, administrativa e política, permitindo-lhes exercer suas competências de modo pleno e responsável. A autonomia financeira pressupõe a capacidade de instituir e arrecadar tributos próprios, bem como gerir suas receitas. Nesse contexto, o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), de competência dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do art. 155, I, da CF/88, destaca-se como uma das principais fontes de receita patrimonial dessas unidades, especialmente diante das restrições orçamentárias e da redução dos repasses voluntários.

A literatura crítica sobre o federalismo fiscal brasileiro evidencia persistentes assimetrias verticais, que comprometem a efetividade do pacto federativo. Esse desequilíbrio, como analiso, reflete não apenas um problema de repartição de competências, mas uma centralização estrutural do poder fiscal e normativo na União. O modelo vigente limita a autonomia financeira de Estados e Municípios, tornando-os dependentes de transferências intergovernamentais e restringindo sua capacidade de formular políticas públicas adequadas às realidades regionais. A concentração de instrumentos fiscais e de política econômica nas mãos do governo central reduz a capacidade de resposta dos entes subnacionais às demandas locais e fragiliza a coordenação federativa.

Embora o federalismo fiscal brasileiro tenha sido concebido como instrumento de equilíbrio entre autonomia e cooperação, na prática ele opera sob um modelo de centralização decisória e financeira. Os entes subnacionais assumem amplas responsabilidades, especialmente nas áreas de educação, saúde e segurança, sem, contudo, dispor de receitas próprias proporcionais a essas atribuições. Essa dependência de repasses compromete o planejamento e a capacidade de implementação de políticas públicas, afetando a concretização dos direitos fundamentais e o próprio equilíbrio federativo.

Diante desse cenário, o fortalecimento das fontes de receita próprias dos Estados torna-se condição essencial para a preservação da autonomia federativa e da justiça fiscal. A ampliação da base de incidência de tributos estaduais, como o ITCMD, surge como alternativa legítima e constitucional para reduzir a concentração de recursos na União e promover maior equilíbrio entre arrecadação e competências. Essa medida, além de reforçar a arrecadação estadual, concretiza a justiça fiscal ao assegurar que novas formas de riqueza, como os ativos digitais, sejam igualmente tributadas.

Essa situação reflete o que José Casalta Nabais denomina de “dependência vertical assimétrica”, na qual os entes subnacionais dependem financeiramente da União, comprometendo o ideal de igualdade federativa (Nabais, 2019, p. 106). Sob essa perspectiva, o federalismo fiscal brasileiro ainda revela certo distanciamento da justiça fiscal, pois a concentração de receitas na esfera federal acaba por limitar a autonomia financeira dos Estados e Municípios. A superação desse desequilíbrio requer o fortalecimento das competências tributárias locais e a ampliação das bases de incidência, especialmente no campo patrimonial, onde se insere o ITCMD.

Essa concentração de arrecadação compromete o equilíbrio federativo e dificulta a efetivação dos direitos fundamentais nas esferas subnacionais, já que a maioria dos serviços públicos essenciais é executada diretamente por Estados e Municípios. A tributação de novas

manifestações patrimoniais, como os ativos digitais, representa uma oportunidade concreta de fortalecimento da autonomia estadual, por meio da atualização das hipóteses de incidência do ITCMD sobre bens intangíveis integrantes de heranças ou doações.

Ainda não existem dados públicos consolidados que permitam estimar com precisão o potencial arrecadatório do ITCMD sobre ativos digitais. Desde 2019, a Receita Federal passou a exigir informações sobre operações com criptoativos por meio da Instrução Normativa nº 1.888 (RFB, 2019), mas as estatísticas oficiais não discriminam valores referentes a doações ou heranças. Estudos de mercado, contudo, apontam volumes expressivos de movimentações internacionais via exchanges brasileiras, sugerindo a relevância econômica do setor digital e a necessidade de incluir esses ativos no planejamento fiscal patrimonial.

A ausência de dados sistematizados sobre titularidade e circulação de ativos digitais no Brasil revela uma lacuna institucional que dificulta a formulação de políticas fiscais adequadas à nova economia. Essa limitação decorre, em parte, da falta de integração entre as administrações tributárias federal e estaduais, o que impede o dimensionamento preciso do potencial arrecadatório de tributos patrimoniais como o ITCMD. A consequência é o enfraquecimento da autonomia fiscal dos Estados e a manutenção de fontes tradicionais de arrecadação já insuficientes diante das demandas contemporâneas.

Essa fragilidade compromete o federalismo fiscal cooperativo e acentua desigualdades regionais. À medida que os mercados digitais se expandem, a ausência de instrumentos de fiscalização adequados resulta em perdas de arrecadação e zonas de não incidência que beneficiam apenas grupos de maior poder econômico. A omissão normativa, portanto, reproduz injustiças fiscais e viola o princípio da capacidade contributiva, que exige tributação proporcional à riqueza efetivamente possuída ou transferida.

É imprescindível, portanto, desenvolver mecanismos de transparência e rastreabilidade das operações digitais, permitindo que os Estados aprimorem seus sistemas de controle sobre o patrimônio intangível. A criação de uma estrutura cooperativa baseada em interoperabilidade de dados e integração tecnológica entre as administrações tributárias constitui condição fundamental para a efetividade da tributação sobre ativos digitais e para o fortalecimento da autonomia estadual.

Nesse contexto, a aprovação da Emenda Constitucional nº 132/2023 (Reforma Tributária) confere nova dimensão ao debate federativo. Embora o foco da reforma tenha sido a simplificação da tributação sobre o consumo, suas repercussões atingem a repartição de receitas e o equilíbrio federativo. A criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de gestão compartilhada, busca corrigir distorções históricas, mas mantém o desafio da autonomia

financeira estadual no campo patrimonial. Assim, a atualização normativa do ITCMD para abranger ativos digitais alinha-se aos objetivos da reforma, reforçando a capacidade arrecadatória dos Estados e a justiça fiscal federativa (Conselvan, 2023, p. 121).

Os efeitos dessa reforma sobre o equilíbrio federativo e sobre a tributação patrimonial serão analisados no Capítulo IV desta dissertação, no qual se examinará a reorganização das bases tributárias no contexto da economia digital.

Como destaca Onofre Batista Jr. (2020, p. 149), o federalismo fiscal brasileiro apresenta um “desequilíbrio estruturante”, em que os entes subnacionais possuem amplas responsabilidades, mas autonomia financeira insuficiente. A ampliação da base de incidência do ITCMD sobre ativos digitais, portanto, não apenas reforça a arrecadação, mas também corrige distorções históricas de subfinanciamento local.

O equilíbrio federativo, princípio de caráter permanente protegido como cláusula pétrea (CF, art. 60, §4º, I), exige não apenas repartição formal de competências, mas cooperação efetiva entre União, Estados e Municípios. Como ensina Roque Antonio Carrazza (2021, p. 189), “a autonomia federativa não pode ser compreendida de modo isolado, mas como resultado da harmonia entre as competências de cada ente e da repartição justa das receitas públicas”. O fortalecimento do federalismo fiscal depende, portanto, de instrumentos normativos e tecnológicos que permitam aos entes exercer suas competências sem comprometer a unidade nacional.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal também reforça a importância do pacto federativo, inclusive na repartição de competências e receitas. No julgamento da ADI 1.939/RS, a Corte reconheceu que “o pacto federativo constitui cláusula pétrea” (CF, art. 60, §4º, I), vedando medidas que fragilizem a autonomia dos entes. No RE 851.108/SP (Tema 825), o STF reafirmou que os Estados possuem competência para disciplinar aspectos normativos do ITCMD, desde que respeitados os limites constitucionais, especialmente quanto à necessidade de lei complementar da União para hipóteses de incidência sobre bens no exterior.

Essas decisões evidenciam que a autonomia tributária estadual é elemento essencial do federalismo cooperativo. Contudo, a exigência de lei complementar da União para disciplinar certas hipóteses do ITCMD, notadamente sobre bens localizados fora do país, gera tensão entre autonomia e centralização normativa, revelando um modelo de federalismo ainda assimétrico. Esse cenário exige novo equilíbrio institucional, no qual a cooperação federativa se traduza em coordenação e não em subordinação, garantindo aos Estados maior capacidade de regulamentar e arrecadar tributos compatíveis com suas realidades regionais e com o princípio da justiça fiscal.

A leitura sistemática da jurisprudência permite concluir que o pacto federativo não se limita à repartição formal de competências, mas deve ser interpretado como instrumento de justiça fiscal e solidariedade entre os entes federados. A autonomia financeira dos Estados é condição para o cumprimento dos deveres constitucionais de prestação de serviços públicos e promoção da igualdade material. Assim, a tributação de novas formas de riqueza, como os ativos digitais, integra o esforço de concretizar o federalismo cooperativo e equilibrado, em sintonia com a evolução econômica e tecnológica da sociedade.

A interpretação do art. 155, I, da Constituição indica que a competência dos Estados sobre o ITCMD abrange bens e direitos com valor econômico, independentemente de sua natureza material ou imaterial. O critério de incidência não se restringe à tangibilidade do bem, mas à sua aptidão para representar riqueza transferível. O art. 91 do Código Civil reforça esse entendimento ao prever que o patrimônio de uma pessoa compreende bens corpóreos e incorpóreos, inclusive direitos digitais de valor econômico.

Essa visão é confirmada por Luciano Amaro (2018, p. 170), ao afirmar que “a Constituição Federal conferiu aos Estados ampla competência para tributar a transmissão de bens e direitos por herança ou doação, cabendo à legislação estadual definir os critérios de incidência, inclusive quanto à natureza dos bens” (Amaro, 2018).

A ausência de regulamentação expressa sobre ativos digitais nas legislações estaduais, portanto, não configura impossibilidade jurídica de tributação, mas desafio de atualização normativa. Conforme ensina Eurico Marcos Diniz de Santi (2021), a tributação da economia digital exige interoperabilidade fiscal, isto é, transparência, compartilhamento de dados e cooperação federativa para garantir segurança jurídica e efetividade arrecadatória.

A digitalização das atividades econômicas impõe, assim, a adoção de um modelo cooperativo de fiscalização entre os entes federativos. Como observa Santi (2021, p. 142), essa “interoperabilidade fiscal” é elemento essencial para a construção de um federalismo fiscal de dados, baseado em transparência e coordenação tecnológica. Esse novo paradigma fortalece a capacidade fiscal dos Estados sem comprometer a unidade nacional, configurando uma evolução do federalismo tradicional para um modelo de governança tributária colaborativa.

A concepção clássica, centrada em bens físicos e registráveis, mostra-se insuficiente diante da economia digitalizada. Os ativos digitais são expressões legítimas de capacidade contributiva. Sua transmissibilidade *inter vivos* ou *causa mortis*, quando juridicamente válida, justifica plenamente a incidência do ITCMD, em consonância com os princípios da justiça fiscal e da isonomia.

Para Teixeira (2024, p. 194), a tributação do ITCMD sobre ativos digitais representa “não apenas adequação técnica do sistema tributário às novas formas de patrimônio, mas exigência de justiça fiscal e de isonomia”. Excluir esses bens da base de cálculo implicaria tratamento desigual entre heranças ou doações de mesmo valor econômico, contrariando a Constituição.

Portanto, a inclusão dos ativos digitais no campo de incidência do ITCMD preserva a coerência do sistema tributário e evita a formação de espaços de não tributação que beneficiem segmentos de maior poder econômico. A omissão legislativa sobre o tema, longe de neutralidade, reproduz desigualdades estruturais e fragiliza a legitimidade distributiva do Estado. A justiça fiscal, enquanto princípio constitucional orientador, impõe o dever de adaptar os instrumentos arrecadatários à realidade econômica contemporânea, fortalecendo o pacto federativo e a solidariedade fiscal.

#### 2.4 ASSIMETRIA FISCAL E JUSTIÇA DISTRIBUTIVA: REEQUILÍBRIO ENTRE TRIBUTOS ESTADUAIS E FEDERAIS — VERSÃO REESTRUTURADA

O debate sobre a tributação dos ativos digitais pelo ITCMD insere-se em um quadro mais amplo de desequilíbrio estrutural do federalismo fiscal brasileiro. A concentração da arrecadação tributária na esfera da União, em contraste com a ampla responsabilidade atribuída aos Estados e Municípios na execução de políticas públicas essenciais, constitui uma das manifestações mais evidentes da assimetria fiscal. Essa desigualdade compromete a efetividade das políticas sociais e perpetua relações de dependência institucional que enfraquecem a autonomia financeira dos entes subnacionais.

A estrutura tributária brasileira, marcada pela regressividade, aprofunda esse cenário. O sistema ainda privilegia tributos indiretos incidentes sobre o consumo, em detrimento da tributação sobre renda e patrimônio, precisamente aquelas com maior potencial redistributivo. Como consequência, a carga tributária pesa de forma desproporcional sobre as classes médias e de baixa renda, enquanto grandes fortunas e patrimônios digitais permanecem subtributados. Assim, a tributação, que deveria atuar como instrumento de redução das desigualdades, acaba reproduzindo e legitimando disparidades sociais e regionais.

A superação dessa realidade exige o fortalecimento dos tributos estaduais de natureza patrimonial, cuja função transcende a mera arrecadação, alcançando também a correção das desigualdades distributivas. Nesse sentido, Kiyoshi Harada (2022, p. 173) observa que “os tributos incidentes sobre o patrimônio, embora de arrecadação tradicionalmente modesta, possuem função redistributiva relevante, sobretudo se aplicados com observância à

progressividade e à capacidade contributiva do sujeito passivo”. O ITCMD, por sua vez, cumpre papel crucial nesse processo, por incidir sobre transmissões gratuitas de riqueza e permitir o reequilíbrio entre contribuintes em diferentes situações econômicas.

Conforme ressalta Marciano Seabra de Godoi (2022, p. 45), “a omissão tributária sobre a riqueza digitalizada contribui para uma exclusão fiscal que se sobrepõe à exclusão social” (Godoi, 2022). A ausência de tributação sobre ativos digitais, portanto, não é um problema técnico, mas uma questão de justiça distributiva e igualdade material. Em uma economia marcada pela desmaterialização do patrimônio, a inércia estatal na atualização das normas tributárias compromete o princípio da capacidade contributiva e fragiliza a legitimidade do sistema fiscal.

Essa omissão repercute diretamente sobre o equilíbrio federativo e sobre a capacidade dos entes subnacionais de cumprir suas funções constitucionais. Fernando Facury Scaff (2017, p. 93) denomina esse fenômeno de “federalismo da escassez”, expressão que sintetiza a realidade de Estados e Municípios que, embora formalmente competentes, carecem de autonomia financeira para executar políticas públicas. A insuficiência de receitas próprias, somada à falta de atualização dos tributos patrimoniais, aprofunda desigualdades regionais e consolida a dependência em relação às transferências da União.

A ausência de normatização uniforme sobre ativos digitais entre os Estados também gera uma nova forma de distorção: a “guerra fiscal invisível”. Essa competição silenciosa decorre da omissão legislativa. Estados que não regulamentam o tema acabam, na prática, atraindo patrimônios digitais em razão de uma aparente neutralidade tributária. Tal dinâmica contraria o princípio da isonomia federativa e o ideal de federalismo cooperativo consagrado no art. 23 da Constituição Federal, fomentando desarmonia e desequilíbrio entre os entes.

A justiça distributiva, nesse contexto, deve ser compreendida não apenas como redistribuição de renda entre indivíduos, mas também como redistribuição institucional entre os entes federados. O reequilíbrio entre tributos federais e estaduais torna-se condição indispensável para a efetivação da justiça fiscal e da autonomia financeira dos Estados. Ao ampliar suas bases de arrecadação, especialmente sobre o patrimônio e as transmissões gratuitas, os Estados reduzem as assimetrias verticais e concretizam a solidariedade federativa sem romper a unidade nacional.

A tributação dos ativos digitais pelo ITCMD, portanto, corrige uma dupla desigualdade: de um lado, a desigualdade social, resultante da subtributação de grandes fortunas digitais; de outro, a desigualdade federativa, que restringe a capacidade dos Estados de exercer plenamente suas competências constitucionais. Ao incluir esses bens no campo de incidência do imposto,

os Estados não apenas reforçam suas receitas, mas reafirmam a tributação como instrumento de solidariedade e justiça distributiva.

Conforme ensina Ricardo Lobo Torres (2004, p. 235), “os tributos patrimoniais devem ser interpretados como instrumentos de solidariedade fiscal e de justiça distributiva, cuja omissão ou regressividade gera inconstitucionalidade por omissão”. Assim, deixar de tributar ativos digitais não representa mera perda arrecadatória, mas um déficit constitucional, pois inviabiliza a plena realização da função social da tributação e perpetua distorções econômicas incompatíveis com os objetivos da República.

Além de seu aspecto distributivo, a questão também envolve uma dimensão intergeracional. Como observa Vera Helena de Mello Pereira (2019, p. 66), a ausência de tributação sobre novas formas de riqueza compromete “a realização de um projeto republicano sustentável, ao transferir encargos coletivos às futuras gerações sem a contrapartida fiscal dos detentores da riqueza atual”. A justiça fiscal, portanto, é um compromisso entre gerações, exigindo que o sistema tributário evolua de modo coerente com as transformações do patrimônio e da economia digital.

O enfrentamento das assimetrias fiscais requer, portanto, uma compreensão material e funcional da justiça distributiva, que ultrapasse a igualdade meramente formal. Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 308) destaca que “a justiça fiscal é também um imperativo federativo, pois garante que os entes exerçam suas competências com autonomia e efetividade, assegurando a harmonização entre as esferas de poder no interior do Estado composto”. A harmonia federativa, nesse sentido, não resulta da igualdade aritmética entre entes, mas da distribuição equitativa de recursos e competências, conforme o papel constitucional de cada um.

Com base nesse entendimento, o reequilíbrio entre tributos estaduais e federais, notadamente por meio da revalorização do ITCMD, constitui etapa essencial para consolidar a justiça distributiva no Brasil. O fortalecimento dos tributos patrimoniais e sua atualização para abranger os ativos digitais não representam mera inovação técnica, mas um compromisso ético e constitucional com a redução das desigualdades, a preservação do pacto federativo e a concretização dos objetivos fundamentais da República.

A simetria fiscal que se busca é, portanto, material e funcional: não visa apenas à redistribuição de rendas, mas à garantia de que o sistema tributário atue como instrumento efetivo de solidariedade, equidade e sustentabilidade social. A efetividade do sistema fiscal brasileiro depende de um reequilíbrio estrutural entre autonomia financeira, solidariedade federativa e justiça social. O fortalecimento dos tributos patrimoniais, especialmente o ITCMD,

revela-se fundamental para corrigir distorções históricas e assegurar a realização dos valores constitucionais da justiça fiscal e da isonomia.

Contudo, a consolidação de um modelo fiscal verdadeiramente justo demanda que a tributação acompanhe as transformações econômicas e tecnológicas. Nesse sentido, a emergência dos ativos digitais impõe novos desafios ao Direito Tributário, especialmente quanto à delimitação de sua natureza jurídica, à definição do fato gerador e à compatibilidade com os princípios constitucionais da tributação. Esses aspectos serão aprofundados no Capítulo 3, dedicado à análise específica do ITCMD e à sua aplicação às novas formas de patrimônio digital, com ênfase na interpretação normativa e jurisprudencial necessária à adequação do tributo à economia digital.

### **3 ANÁLISE DO IMPOSTO TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO E SUA APLICAÇÃO AOS ATIVOS DIGITAIS**

#### **3.1 O ITCMD E SUA RELEVÂNCIA NO CONTEXTO TRIBUTÁRIO CONTEMPORÂNEO**

O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) ocupa posição singular no sistema tributário brasileiro, ao conjugar natureza patrimonial, função redistributiva e competência estadual. Previsto no artigo 155, inciso I, da Constituição Federal, o ITCMD incide sobre transmissões gratuitas de bens e direitos, concretizando, no plano infraconstitucional, o princípio da capacidade contributiva e a função social da tributação. Trata-se de um imposto que, embora tradicional, adquire novas dimensões diante das transformações tecnológicas e econômicas contemporâneas, especialmente com a expansão dos ativos digitais como novas formas de riqueza.

A relevância do ITCMD transcende sua contribuição arrecadatória. Ele representa um mecanismo de equilíbrio federativo e de justiça distributiva, garantindo aos Estados a possibilidade de tributar manifestações patrimoniais que escapam à tributação sobre o consumo. Segundo Paulsen (2023, p. 187), “a função do ITCMD é reforçar o papel redistributivo da tributação, permitindo que a riqueza transferida gratuitamente seja alcançada pelo dever fiscal de solidariedade”. Nesse sentido, o imposto atua como instrumento de concretização do princípio republicano da igualdade material e da solidariedade fiscal entre os cidadãos.

A estrutura constitucional do ITCMD é completa: define a competência, a hipótese de incidência e as limitações ao poder de tributar. Contudo, a consolidação de novos formatos de patrimônio, especialmente os bens digitais, desafia o intérprete a aplicar essas normas com coerência sistemática. Como observa Derzi (2022, p. 203), o sistema tributário brasileiro é “aberto à evolução das formas de riqueza, desde que o intérprete respeite a estrutura lógica das normas e os limites impostos pela legalidade”. Assim, o problema atual não é normativo, mas hermenêutico: trata-se de compreender de que maneira os conceitos constitucionais e infraconstitucionais de “bens e direitos” se estendem às manifestações intangíveis de valor econômico.

A Constituição de 1988 estabeleceu um modelo de repartição de competências tributárias que preserva a autonomia dos entes federativos, mas exige deles atuação harmônica e interpretativamente integrada. No caso do ITCMD, a competência estadual assegura que a tributação de transmissões gratuitas, inclusive aquelas realizadas por meios digitais, contribua para a descentralização das receitas e para o fortalecimento do pacto federativo. Como defende Scaff (2024, p. 96), “a autonomia financeira dos entes subnacionais é condição de efetividade

do federalismo, e a preservação dos tributos patrimoniais é o eixo dessa autonomia” (Scaff, 2024). Desse modo, o ITCMD desempenha papel relevante não apenas na redistribuição de riqueza, mas na consolidação do equilíbrio federativo.

Com a consolidação da economia digital, a noção de patrimônio sofreu um deslocamento conceitual: deixou de estar restrita a bens corpóreos para abranger valores representados eletronicamente. A ampliação das formas de riqueza não elimina o alcance do ITCMD, mas exige sua leitura à luz da realidade tecnológica. Como explica Torres (2024, p. 164), “a desmaterialização do valor impõe ao direito tributário a tarefa de interpretar o conceito de bem de modo funcional, assegurando que toda riqueza, independentemente de sua forma, contribua para o financiamento das necessidades públicas” (Torres, 2024). A hermenêutica tributária, portanto, assume papel central para garantir que o imposto acompanhe a evolução das formas de riqueza, sem violar a legalidade e a segurança jurídica.

Assim, o ITCMD reafirma-se como instrumento essencial de justiça fiscal e de coerência do sistema tributário brasileiro. Sua aplicação às novas expressões patrimoniais, entre elas os ativos digitais, não representa inovação legislativa, mas consequência natural da interpretação sistemática e teleológica do ordenamento. A norma de competência e os princípios constitucionais que regem o tributo já oferecem base normativa suficiente para alcançar essas manifestações de riqueza. O desafio que se impõe é hermenêutico: compreender o ITCMD enquanto norma, examinando seus elementos estruturais e a forma pela qual pode abranger, de modo legítimo e coerente, os ativos digitais. Essa análise será desenvolvida no tópico a seguir.

### 3.2 O ITCMD ENQUANTO NORMA

A compreensão do ITCMD enquanto norma requer a superação da leitura puramente literal dos dispositivos constitucionais e legais que o disciplinam. A norma não se confunde com o texto, é o resultado da construção de sentido realizada pelo intérprete a partir dos enunciados prescritivos do sistema jurídico. Essa distinção, como observa Ivo (2015, p. 525), é essencial para o estudo do direito tributário, uma vez que “a norma não está contida no texto, mas é o produto de uma operação linguística que o transforma em mensagem normativa”. O direito, enquanto linguagem prescritiva, organiza condutas sociais mediante significações construídas, e não apenas reproduzidas.

Sob essa perspectiva, o ITCMD não deve ser analisado apenas como um tributo de competência estadual, mas como uma estrutura normativa completa, dotada de critérios constitutivos que permitem sua aplicação a qualquer forma de transmissão gratuita de riqueza, inclusive as representadas digitalmente. A norma jurídica, enquanto estrutura lógico-semântica,

expressa uma relação condicional entre o antecedente (hipótese de incidência) e o consequente (obrigação tributária). Como ensina Carvalho (2021, p. 231), “o núcleo lógico da norma tributária é o vínculo entre a descrição de um fato e a previsão de um efeito jurídico que lhe corresponde” (Carvalho, 2021). Essa estrutura, no caso do ITCMD, permanece íntegra mesmo diante da transformação das formas de patrimônio, desde que o intérprete mantenha fidelidade ao seu sentido normativo e teleológico.

Compreendo que reconhecer o ITCMD como norma é admitir que o sistema jurídico brasileiro possui flexibilidade interpretativa suficiente para abarcar novas manifestações de riqueza, sem necessidade de inovação legislativa. A estrutura lógico-constitucional do tributo é ampla e coerente o bastante para alcançar toda transmissão gratuita de valor economicamente relevante, inclusive as representadas digitalmente. Essa compreensão reforça a função integradora da hermenêutica tributária, que, ao interpretar as normas em consonância com os princípios da legalidade e da capacidade contributiva, assegura a atualização do sistema sem romper com sua coerência interna. Assim, a norma tributária se revela como um instrumento dinâmico de concretização da justiça fiscal e da solidariedade social, valores que permeiam todo o ordenamento constitucional.

A doutrina de Lourival Vilanova oferece um fundamento epistemológico decisivo para essa leitura. O autor sustenta que a norma é um ato de linguagem prescritivo, cuja existência depende de uma operação comunicativa que vincula o texto ao seu significado dentro do sistema (Vilanova, 2000, p. 48). A norma tributária, assim, não é um dado empírico, mas uma construção racional que integra o sistema jurídico a partir de enunciados legislativos válidos. Essa concepção confirma que o ITCMD, enquanto norma, é um enunciado prescritivo completo, e não fragmentário, cuja incidência se projeta sobre toda manifestação de riqueza juridicamente qualificável, independentemente de sua forma física ou digital.

Gabriel Ivo aprofunda essa dimensão hermenêutica ao afirmar que o processo de significação jurídica ocorre em múltiplos planos linguísticos, desde o texto legislativo até o plano da norma propriamente dita. Para o autor, “o texto é o suporte físico; a norma é a construção de sentido operada pelo intérprete a partir dos enunciados válidos do ordenamento” (Ivo, 2015, p. 534). Aplicando essa distinção ao ITCMD, percebe-se que a Constituição, ao atribuir competência aos Estados para tributar transmissões gratuitas de bens e direitos, fornece o suporte linguístico da norma, mas é o intérprete quem concretiza sua aplicabilidade às novas expressões patrimoniais, inclusive os ativos digitais. Essa concretização não rompe com o princípio da legalidade, mas o reafirma, pois decorre da aplicação sistemática e racional de normas válidas e preexistentes.

Entendo que o papel do intérprete, nesse contexto, não é o de inovar na ordem jurídica, mas o de realizar a vontade normativa já presente no texto constitucional e legal. A hermenêutica tributária deve ser exercida como função de fidelidade sistêmica, comprometida com a integridade e a coerência do ordenamento. Atribuir eficácia à norma do ITCMD frente às novas realidades patrimoniais é, portanto, um dever institucional e não uma faculdade criativa. Ao alcançar as transmissões de ativos digitais, o intérprete não amplia a norma, mas a concretiza dentro de sua função constitucional de tributar conforme a capacidade contributiva, assegurando que o princípio da igualdade fiscal não seja comprometido pelas inovações tecnológicas.

O ITCMD, enquanto norma, possui uma regra-matriz de incidência tributária completa, composta por critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. O critério material, “transmissão gratuita de bens ou direitos”, é suficientemente amplo para abranger tanto os bens corpóreos quanto os incorpóreos, conforme o artigo 91 do Código Civil. O critério pessoal identifica o Estado como sujeito ativo e o beneficiário da transmissão como sujeito passivo, enquanto o critério temporal se perfaz no momento da transmissão. O critério espacial, por sua vez, define a competência territorial do ente tributante, e o quantitativo, o valor econômico do bem ou direito transmitido. Essa estrutura lógico-semântica demonstra que o ITCMD é uma norma autossuficiente, cujo alcance não depende da criação de novos tipos normativos, mas de uma leitura sistematicamente adequada às novas formas de riqueza digital.

Essa perspectiva hermenêutica, que distingue texto e norma, afasta a tese da insuficiência legislativa para a tributação dos ativos digitais. O ordenamento jurídico brasileiro já fornece base normativa robusta para alcançar essas manifestações patrimoniais, mediante a aplicação dos instrumentos interpretativos previstos no artigo 108 do Código Tributário Nacional. Como explica Carvalho (2021, p. 247), “a analogia, a interpretação sistemática e a integração normativa são meios legítimos de assegurar a continuidade do sistema tributário diante da mutabilidade dos fatos econômicos” (Carvalho, 2021). Assim, a utilização da analogia e da coerência sistêmica não implica inovação legislativa, mas exercício legítimo da função hermenêutica do direito tributário.

Essa constatação permite sustentar que a resistência em aplicar o ITCMD às transmissões de ativos digitais não decorre de ausência normativa, mas de uma deficiência hermenêutica. A leitura restritiva que afasta os bens digitais do campo de incidência tributária nega a própria finalidade do sistema, a qual é a de alcançar todas as manifestações de riqueza juridicamente relevantes. O direito tributário, como linguagem normativa, não se limita à materialidade dos bens, mas à sua significação econômica e jurídica. Negar a incidência do

ITCMD sobre ativos digitais, portanto, é negar o princípio da justiça fiscal e permitir que zonas de privilégio e evasão se perpetuem à margem do dever de solidariedade.

A norma de incidência do ITCMD, portanto, deve ser compreendida como uma estrutura viva, capaz de se adaptar às transformações tecnológicas e econômicas sem perder sua validade. Ao abranger transmissões de ativos digitais, representações eletrônicas de valor, o ITCMD concretiza o princípio da capacidade contributiva e reafirma o dever fundamental de solidariedade fiscal. Nesse sentido, a incidência do imposto sobre bens intangíveis decorre da interpretação sistemática e funcional de seu critério material, e não da criação de um novo tributo. Como observa Ivo (2015, p. 542), “a força do sistema jurídico está em sua plasticidade semântica, que permite ao intérprete aplicar normas existentes a novas realidades sem ruptura da ordem normativa” (Ivo, 2015).

Considero que o ordenamento jurídico brasileiro, em sua completude sistemática, já contém os instrumentos conceituais e normativos necessários para tributar os ativos digitais. A Constituição de 1988, o Código Civil e o Código Tributário Nacional, quando interpretados de modo integrado e coerente, revelam-se plenamente capazes de sustentar a incidência do ITCMD sobre transmissões digitais, sem ofensa ao princípio da legalidade. O desafio não é legislativo, mas interpretativo: compreender que a norma tributária, enquanto estrutura de linguagem, possui alcance suficiente para abarcar as novas formas de patrimônio intangível. Essa leitura consolida a segurança jurídica e assegura que a evolução tecnológica não se converta em espaço de não incidência tributária.

A aplicação do ITCMD às transmissões de ativos digitais representa, portanto, a expressão prática da coerência normativa do direito tributário brasileiro. Ao reconhecer que a norma de incidência já contempla as manifestações intangíveis de valor, o intérprete reafirma a suficiência do ordenamento e a racionalidade do sistema. A tributação dessas novas formas de patrimônio, longe de representar inovação, é o resultado da interpretação lógica e sistemática da norma existente. Essa compreensão será fundamental para o desenvolvimento do tópico seguinte, no qual se examinará a incidência concreta do ITCMD sobre os ativos digitais, à luz de sua estrutura normativa e da hermenêutica tributária contemporânea.

A compreensão do ITCMD enquanto norma permite avançar para o exame de sua efetividade prática, especialmente no que se refere ao fato gerador e aos critérios que delimitam sua incidência. Se, de um lado, a norma confere o conteúdo jurídico que estrutura o dever tributário, de outro, é no fato gerador que esse conteúdo se concretiza como evento jurídico dotado de relevância patrimonial. A coerência entre norma e fato é o que assegura a legitimidade da tributação: o tributo não decorre da mera existência da riqueza, mas de sua transmissão

juridicamente qualificada. No caso do ITCMD, essa qualificação assume relevância ainda maior diante das novas formas de riqueza digital, cuja circulação, embora imaterial, representa a mesma manifestação econômica que fundamenta a incidência sobre bens tradicionais. Assim, compreender o fato gerador do ITCMD é compreender como o direito positivo brasileiro transforma a linguagem normativa da tributação em realidade concreta, permitindo que o dever de contribuir alcance também as transmissões patrimoniais em ambiente digital.

### 3.3 A CONCRETIZAÇÃO DA NORMA DO ITCMD: FATO GERADOR E ESTRUTURA DE INCIDÊNCIA

A incidência do ITCMD, enquanto norma tributária, materializa-se a partir da ocorrência de seu fato gerador, definido pela Constituição Federal como a transmissão gratuita de bens e direitos, seja em razão de sucessão causa mortis ou de doação (art. 155, I, CF/88). É nesse ponto que o conteúdo normativo da tributação se transforma em realidade jurídica: o fato gerador representa o momento de concretização da hipótese normativa, convertendo-se em dever tributário exigível. Como observa Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 245), “a hipótese de incidência é o antecedente lógico da norma tributária, e o fato gerador, sua realização no mundo fenomênico, dotada de relevância jurídica” (Carvalho, 2021). No caso do ITCMD, essa realização ocorre no instante em que a transmissão gratuita do patrimônio é juridicamente aperfeiçoada, seja por morte, seja por liberalidade.

No âmbito das transmissões causa mortis, o fato gerador se perfaz no momento da abertura da sucessão, conforme dispõe o artigo 1.784 do Código Civil. O princípio da *saisine* assegura que a herança se transmite automaticamente aos herdeiros, independentemente de qualquer formalização posterior. A doutrina majoritária entende, contudo, que a exigibilidade do tributo somente se consolida com a efetiva individualização dos bens ou direitos transmitidos, momento em que se torna possível a apuração da base de cálculo e a determinação do sujeito passivo. Nesse sentido, Baleeiro (2019, p. 159) adverte que “a transmissão se opera com o óbito, mas o nascimento da obrigação tributária reclama a definição patrimonial do bem transmitido e de seu respectivo beneficiário” (Baleeiro, 2019). Assim, a formalização do inventário ou do arrolamento constitui ato declaratório que apenas confirma o evento jurídico já ocorrido no plano fático.

Nas doações, o fato gerador se consuma no momento da transferência voluntária e gratuita de bens ou direitos, mediante manifestação de vontade do doador e aceitação do donatário, conforme o artigo 538 do Código Civil. Essa configuração evidencia o caráter bilateral e jurídico da doação como fato gerador: a transmissão gratuita de riqueza, formalizada

por ato jurídico perfeito, constitui o núcleo material da hipótese de incidência. Segundo Machado (2023, p. 377), “a doação, como fato gerador do ITCMD, expressa o exercício de autonomia privada com repercussão patrimonial, o que legitima a atuação estatal na esfera tributária para recompor a solidariedade fiscal” (Machado, 2023).

Ao tratar dos critérios de competência, é importante distinguir a competência constitucional para instituir o tributo, atribuída aos Estados e ao Distrito Federal (art. 155, I, CF/88), dos critérios que estruturam a própria norma de incidência. A Constituição não cria o tributo, mas atribui competência normativa aos entes federados para fazê-lo, dentro dos limites da legalidade e da isonomia. O exercício dessa competência pressupõe a observância de três elementos fundamentais: a hipótese de incidência (transmissão gratuita de bens ou direitos), o sujeito passivo (herdeiro ou donatário) e a base de cálculo (valor do bem ou direito transmitido). Conforme explica Ataliba (2018, p. 92), “a competência tributária é o poder jurídico conferido pela Constituição para criar, majorar ou extinguir tributos, mas o seu exercício está condicionado à estrita conformidade com os critérios formais e materiais estabelecidos no texto constitucional” (Ataliba, 2018).

Sob essa ótica, a análise da competência não se reduz à dimensão territorial, mas envolve o aspecto material e normativo da incidência. O critério material do ITCMD é a própria transmissão gratuita de riqueza; o critério temporal é o momento da ocorrência da morte ou da doação; e o critério pessoal define o contribuinte e o ente tributante. Essa estrutura é suficiente para abranger as transmissões de bens digitais que possuam expressão econômica. A ausência de suporte físico não afasta a configuração do fato gerador, pois o direito tributário opera sobre a significação jurídica do valor, e não sobre sua tangibilidade.

A partir dessa perspectiva, a tributação dos ativos digitais não requer alteração de competência, mas o reconhecimento hermenêutico de que o fato gerador tradicional do ITCMD, a transmissão gratuita de valor, permanece íntegro, ainda que a riqueza se manifeste em forma intangível. A função da hermenêutica tributária é assegurar a coerência entre a norma e os novos fenômenos econômicos, garantindo que a justiça fiscal acompanhe a transformação da economia. Como enfatiza Lourival Vilanova (2000, p. 88), “a norma é uma estrutura de linguagem que atribui significado jurídico a eventos do mundo, e sua eficácia depende da correspondência entre o conceito e o fenômeno” (Vilanova, 2000). Assim, reconhecer o ativo digital como bem transmissível é reconhecer que o fato gerador do ITCMD subsiste, independentemente da forma como o valor se manifesta.

Essa leitura confirma que a competência normativa dos Estados para instituir e cobrar o ITCMD alcança também as transmissões de ativos digitais, desde que configurados como bens ou direitos dotados de valor econômico. A norma constitucional do art. 155, I, não limita o objeto tributável a bens tangíveis, mas a quaisquer bens ou direitos, expressão de amplitude intencional que permite a inclusão das novas formas de riqueza. Desse modo, o sistema tributário brasileiro revela-se autossuficiente para abranger as transmissões digitais, mediante aplicação integrada do Código Civil (arts. 83 e 91), do Código Tributário Nacional (art. 108) e dos princípios constitucionais da legalidade e da capacidade contributiva.

No contexto dos ativos digitais, compreendo que o fato gerador do ITCMD mantém sua essência normativa inalterada. A transmissão gratuita de bens ou direitos, núcleo conceitual do imposto, continua a ocorrer sempre que há deslocamento de riqueza com caráter não oneroso, independentemente do suporte material em que o valor se manifesta. A digitalização do patrimônio não cria um tipo de fato gerador, mas apenas transforma a forma de exteriorização da riqueza já prevista na estrutura da norma tributária. Assim, tanto as transmissões causam mortis de criptoativos quanto as doações de tokens, direitos digitais ou unidades de valor armazenadas em redes distribuídas configuram manifestações de capacidade contributiva que justificam a incidência do imposto, à luz dos princípios constitucionais da isonomia e da solidariedade fiscal.

Essa compreensão demanda, todavia, uma análise mais detalhada das modalidades de ativos digitais e de como se comportam do ponto de vista da incidência. Ativos como tokens patrimoniais, que representam direitos de crédito, participações societárias ou valores mobiliários digitalizados, permitem aferição objetiva de valor e de titularidade, o que facilita sua inclusão na base de cálculo do ITCMD. Já os tokens de utilidade ou ativos representativos de acesso a plataformas e serviços envolvem valoração vinculada ao uso e à função, exigindo uma hermenêutica material que reconheça sua natureza como direito transmissível. No caso dos tokens não fungíveis (NFTs), a singularidade do bem digital impõe avaliação específica, mas o elemento econômico permanece identificável, uma vez que a transferência gratuita de propriedade ou titularidade digital configura, sob o prisma jurídico, a mesma hipótese de incidência do imposto.

A coerência do sistema jurídico-tributário impõe, portanto, que o intérprete reconheça a equivalência funcional entre os bens corpóreos e os bens digitais quanto à aptidão para representar valor econômico transmissível. A inexistência de tangibilidade ou de localização física não afasta a materialidade do fato gerador, pois o tributo incide sobre a riqueza revelada pela transferência gratuita, e não sobre o meio técnico que a suporta. Essa leitura assegura a

aplicação uniforme da norma tributária e evita a criação de zonas de não incidência que fragilizariam a justiça fiscal. Com base nesse entendimento, o ITCMD revela-se plenamente apto a alcançar as transmissões gratuitas de ativos digitais, reforçando a suficiência do ordenamento jurídico brasileiro e a função redistributiva do sistema tributário.

### 3.4 A TRANSFORMAÇÃO DOS ATIVOS DIGITAIS: DA EXISTÊNCIA À PATRIMONIALIDADE E OS REFLEXOS NA INCIDÊNCIA DO ITCMD

A expansão das tecnologias digitais e a progressiva desmaterialização das relações econômicas introduziram novas formas de riqueza e de expressão patrimonial, que desafiam a dogmática jurídica clássica e exigem uma releitura da própria noção de bem. Essa transformação, que perpassa o campo da economia, da sociabilidade e da comunicação, repercute diretamente na delimitação da competência tributária, sobretudo quanto à incidência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) sobre os bens e direitos que emergem em ambiente digital.

Nos primórdios da era digital, os debates jurídicos concentravam-se em ativos financeiros convencionais, como ações e aplicações em bolsa de valores, cuja valoração econômica era imediata e tangível. Com o avanço tecnológico, entretanto, a internet se consolidou como espaço de produção e circulação de valor. Ativos até então considerados existenciais, como perfis em redes sociais, arquivos armazenados em nuvem e direitos sobre conteúdo digital, passaram a adquirir expressão econômica, integrando-se ao patrimônio das pessoas naturais e jurídicas. A multiplicação desses bens evidencia a transição entre a existência digital e a patrimonialidade jurídica.

Essa mutação é perceptível tanto na esfera econômica quanto no Direito. O caso de artistas e influenciadores, cujas contas em redes sociais e plataformas de streaming possuem valor de mercado, exemplifica como elementos originalmente pessoais se convertem em bens de natureza patrimonial.

A transformação dos ativos digitais em bens patrimoniais impõe uma releitura dos conceitos tradicionais de bem jurídico. Segundo Teodorovicz (2022), o reconhecimento desses ativos como bens transmissíveis requer a atualização da noção de patrimônio no Direito Tributário, de modo a abarcar as novas manifestações de riqueza sem romper com os princípios estruturantes do sistema. Nessa perspectiva, o artigo 91 do Código Civil, ao incluir bens corpóreos e incorpóreos no conceito de patrimônio, já fornece base normativa suficiente para enquadrar os ativos digitais como bens jurídicos, passíveis de transmissão e de tributação.

O desafio, portanto, não está na ausência de norma, mas na aplicação coerente daquelas já existentes. A transmissão gratuita de ativos digitais configura fato gerador do ITCMD porque revela a transferência de valor econômico, independentemente de sua materialidade. Conforme defende Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 249), a tributação incide sobre “a exteriorização de riqueza economicamente relevante, independentemente da forma de sua expressão”. Assim, tanto os criptoativos e tokens patrimoniais quanto os ativos digitais de natureza híbrida, como NFTs e direitos digitais com potencial de monetização, se enquadram no espectro da norma de incidência tributária.

Sob esse prisma, o ordenamento jurídico brasileiro já contém instrumentos hermenêuticos adequados para a tributação desses bens. A ausência de tangibilidade não descaracteriza o valor econômico, e a inexistência de localização física não exclui a competência tributária. A aplicação da analogia, permitida pelo artigo 108 do Código Tributário Nacional, e a concepção civilista de bens incorpóreos oferecem subsídios suficientes para a integração normativa. A não incidência do ITCMD sobre ativos digitais representaria, ao contrário, uma quebra da isonomia e da solidariedade fiscal, permitindo a existência de patrimônio digital não tributado.

Essa realidade revela uma transformação mais ampla: a passagem da existência digital, marcada pela personalidade e pela informação, para a patrimonialidade, caracterizada pela valoração e transmissibilidade jurídica. A economia da informação, como observa Torres (2024, p. 163), desmaterializou a riqueza, mas não suprimiu sua essência econômica. Ao contrário, ampliou as formas de manifestação da capacidade contributiva. Nesse contexto, o Direito Tributário não pode permanecer atrelado à materialidade física dos bens, sob pena de comprometer sua efetividade diante das novas formas de riqueza.

Por conseguinte, a incidência do ITCMD sobre ativos digitais não requer inovação legislativa, mas a consolidação de uma leitura sistemática que reconheça o valor econômico subjacente à informação e à representação digital. O fato de esses bens existirem em ambiente informacional não os exclui da ordem patrimonial; ao contrário, os insere no campo da riqueza juridicamente relevante. A tributação, nesse sentido, atua como instrumento de atualização do pacto social fiscal, garantindo que a solidariedade e a justiça tributária se projetem também sobre o universo digital.

Essa leitura será fundamental para o tópico seguinte, no qual se examinará a quantificação do valor econômico dos ativos digitais e os desafios metodológicos de mensuração e valoração para fins de incidência do ITCMD, considerando as especificidades de cada categoria de ativo e a necessidade de assegurar segurança jurídica e equidade fiscal.

### 3.5 A QUANTIFICAÇÃO DO VALOR E OS DESAFIOS DE AFERIÇÃO PATRIMONIAL DOS ATIVOS DIGITAIS

A tributação dos ativos digitais no âmbito do ITCMD apresenta um dos maiores desafios contemporâneos do Direito Tributário: a definição e quantificação do valor econômico de bens intangíveis e voláteis. Diferentemente dos bens corpóreos, cuja valoração decorre de parâmetros físicos e mercadológicos consolidados, os ativos digitais são construções informacionais cuja cotação depende de variáveis tecnológicas, financeiras e comportamentais. Essa característica impõe ao intérprete o dever de identificar critérios objetivos que viabilizem a aferição da base de cálculo do imposto, sem comprometer os princípios da legalidade e da segurança jurídica.

A mensuração do valor dos ativos digitais não se limita à sua cotação nominal em mercado. Trata-se de compreender como a informação, ao ser convertida em dado economicamente relevante, assume forma patrimonial e se integra ao conceito de riqueza tributável. Como explica Galdino (2023, p. 112), “o valor na economia digital é produto da interação entre utilidade, escassez informacional e confiança tecnológica, não podendo ser reduzido a parâmetros exclusivamente monetários” (Galdino, 2023). Essa concepção exige uma leitura mais ampla da base de cálculo, que considere o valor de mercado, o potencial de liquidez e a função econômica desempenhada pelo ativo.

Entendo que a aferição do valor econômico dos ativos digitais deve ser guiada por uma lógica de efetividade fiscal, e não por uma concepção rígida de tangibilidade. O Direito Tributário, ao lidar com novas formas de riqueza, deve privilegiar a manifestação real de capacidade contributiva, ainda que essa se expresse em bens intangíveis e voláteis. A noção de valor, nesse contexto, não se reduz à cotação de mercado, mas envolve a utilidade social e econômica que determinado ativo proporciona ao seu titular.

No contexto das criptomoedas e tokens patrimoniais, por exemplo, a aferição do valor tributável costuma seguir o preço médio de cotação no mercado de exchanges nacionais ou internacionais no momento da ocorrência do fato gerador. Essa metodologia tem sido reconhecida por órgãos fiscais como parâmetro razoável de quantificação, desde que acompanhada de comprovação documental e registro público verificável. Todavia, a volatilidade característica desses ativos impõe cautela: variações abruptas de preço podem comprometer a proporcionalidade e a equidade tributária. Nesse sentido, Pereira (2024, p. 211) observa que “a oscilação intensa dos criptoativos exige critérios de fixação temporal da base de

cálculo que garantam previsibilidade e neutralidade fiscal, sob pena de violação à capacidade contributiva” (Pereira, 2024).

Para os ativos digitais não financeiros, como perfis em redes sociais, direitos autorais digitais, contas monetizadas e tokens não fungíveis (NFTs), a quantificação patrimonial exige metodologia ainda mais refinada. O valor econômico desses bens deriva de sua audiência, da interação com o público, da exclusividade ou da originalidade da criação digital. No campo prático, a avaliação de ativos desse tipo pode se basear em métricas de receita potencial, contratos de publicidade, royalties ou licenças de uso. Como observa Frazão (2023, p. 226), “a aferição do valor patrimonial dos bens digitais depende da conversão de métricas intangíveis em indicadores financeiros, de modo a refletir a efetiva capacidade econômica do titular” (Frazão, 2023).

Essa necessidade de conversão de métricas intangíveis em parâmetros financeiros desafia o próprio conceito tradicional de base de cálculo. No caso dos ativos digitais, a materialidade tributável não decorre da substância física, mas da funcionalidade econômica e da possibilidade de apropriação individual. Assim, o que se tributa não é a “coisa” em si, mas o valor que ela expressa dentro do sistema de trocas digitais. Essa leitura encontra respaldo na doutrina de Torres (2024, p. 119), para quem “a função distributiva do tributo deve alcançar toda forma de riqueza economicamente mensurável, ainda que desmaterializada, sob pena de fragilizar a justiça fiscal” (Torres, 2024).

Nesse sentido, considero que o maior desafio hermenêutico do intérprete está em distinguir entre riqueza efetivamente realizável e valor meramente potencial. A aferição equivocada do valor dos ativos digitais pode conduzir a distorções arrecadatórias e violar o princípio da proporcionalidade. O ITCMD, por sua natureza, deve incidir sobre transmissões concretas de riqueza, e não sobre projeções especulativas. Essa distinção é essencial para que a tributação digital se mantenha justa e constitucionalmente adequada.

Outro desafio relevante diz respeito à identificação do momento exato da ocorrência do fato gerador. No caso das transmissões causa mortis, o valor do ativo deve ser apurado com base na cotação existente na data da abertura da sucessão, conforme o princípio da *saissine* previsto no artigo 1.784 do Código Civil. Nas doações, o valor deve refletir o montante de mercado na data da efetiva transferência de titularidade. Essa correspondência temporal assegura coerência entre o fato gerador e a quantificação da base de cálculo, evitando distorções decorrentes de flutuações de preço entre o ato jurídico e a apuração fiscal.

A ausência de regulamentação específica sobre critérios de avaliação de ativos digitais, entretanto, tem levado à adoção de soluções complementares pela via hermenêutica. O artigo

108 do Código Tributário Nacional, ao permitir a utilização da analogia para suprir lacunas, fornece o instrumento adequado para a aplicação proporcional de métodos de aferição já utilizados em bens intangíveis tradicionais, como marcas, softwares e direitos autorais. Essa interpretação evita o vácuo normativo e preserva a coerência do sistema, reconhecendo que a mutabilidade tecnológica não elimina a obrigação tributária.

Por outro lado, a tributação desses bens também demanda cautela para não incorrer em dupla tributação ou sobrevalorização de ativos sem liquidez efetiva. Em determinadas situações, a valoração de bens digitais pode envolver elementos subjetivos, como reputação, engajamento ou visibilidade, que não representam riqueza realizável. Por isso, a fixação da base de cálculo deve respeitar o princípio da razoabilidade e o critério da capacidade contributiva, conforme previsto no artigo 145, §1º, da Constituição Federal. Como explica Lobato (2025, p. 58), “a aferição do valor tributável deve se pautar pela proporcionalidade econômica da riqueza transmitida, de modo a evitar tanto a evasão quanto a tributação de valores meramente potenciais” (Lobato, 2025).

A quantificação dos ativos digitais, portanto, deve conjugar rigor técnico e sensibilidade jurídica. O emprego de critérios objetivos, como valor de mercado, cotação média ou avaliação contratual, deve ser complementado pela análise da efetiva disponibilidade econômica do bem. Essa ponderação assegura que o ITCMD incida sobre manifestações reais de riqueza, sem comprometer o equilíbrio federativo nem o princípio da justiça fiscal.

A consolidação de parâmetros seguros de valoração também contribui para a transparência e a integridade das relações tributárias. A rastreabilidade oferecida por tecnologias de registro distribuído, como a blockchain, permite verificar a autenticidade e a titularidade dos bens, reduzindo o risco de fraude e evasão fiscal. Essas ferramentas tecnológicas, aliadas à hermenêutica sistemática do Direito Tributário, fortalecem a legitimidade da tributação e reafirmam o papel do ITCMD como instrumento de solidariedade fiscal em um ambiente econômico cada vez mais digitalizado.

A compreensão dos critérios de aferição e valoração dos ativos digitais é, portanto, condição essencial para a efetividade da incidência tributária. Sem parâmetros técnicos e jurídicos coerentes, o risco é de que a tributação perca aderência à realidade econômica, enfraquecendo a capacidade redistributiva do sistema. É a partir dessa lógica que o próximo capítulo analisará a continuidade e os limites do ITCMD diante das transformações da economia digital, avaliando como a hermenêutica tributária pode assegurar sua aplicação legítima e constitucional na era das riquezas intangíveis.

## **4 MEMÓRIA DIGITAL E SUA PATRIMONIALIZAÇÃO: REFLEXOS NA TRIBUTAÇÃO SOB A ÓTICA DO ITCMD**

### **4.1 A MEMÓRIA DIGITAL COMO FENÔMENO JURÍDICO EMERGENTE**

A consolidação de uma economia informacional e a expansão dos ambientes digitais remodelaram não apenas a forma de produzir e armazenar conhecimento, mas também o modo como os indivíduos constroem e projetam sua identidade e seu patrimônio. Nesse contexto, a memória digital surge como uma categoria jurídica de crescente relevância, ao representar o conjunto de registros, dados e conteúdos produzidos por indivíduos em meios digitais e que, ao longo do tempo, passam a adquirir expressão econômica e patrimonial. Essa transformação revela uma nova dimensão da riqueza, em que o valor decorre não da tangibilidade dos bens, mas da sua capacidade de gerar utilidade, visibilidade e rentabilidade no ambiente virtual (Torres, 2024, p. 117).

A memória digital, entendida em sentido amplo, compreende todas as manifestações informacionais que representam a trajetória de uma pessoa ou instituição no espaço digital, como perfis em redes sociais, acervos audiovisuais, textos, imagens, dados armazenados em nuvem e outros registros que exprimem aspectos de sua presença e atividade online. Inicialmente associada à preservação da identidade e da personalidade, essa memória passa a se projetar sobre o campo patrimonial quando adquire relevância econômica, seja pela monetização direta, pela exploração de dados, pela publicidade, ou pelo valor agregado a canais e perfis digitais com alto potencial de alcance. A digitalização da vida e a conversão simbólica da experiência humana em dados transferíveis e economicamente exploráveis configuram, assim, um novo tipo de bem, intangível, mas suscetível de valoração (Zampier, 2021, p. 95).

Como observa Frazão (2023, p. 212), o valor econômico da informação e dos dados digitais impõe ao Direito a necessidade de reinterpretar o conceito de patrimônio para além das formas materiais. O dado, o conteúdo e o registro digital deixam de ser apenas manifestações da personalidade, transformando-se em elementos que integram o patrimônio jurídico e podem ser objeto de sucessão e de tributação. A “memória digital” passa, portanto, a ocupar um espaço liminar entre o existencial e o patrimonial, exigindo do intérprete sensibilidade para distinguir quando o bem digital exprime uma projeção da pessoa, insuscetível de valoração, e quando assume natureza econômica que o torna passível de transmissão e tributação.

A partir dessa perspectiva, a memória digital não se limita a um fenômeno tecnológico ou sociocultural, mas constitui uma realidade jurídica emergente. Sua incorporação ao debate tributário não decorre de mera inovação normativa, mas do reconhecimento de que o ordenamento jurídico brasileiro, especialmente por meio dos conceitos de bem (art. 83 do

Código Civil) e de patrimônio (art. 91), já contém os instrumentos necessários para enquadrar e tributar tais manifestações de riqueza. A ausência de materialidade física não afasta a possibilidade de que os registros digitais componham o patrimônio do titular, sendo transmissíveis e economicamente relevantes para fins de incidência tributária, especialmente sob o âmbito do ITCMD (Correia Neto, 2020, p. 74).

Nesse sentido, a evolução da memória, da tradição oral à escrita, e desta à digital, representa não apenas uma mudança nos meios de registro, mas uma transmutação na própria essência do patrimônio. Se a palavra escrita externalizou o conhecimento e consolidou o conceito de bem tangível, a memória digital desmaterializa o valor, deslocando-o para o campo da informação e do fluxo de dados. Essa nova realidade desafia o Direito a reconhecer a existência de uma forma de riqueza cuja substância é simbólica, mas cuja repercussão é econômica. Como sintetiza Maciel (2025, p. 81), “a economia digital converte o dado em ativo, e o ativo em patrimônio, exigindo do sistema jurídico uma leitura que una coerência normativa e plasticidade interpretativa”.

A análise da memória digital sob a ótica tributária, portanto, ultrapassa o debate sobre sucessão digital e alcança o cerne da justiça fiscal contemporânea. A patrimonialização dessa memória, ou seja, sua conversão em bem jurídico transmissível e valorável, impõe a necessidade de examinar como o ITCMD pode incidir sobre tais manifestações de riqueza imaterial, sem romper a coerência do sistema jurídico. Essa reflexão será desenvolvida nos tópicos seguintes, nos quais se busca demonstrar que a tributação da memória digital patrimonializada é não apenas possível, mas coerente com os princípios estruturantes do ordenamento brasileiro, em especial o da capacidade contributiva e o da solidariedade fiscal.

#### 4.2 MEMÓRIA DIGITAL: CONCEITO, NATUREZA E DIMENSÕES JURÍDICAS

A compreensão da memória digital como categoria jurídica exige uma análise que ultrapasse o campo técnico da informática e se insira na dogmática do Direito, especialmente no que tange aos conceitos de bem, patrimônio e valor. A memória digital, enquanto expressão contemporânea das vivências humanas mediadas pela tecnologia, manifesta-se em duas dimensões complementares: a existencial, ligada à identidade, à privacidade e à personalidade; e a patrimonial, relacionada ao valor econômico decorrente da sua utilização, circulação ou exploração. Essa dualidade revela o caráter híbrido da memória digital, que, embora tenha origem em registros pessoais e afetivos, pode adquirir relevância patrimonial e, portanto, jurídica (Zampier, 2021, p. 98).

No campo do Direito Civil, o bem é compreendido como tudo aquilo que pode ser objeto de relação jurídica de valor econômico, nos termos do artigo 83 do Código Civil. Essa concepção é suficientemente ampla para abranger tanto os bens corpóreos quanto os incorpóreos, e nela se insere a memória digital quando dotada de expressão econômica mensurável. Como explica Frazão (2023, p. 217), “a digitalização da vida não cria novos bens jurídicos, mas redefine a forma pela qual os valores patrimoniais se manifestam e circulam na sociedade informacional” (Frazão, 2023). Assim, o reconhecimento jurídico da memória digital como bem patrimonial não depende de inovação legislativa, mas da correta aplicação dos conceitos já existentes às novas formas de riqueza intangível.

A natureza jurídica da memória digital, portanto, é a de um bem incorpóreo, informacional e potencialmente patrimonializável. Quando associada a perfis monetizados em redes sociais, canais digitais com geração de receita, acervos intelectuais disponibilizados em plataformas, ou bases de dados pessoais de alto valor econômico, essa memória assume a feição de ativo digital com capacidade de integrar o patrimônio do titular. Nesse contexto, sua valoração não é meramente simbólica, mas econômica, um reflexo da conversão da presença digital em capital informacional. Como observa Maciel (2025, p. 84), “a economia de dados transformou a memória em mercadoria e o registro em ativo, desafiando os critérios tradicionais de mensuração da riqueza” (Maciel, 2025).

Contudo, é preciso distinguir a dimensão existencial da memória digital daquela que ingressa no campo patrimonial. Perfis pessoais, arquivos familiares ou correspondências digitais podem expressar aspectos da identidade e da privacidade, sendo insuscetíveis de valoração econômica direta. Já os bens digitais que produzem efeitos econômicos concretos, como os canais de produção de conteúdo, coleções digitais com direitos autorais, tokens de identidade digital, ou bancos de dados exploráveis, ingressam no patrimônio jurídico e passam a se sujeitar ao regime da transmissão e da tributação. A linha que separa uma e outra dimensão é tênue, mas essencial para preservar tanto os direitos fundamentais de personalidade quanto a coerência do sistema tributário (Lobato, 2024, p. 59).

Essa necessária distinção entre as dimensões da memória digital reflete uma transformação na própria compreensão do patrimônio. O patrimônio contemporâneo não se restringe à materialidade dos bens, mas compreende também os ativos informacionais e simbólicos que produzem efeitos econômicos mensuráveis. Como destaca Torres (2024, p. 121), “a tributação da era digital exige reconhecer que a riqueza não está apenas no que é tangível, mas em tudo aquilo que manifesta valor no mercado e revela capacidade contributiva” (Torres, 2024). A memória digital, quando monetizada ou potencialmente economicamente

explorável, insere-se plenamente nesse conceito ampliado de riqueza e, portanto, integra o campo de incidência do ITCMD.

Nessa perspectiva, a patrimonialização da memória digital consiste no processo pelo qual registros, dados e conteúdos informacionais adquirem valor econômico e passam a ser tratados como bens jurídicos transmissíveis. Tal fenômeno evidencia a confluência entre os domínios do Direito Civil e do Direito Tributário: o primeiro, ao reconhecer a natureza de bem; o segundo, ao afirmar a aptidão desse bem para revelar capacidade contributiva e justificar a incidência tributária. Assim, não se trata de ampliar arbitrariamente a competência tributária, mas de concretizar a ideia de que toda manifestação de riqueza, ainda que imaterial, deve participar do dever fundamental de contribuir para o custeio das despesas públicas.

Sob essa ótica, a memória digital patrimonializada representa uma fronteira jurídica em expansão, que desafia o intérprete a equilibrar os valores da dignidade da pessoa humana, da segurança jurídica e da justiça fiscal. Seu reconhecimento como bem transmissível e tributável não implica negar sua origem existencial, mas admitir que, no contexto da economia digital, as esferas do pessoal e do patrimonial se interpenetram. A presença digital de uma pessoa, perpetuada em dados, imagens e criações, é também uma forma de capital informacional que, ao ser transmitido, concretiza uma hipótese clássica de incidência tributária: a transferência gratuita de bens e direitos, prevista no artigo 155, inciso I, da Constituição Federal.

Dessa forma, compreender a memória digital como fenômeno jurídico é compreender que o Direito precisa acompanhar as mutações da economia e da cultura sem romper sua coerência interna. O reconhecimento da memória digital patrimonializada não exige a criação de um novo tributo, mas a aplicação sistemática das normas já existentes, de modo a assegurar que a tributação incida sobre toda forma de riqueza economicamente relevante, em conformidade com o princípio da capacidade contributiva. Nos tópicos seguintes, será analisado o processo de patrimonialização dessa memória, suas implicações sucessórias e os fundamentos que legitimam a incidência do ITCMD sobre essas novas manifestações de valor digital.

#### 4.3 A INCIDÊNCIA DO ITCMD SOBRE A MEMÓRIA DIGITAL PATRIMONIALIZADA

A incidência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) sobre a memória digital patrimonializada representa a materialização do princípio da capacidade contributiva no contexto da economia informacional. Se a função essencial do tributo é alcançar toda manifestação de riqueza, a ampliação do conceito de bem, que agora abrange elementos intangíveis, informacionais e digitais, impõe o reconhecimento da memória digital como

potencial objeto de tributação sempre que revestida de valor econômico mensurável (Torres, 2024, p. 129).

O artigo 155, inciso I, da Constituição Federal, e o artigo 35 do Código Tributário Nacional estabelecem que o ITCMD incide sobre a transmissão de “quaisquer bens ou direitos”, expressão suficientemente ampla para abarcar ativos digitais e memórias patrimonializadas. O elemento determinante para a incidência não é a materialidade do objeto transmitido, mas a existência de valor econômico passível de transferência gratuita. Nesse sentido, perfis monetizados, coleções digitais com direitos autorais, bases de dados com valor de mercado e registros de propriedade digital representam manifestações concretas de riqueza, sujeitas à tributação quando transferidas por sucessão ou doação (Maciel, 2025, p. 96).

A dificuldade hermenêutica não reside na ausência de previsão legal, mas na necessidade de adequar os conceitos jurídicos clássicos à nova realidade tecnológica. O sistema normativo brasileiro já contém instrumentos suficientes para compreender o fenômeno, desde que a interpretação seja realizada de modo sistemático e finalístico. O intérprete deve reconhecer que a materialidade tributária do ITCMD é a transferência gratuita de bens ou direitos, e não o suporte físico que os contém. Assim, a transmissão de ativos digitais de natureza patrimonial satisfaz integralmente os requisitos da hipótese de incidência tributária, ainda que o bem se manifeste em ambiente virtual ou intangível (Frazão, 2023, p. 220).

A memória digital patrimonializada, quando integrada a um espólio, deve ser considerada parte do acervo hereditário, passível de avaliação e tributação. Essa inclusão assegura a neutralidade e a isonomia do sistema tributário, evitando que a ausência de tangibilidade resulte em lacunas de tributação. O valor de perfis em redes sociais com atividade econômica, canais de conteúdo remunerado, bibliotecas digitais, NFTs, tokens ou coleções de dados com valor comercial, exemplificativamente, pode e deve ser apurado segundo critérios técnicos, permitindo que o ITCMD incida sobre o valor líquido transferido aos herdeiros.

Esse entendimento evita distorções e assegura o cumprimento da justiça fiscal, na medida em que impede que o crescimento da riqueza digital se torne um refúgio tributário. Como destaca Torres (2024, p. 133), “a efetividade do sistema tributário depende da sua capacidade de acompanhar as transformações das formas de riqueza, sob pena de esvaziar o princípio da igualdade fiscal”. A tributação da memória digital patrimonializada, portanto, não configura inovação legislativa, mas extensão coerente dos princípios constitucionais que regem a tributação no Estado Democrático de Direito.

Por outro lado, a aplicação prática desse entendimento demanda critérios técnicos de avaliação e mecanismos de cooperação entre as administrações tributárias e as plataformas

digitais. A valoração desses ativos pode variar conforme o tipo de bem digital, a sua rentabilidade e o potencial de exploração econômica. A construção de parâmetros metodológicos é imprescindível para assegurar segurança jurídica e uniformidade de tratamento, sem comprometer a natureza interpretativa da norma tributária.

A incidência do ITCMD sobre a memória digital patrimonializada reafirma, assim, a suficiência do arcabouço normativo brasileiro e a capacidade do Direito Tributário de se adaptar às transformações da economia digital. Ao reconhecer que a riqueza não se limita ao tangível, o sistema jurídico preserva a coerência da tributação, concretizando o dever fundamental de contribuir e assegurando que novas formas de valor participem da manutenção do pacto fiscal.

#### 4.4 DESAFIOS DE VALORAÇÃO E APLICABILIDADE PRÁTICA DO ITCMD SOBRE A MEMÓRIA DIGITAL

A tributação da memória digital patrimonializada impõe ao Direito Tributário um conjunto de desafios inéditos, sobretudo no que se refere à identificação, mensuração e valoração dos bens digitais. A natureza intangível, mutável e, muitas vezes, descentralizada desses ativos torna complexa a determinação de sua base de cálculo e de seu valor de mercado para fins de incidência do ITCMD. A ausência de critérios uniformes para mensurar o valor econômico de conteúdos digitais, perfis monetizados, tokens ou coleções de dados compromete a efetividade do princípio da isonomia tributária e exige um esforço interpretativo e técnico que combine prudência metodológica com inovação (Maciel, 2025, p. 104).

A valoração da memória digital envolve múltiplas dimensões: econômica, simbólica e afetiva, nem todas suscetíveis de mensuração pecuniária. Entretanto, para fins tributários, é necessário delimitar o valor econômico objetivo, entendido como aquele suscetível de troca ou comercialização no mercado. Perfis digitais com receitas recorrentes, bases de dados licenciáveis, tokens representativos de direitos autorais e coleções digitais transacionáveis configuram manifestações patrimoniais claras, ainda que sejam produtos de experiências existenciais (Frazão, 2023, p. 224).

Essa realidade reforça a necessidade de critérios técnicos de avaliação, que possam conciliar a especificidade tecnológica com a segurança jurídica do contribuinte. É recomendável que a valoração dos bens digitais patrimonializados siga parâmetros similares aos aplicáveis a ativos intangíveis em geral, como marcas, patentes e direitos autorais, observando a capacidade de geração de receita e o valor de mercado no momento da transmissão. Como observa Torres (2024, p. 137), “a hermenêutica tributária deve evoluir para

incluir métodos de avaliação econômica que reflitam a natureza híbrida dos bens digitais, sem afastar a lógica do princípio da capacidade contributiva” (Torres, 2024).

Outro desafio reside na determinação do critério espacial e de competência tributária. A descentralização típica dos ambientes digitais, em especial das redes baseadas em blockchain e servidores distribuídos, dificulta a definição de onde o bem se encontra e, conseqüentemente, qual ente federativo possui competência para exigir o ITCMD. Embora o artigo 155, §1º, II, da Constituição Federal atribua aos Estados a competência para tributar transmissões de bens e direitos, a ausência de localização física dos ativos digitais gera um vácuo interpretativo que precisa ser suprido por critérios funcionais, como o domicílio do falecido ou do donatário, ou o local de registro das chaves de acesso e das plataformas intermediárias (Maciel, 2025, p. 108).

A falta de integração normativa entre os entes federativos e a ausência de lei complementar nacional específica agravam esse problema, criando um risco de dupla tributação ou de omissão fiscal. Cada Estado pode adotar critérios distintos de definição de competência e de apuração da base de cálculo, o que compromete a uniformidade do sistema e a segurança jurídica do contribuinte. A solução passa por uma interpretação conforme a Constituição, que privilegie a unidade do sistema tributário e a racionalidade das competências, de modo a impedir tanto a bitributação quanto a evasão.

A efetividade da incidência do ITCMD sobre a memória digital também depende da capacidade administrativa dos órgãos fazendários de identificar e avaliar tais bens. A criação de protocolos de cooperação com plataformas digitais, exchanges e provedores de serviços tecnológicos é essencial para permitir o acesso a informações sobre titularidade, movimentação e valor dos ativos digitais, respeitados os direitos fundamentais à privacidade e à proteção de dados pessoais. Essa interação institucional é indispensável para que a tributação da memória digital ocorra dentro dos parâmetros de legalidade, proporcionalidade e justiça fiscal.

Por fim, há um desafio de natureza hermenêutica e axiológica: o de equilibrar a proteção dos direitos da personalidade e da privacidade post mortem com o dever fundamental de contribuir. A memória digital, ainda que possa ser patrimonializada, contém também dimensões simbólicas e afetivas que não se traduzem integralmente em valor econômico. O papel do intérprete é, portanto, distinguir com precisão os aspectos existenciais daqueles que se convertem em riqueza tributável, aplicando o ITCMD de forma ponderada e racional.

Em síntese, a valoração e a aplicação prática do ITCMD sobre a memória digital exigem um processo contínuo de refinamento jurídico e técnico. O ordenamento brasileiro já oferece os fundamentos normativos necessários, mas a sua concretização depende de uma leitura integrada entre Direito Tributário, Tecnologia e Direitos Fundamentais. A consolidação dessa

compreensão é o que permitirá ao sistema fiscal brasileiro acompanhar as transformações da economia digital sem sacrificar a coerência dogmática nem a legitimidade do dever de contribuir.

Ao reconhecer a memória digital patrimonializada como expressão contemporânea de riqueza, o Direito Tributário reafirma sua vocação adaptativa e sua função essencial de equilíbrio social. A tributação desses bens não é um exercício de inovação normativa, mas de continuidade dogmática, no qual o sistema jurídico reafirma seus próprios fundamentos diante de novas realidades econômicas.

Essa compreensão prepara o terreno para a análise que se segue, voltada à reforma tributária e à necessidade de atualização estrutural do sistema fiscal brasileiro diante da economia digital. O exame das mudanças propostas e de seus impactos sobre a tributação de ativos e memórias digitais permitirá verificar até que ponto o Estado brasileiro tem sido capaz de acompanhar a evolução da riqueza no século XXI sem romper com os princípios constitucionais que sustentam a justiça fiscal.

## 5 A REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS IMPACTOS SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE ATIVOS DIGITAIS: DESAFIOS E PERSPECTIVAS PARA O ITCMD

### 5.1 TRANSFORMAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL DIGITAL

A Emenda Constitucional nº 132, de 2023, acompanhada da Lei Complementar nº 214, de 2025, marca uma etapa decisiva na história do sistema tributário brasileiro. Mais do que um rearranjo técnico, trata-se de um reordenamento estrutural da racionalidade fiscal que desloca o eixo da tributação para a incidência sobre o consumo, por meio do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), complementados pelo Imposto Seletivo (IS). Essa arquitetura busca simplificação, neutralidade econômica e transparência arrecadatória, inspirando-se na lógica dos *Value Added Taxes* europeus, sem perder de vista a especificidade do federalismo brasileiro (Santi, 2025, p. 43).

Eurico Marcos Diniz de Santi (2025, p. 43) observa que a reforma “não é apenas uma alteração de normas, mas uma mudança de paradigma institucional do federalismo fiscal”, na medida em que reconfigura as relações entre os entes federativos e redistribui espaços de autonomia e coordenação. Ao unificar a tributação sobre o consumo, pretende-se “construir um sistema de base ampla, neutro e previsível” (Santi, 2025), reconhecendo-se, porém, as tensões que esse modelo projeta sobre as finanças subnacionais, sobretudo no plano dos tributos patrimoniais.

Helena Taveira Torres (2024, p. 117) complementa que a EC 132/2023 “representa o maior desafio de harmonização federativa desde 1988” (Torres, 2024, p. 117), pois, ao concentrar a tributação sobre o consumo em um tributo nacional de base compartilhada, exige dos Estados o fortalecimento de suas fontes próprias de receita, o que, a seu ver, “impõe a revitalização dos tributos patrimoniais, notadamente o ITCMD e o IPVA, como instrumentos de compensação federativa” (Torres, 2024).

De minha leitura, essa observação é essencial. A centralidade conferida aos tributos de fluxo obriga a repensar a função dos tributos de estoque. O ITCMD, longe de perder relevância, assume uma dimensão simbólica e prática: a de preservar a autonomia financeira estadual e assegurar a justiça fiscal diante da concentração da arrecadação na União.

A economia digital intensifica a circulação de valores imateriais, dados e ativos digitais, deslocando categorias tradicionais de tangibilidade e territorialidade, mas sem alterar o núcleo jurídico do que seja bem ou direito com valor econômico transmissível. O ITCMD, nesse cenário, mantém-se como instrumento de justiça fiscal e de recomposição federativa, apto a

alcançar manifestações patrimoniais intangíveis quando presentes os elementos da regra-matriz de incidência.

Defendo que a relevância do ITCMD na era digital não depende de inovação legislativa, mas da aplicação sistemática e analógica das normas já vigentes aos novos suportes de riqueza. A digitalização exige presença inteligente do Estado Fiscal, mas não altera o dever fundamental de contribuir nem o princípio da capacidade contributiva. O pacto fiscal entre contribuinte e Estado, mediado por dados e algoritmos, demanda previsibilidade e coerência, não a multiplicação de tipos normativos.

A literatura sobre Tributação 4.0 reforça esse horizonte ao defender a migração de um modelo analógico, pautado em declaração e fiscalização ex post, para um ambiente digital de rastreabilidade e interoperabilidade de dados, com controles inteligentes e baixa assimetria informacional (Afonso; Correia Neto, 2020, p. 29). Essa transformação não cria direitos ou deveres tributários; apenas realocaliza a materialidade econômica em suportes informacionais, permitindo que a incidência existente se concretize com maior eficiência.

Este capítulo parte, portanto, de duas premissas: a reforma reorganiza a tributação do consumo sem esvaziar a função redistributiva dos tributos patrimoniais; e o ITCMD já dispõe de base normativa suficiente para alcançar ativos digitais transmitidos causa mortis ou por doação, desde que se apliquem os critérios constitucionais e infraconstitucionais com interpretação sistemática e analogia legítima.

## 5.2 OS PRINCÍPIOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA E A INCIDÊNCIA DO ITCMD SOBRE ATIVOS DIGITAIS

Os princípios consagrados pela Reforma Tributária recente, como neutralidade, simplicidade, transparência, eficiência e justiça fiscal, projetam reflexos relevantes sobre a tributação patrimonial, especialmente no que diz respeito à incidência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) em operações envolvendo ativos digitais. Ainda que o foco central da reforma recaia sobre a tributação do consumo, as suas diretrizes normativas e valorativas influenciam a hermenêutica tributária aplicada à transmissão de bens intangíveis, permitindo compreender de que modo o Estado pode intervir nesse novo domínio econômico sem romper com os fundamentos do sistema.

O princípio da neutralidade, um dos eixos mais debatidos pela doutrina contemporânea, busca reduzir distorções na atuação fiscal e preservar a coerência entre a forma e o conteúdo econômico dos fatos tributáveis. Aplicado ao ITCMD, esse princípio orienta a tributação de ativos digitais sob o mesmo raciocínio normativo utilizado para bens materiais ou

incorpóreos tradicionais, desde que haja valor econômico e transmissibilidade jurídica. Assim, a existência de um suporte digital, como um token ou criptoativo, não deve afastar a incidência do imposto, pois, conforme argumenta Eurico Marcos Diniz de Santi (2025, p. 61), “a neutralidade exige que o Direito Tributário trate com equivalência as manifestações de riqueza, independentemente de seu suporte tecnológico” (Santi, 2025). Desse modo, a neutralidade fiscal confere legitimidade à aplicação do ITCMD sobre transmissões gratuitas de bens digitais, harmonizando inovação tecnológica e justiça tributária.

O princípio da simplicidade, por outro lado, guarda relação direta com a eficiência da administração tributária e com a acessibilidade do contribuinte. A tributação de ativos digitais desafia as estruturas tradicionais de controle e declaração, exigindo mecanismos claros e procedimentos digitalizados. Heleno Taveira Torres (2024, p. 121) observa que a simplificação deve ser entendida como “processo de desburocratização e integração tecnológica da administração fiscal” (Torres, 2024), o que se ajusta à necessidade de o Estado atuar com instrumentos adequados para acompanhar o dinamismo das transações digitais. Nesse contexto, a simplificação não reduz a função do ITCMD, mas reforça sua aplicabilidade a realidades patrimoniais emergentes, assegurando que o tributo continue exercendo seu papel redistributivo sem entraves procedimentais.

Já o princípio da transparência impõe uma dimensão ética e técnica à intervenção do Estado Fiscal. No campo da tributação digital, transparência significa rastreabilidade, publicidade e clareza nos critérios de valoração e incidência. A gestão tributária de ativos digitais requer interoperabilidade entre bases de dados e o uso responsável de tecnologias de rastreamento, como blockchain analytics, para garantir o cumprimento do dever de contribuir sem violar direitos individuais. Para Afonso e Correia Neto (2020, p. 63), a transparência na era digital “é condição para a legitimidade da tributação baseada em dados” (Afonso; Correia Neto, 2020), pois promove segurança jurídica e previsibilidade ao contribuinte. Essa diretriz reforça o dever estatal de comunicar com clareza as formas de apuração e recolhimento do ITCMD nas transmissões digitais, evitando arbitrariedades e fortalecendo a confiança fiscal.

A justiça fiscal, princípio de matriz constitucional, adquire especial relevo nesse debate. Em um ambiente tributário que tende à neutralização da progressividade em razão da ênfase no consumo, o ITCMD ressurgiu como instrumento de reequilíbrio distributivo, inclusive sobre a riqueza digital. A aplicação do imposto às transmissões gratuitas de ativos digitais concretiza o princípio da capacidade contributiva, uma vez que esses ativos, muitas vezes de alto valor econômico, representam manifestações patrimoniais relevantes. Valter Lobato (2025, p. 51) destaca que a justiça fiscal “se realiza na medida em que o sistema preserva espaços para

a tributação patrimonial como forma de mitigar a regressividade estrutural do consumo” (Lobato, 2025). Assim, a tributação de bens digitais causa mortis ou por doação traduz o compromisso ético do sistema com a solidariedade social, sem necessidade de criação de novos tributos.

O princípio da eficiência, por fim, vincula-se à capacidade do Estado de alcançar seus objetivos arrecadatórios e redistributivos com o menor custo possível, tanto para a administração quanto para o contribuinte. No contexto da tributação digital, eficiência implica o uso de meios tecnológicos que permitam ao Fisco identificar, avaliar e tributar bens intangíveis de forma proporcional e segura, respeitando a legalidade e os limites da privacidade. Como observa Scaff (2024, p. 92), “a eficiência fiscal não se mede apenas pela arrecadação, mas pela legitimidade e racionalidade do processo de tributação” (Scaff, 2024). Sob essa ótica, a aplicação do ITCMD a ativos digitais é compatível com o princípio da eficiência porque utiliza instrumentos tecnológicos para concretizar normas já existentes, evitando lacunas e fortalecendo a efetividade do sistema.

Em síntese, a relação entre os princípios da Reforma Tributária e a tributação patrimonial digital revela uma continuidade hermenêutica: os valores de neutralidade, simplicidade, transparência, eficiência e justiça fiscal orientam a atuação do Estado Fiscal sobre novas formas de riqueza, assegurando que a tributação das transmissões digitais por meio do ITCMD se desenvolva dentro dos parâmetros constitucionais e de justiça distributiva. Longe de representar inovação legislativa, a aplicação desses princípios reforça a legitimidade e a coerência do sistema tributário brasileiro diante das transformações tecnológicas, permitindo ao Estado exercer sua função arrecadatória e redistributiva de modo equilibrado e proporcional na era digital.

### 5.3 O MODELO IBS/CBS PÓS-REFORMA: CARACTERÍSTICAS, IMPLICAÇÕES E TENSÕES FISCAIS.

A criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) pela Emenda Constitucional nº 132/2023 representa o eixo de transformação mais relevante da reforma tributária. Ao substituir cinco tributos, ICMS, ISS, PIS, Cofins e parte do IPI, o novo sistema busca, em tese, simplificar a tributação sobre o consumo e reduzir a cumulatividade, criando um modelo de base ampla e não cumulativa. Essa estrutura, entretanto, ultrapassa o plano técnico e se projeta como reconfiguração profunda das relações entre os entes federativos, alterando o equilíbrio fiscal que caracteriza o federalismo brasileiro (Santi, 2025, p. 87).

A uniformização da tributação sobre o consumo, embora promova eficiência e transparência, implica uma recentralização da política tributária, como assinala Eurico Marcos Diniz de Santi (2025, p. 88), ao afirmar que “a coordenação federativa promovida pela reforma opera sob a aparência da cooperação, mas resulta em centralização decisória na União”. O IBS, de natureza nacional, e a CBS, de competência federal, estabelecem um sistema em que a autonomia normativa dos Estados e Municípios se reduz significativamente, ainda que se mantenham fórmulas de repartição de receitas.

Helena Taveira Torres (2024, p. 115) reforça que “o novo arranjo fiscal introduz um federalismo de cooperação tributária forçada, no qual a eficiência é o discurso e a centralização é o efeito” (Torres, 2024, p. 115). A reforma, em vez de apenas reorganizar competências, redimensiona o papel do Estado federado na estrutura fiscal, impondo-lhe a necessidade de fortalecer tributos próprios, especialmente de natureza patrimonial, para compensar a perda relativa de protagonismo arrecadatório.

Em minha leitura, essa redistribuição assimétrica de competências cria um paradoxo federativo: quanto mais se unifica a base tributária sobre o consumo, mais os Estados dependem da vitalidade e da modernização de tributos de estoque, como o ITCMD. Essa dependência não é apenas financeira, mas estrutural, pois o ITCMD passa a representar o instrumento de expressão concreta da autonomia fiscal estadual.

Fernando Facury Scaff (2024, p. 92) observa que a reforma tributária não pode ser compreendida apenas como simplificação, mas como reordenação de poder fiscal entre entes federados, e adverte que o equilíbrio federativo dependerá da sobrevivência funcional dos tributos patrimoniais. Assim, a reforma cria um cenário de “dualidade fiscal”: de um lado, a União e os Municípios operam sob o novo paradigma do consumo; de outro, os Estados precisam redescobrir na tributação patrimonial a base de sua autonomia.

Essa dinâmica afeta diretamente o ITCMD, cuja importância cresce não apenas pela arrecadação, mas como símbolo da justiça fiscal e da redistribuição de riqueza. O tributo de transmissão gratuita de bens e direitos torna-se o contraponto ético e constitucional do modelo de consumo digitalizado, pois expressa a solidariedade social e o princípio da capacidade contributiva.

Paulo de Barros Carvalho (2023, p. 141) ensina que “os tributos coexistem em um sistema de coordenação normativa, em que cada hipótese de incidência deve ser interpretada à luz do seu critério material” (Carvalho, 2023, p. 141). Essa ideia é crucial para compreender que IBS/CBS e ITCMD não competem entre si, mas se complementam em uma lógica de sistema. O primeiro tributa o fluxo econômico oneroso; o segundo, o estoque patrimonial

transmitido sem contraprestação. Ambos se articulam sob a unidade semântica da Constituição Tributária.

Valter Lobato (2025, p. 51) denomina esse equilíbrio de “solidariedade fiscal federativa”, sustentando que a efetividade do sistema depende da “preservação dos espaços de tributação patrimonial como forma de mitigar os efeitos regressivos da tributação sobre o consumo”. Em sua visão, o ITCMD é o “tributo de justiça vertical”, porque reintroduz progressividade em um sistema que tende à regressividade.

Defendo, nesse sentido, que o ITCMD assume, no contexto pós-reforma, um papel de contrapeso redistributivo e político. A expansão da base de incidência do IBS/CBS sobre o consumo digital exige que o ITCMD se projete sobre a nova riqueza informacional, preservando o princípio da capacidade contributiva. O tributo deixa de ser um instrumento periférico e passa a constituir uma categoria de resistência federativa e hermenêutica, essencial à manutenção da equidade e da autonomia dos Estados.

A análise de Luciana Maciel (2025, p. 73) reforça essa leitura ao destacar que “a economia digital altera as bases materiais da tributação, mas não seus fundamentos axiológicos: justiça, solidariedade e proporcionalidade permanecem como eixos de coerência” (Maciel, 2025, p.73). Assim, a convivência entre IBS/CBS e ITCMD não é um jogo de soma zero, mas uma simbiose institucional que redefine o papel do Estado na era digital.

Sustento, por fim, que o novo modelo de tributação sobre o consumo não enfraquece o ITCMD; ao contrário, o impulsiona à condição de tributo estratégico da justiça fiscal contemporânea. O desafio do intérprete não é escolher entre eficiência e equidade, mas integrar ambas sob uma hermenêutica constitucional que reconheça o ITCMD como instrumento de continuidade da justiça tributária no Brasil digital.

#### 5.4 O ITCMD NO NOVO AMBIENTE FISCAL: CONTINUIDADE, LIMITES E POTENCIAL DE EXPANSÃO

A reforma tributária de 2023 não suprimiu a competência dos Estados para instituir o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD). Ao contrário, reforçou sua relevância dentro do novo arranjo federativo. A manutenção desse tributo representa uma escolha política e constitucional consciente: preservar um instrumento de redistribuição de riqueza e de compensação das assimetrias decorrentes da centralização da arrecadação sobre o consumo (Brasil, 1988, art. 155, I).

O ITCMD, previsto no artigo 155, inciso I, da Constituição Federal, possui natureza eminentemente patrimonial. Seu critério material é a transmissão gratuita de bens ou direitos

dotados de valor econômico. Nessa definição, o direito positivo brasileiro já oferece todos os elementos necessários para abranger tanto bens corpóreos quanto incorpóreos. Como ensina Paulo de Barros Carvalho (2023, p. 175), a incidência tributária não se prende à forma física do bem, mas ao evento jurídico de transferência gratuita de titularidade. Assim, a transmissão de criptoativos, tokens, moedas digitais ou direitos digitais integra, sem esforço hermenêutico extraordinário, a hipótese de incidência do ITCMD.

Defendo, portanto, que não há lacuna normativa a ser preenchida. O sistema jurídico brasileiro já contém instrumentos conceituais e normativos suficientes para permitir a tributação de ativos digitais, bastando que se interprete o direito com coerência sistemática. O artigo 91 do Código Civil inclui no patrimônio tanto os bens corpóreos quanto os incorpóreos (Brasil, 2002, art. 91). O artigo 110 do Código Tributário Nacional impede que conceitos de direito privado alterem a definição ou o alcance dos tributos, e o artigo 108, inciso I, autoriza expressamente o uso da analogia para suprir omissões sem criar obrigação nova (Brasil, 1966, arts. 108, I, e 110). Essas normas, quando lidas em conjunto, demonstram que a ausência de referência expressa aos ativos digitais não equivale a uma impossibilidade jurídica de tributá-los.

Paulo de Barros Carvalho (2023, p. 284) acentua que “o Direito Tributário é um sistema de linguagem que se autorreconstrói pela integração de suas normas”. A incidência sobre novas materialidades econômicas é, portanto, expressão natural da adaptabilidade do sistema jurídico, desde que preservada a coerência lógica e axiológica que o sustenta. O intérprete não cria um tributo ao aplicar o ITCMD sobre bens digitais; apenas reconhece que a materialidade patrimonial contemporânea se manifesta também em meios informacionais.

Essa postura interpretativa é plenamente compatível com o princípio da legalidade tributária, porque a norma de incidência já existe e é suficientemente ampla. O que muda é o suporte fático sobre o qual recai. A hermenêutica tributária moderna deve, assim, abandonar a ideia de que o digital constitui um novo campo jurídico e reconhecer que ele é apenas uma nova expressão da riqueza. A obrigação de contribuir não depende do meio pelo qual o patrimônio é representado, mas da capacidade econômica que ele expressa.

Entendo que o maior desafio hermenêutico do Direito Tributário contemporâneo consiste em compatibilizar a estabilidade conceitual das normas com a dinamicidade das manifestações econômicas da riqueza. A tributação de ativos digitais por meio do ITCMD representa, sob essa ótica, a afirmação de um sistema jurídico capaz de se adaptar sem romper com seus fundamentos. Essa tarefa impõe ao intérprete não uma ampliação arbitrária da norma, mas o uso criterioso dos instrumentos de integração previstos pelo próprio ordenamento, como

a analogia e a coerência sistemática, de modo a garantir que a aplicação tributária acompanhe a evolução tecnológica sem transgredir o princípio da legalidade.

Eurico Marcos Diniz de Santi (2025, p. 112) sustenta que “a norma de incidência tributária independe da materialidade específica do bem, bastando que haja valor econômico e relação jurídica transmissível” (Santi, 2025). Essa formulação reforça a compreensão de que o ITCMD, ao incidir sobre transmissões digitais, cumpre sua função constitucional sem violar o princípio da tipicidade. O legislador não precisa reformular a norma; o intérprete deve apenas aplicá-la de forma coerente com as transformações econômicas.

A literatura contemporânea da *Tributação 4.0* converge com essa linha de pensamento. Afonso e Correia Neto (2020, p. 59) observam que “a revolução digital não cria novos direitos ou deveres, apenas transfere a materialidade econômica para suportes informacionais” (Afonso; Correia Neto, 2020). A essência da relação tributária permanece inalterada, e com ela a aplicabilidade do ITCMD às transmissões gratuitas de riqueza, ainda que em meio digital.

De minha leitura, esse é o ponto nevrálgico da discussão. A ausência de regulação específica sobre ativos digitais não representa uma falha normativa, mas uma demonstração da maturidade do sistema tributário, capaz de se ajustar por coerência interna. O desafio contemporâneo não está em criar tributos, mas em exercitar uma hermenêutica tributária mais consciente da realidade tecnológica. O intérprete, ao reconhecer o valor econômico e a transmissibilidade jurídica de um ativo digital, já encontra todos os elementos necessários para que a incidência se aperfeiçoe.

## 5.5 CENÁRIOS ESTRATÉGICOS PARA A TRIBUTAÇÃO DIGITAL

Defende-se que o verdadeiro desafio da tributação digital não reside na criação de novas normas ou na reestruturação institucional do Estado, mas sim na aplicação hermenêutica das normas já existentes, à luz dos princípios constitucionais da justiça fiscal, da legalidade e da capacidade contributiva. O ordenamento jurídico brasileiro é dotado de coerência normativa e plasticidade conceitual suficientes para abarcar as novas formas de riqueza digital, sem necessidade de ruptura legislativa. Assim, a tarefa que se impõe ao intérprete e ao administrador tributário é a de reconhecer, com rigor técnico e sistematicidade, que a riqueza informacional é também patrimônio jurídico, passível de incidência tributária quando se verifica o evento de transmissão causa mortis ou por doação.

O artigo 155, inciso I, da Constituição Federal, confere aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) sobre bens e direitos de qualquer natureza. O artigo 91 do Código Civil, por sua vez, dispõe que o

patrimônio é composto por bens corpóreos e incorpóreos, e o artigo 110 do Código Tributário Nacional impede que conceitos de direito privado restrinjam o alcance tributário, enquanto o artigo 108, inciso I, autoriza o uso da analogia para integração das normas tributárias (Brasil, 1966; 2002).

Essas disposições, interpretadas de modo sistemático, demonstram a suficiência do ordenamento jurídico vigente para alcançar as transmissões gratuitas de ativos digitais. O fato de tais bens não possuírem tangibilidade física não exclui seu valor econômico, e, portanto, não os retira do conceito de patrimônio transmissível. O Direito Tributário, enquanto linguagem normativa autônoma, é capaz de reconstruir o seu significado material sem romper com os fundamentos constitucionais que o sustentam. Como ensina Paulo de Barros Carvalho (2023, p. 175), “a incidência tributária não se prende à forma física do bem, mas ao evento jurídico de transferência gratuita de valor econômico” (Carvalho, 2023).

Nesse mesmo sentido, Eurico Marcos Diniz de Santi (2025, p. 112) enfatiza que “a norma de incidência tributária independe da materialidade específica do bem, bastando que haja valor econômico e relação jurídica transmissível” (Santi, 2025). Assim, a tributação dos ativos digitais via ITCMD não exige inovação legislativa, mas interpretação hermenêutica coerente e aplicação sistemática das normas existentes, respeitando o princípio da tipicidade e o núcleo essencial do dever de contribuir.

Dessa compreensão decorre uma tese central desta pesquisa: a tributação dos ativos digitais é juridicamente possível e constitucionalmente exigível com base no direito vigente, e sua efetividade depende apenas da capacidade dos entes federativos de interpretar, aplicar e comunicar corretamente esse conjunto normativo. Essa capacidade manifesta-se em três dimensões interdependentes: a técnico-interpretativa, a administrativa e a pedagógica. Essas dimensões não configuram meros planos operacionais, mas formas de concretização da hermenêutica tributária no contexto digital, permitindo que o sistema se adapte às transformações tecnológicas sem perder sua coerência lógica e axiológica.

A primeira dimensão é a técnico-interpretativa, que corresponde ao esforço de consolidação de uma leitura sistemática e uniforme sobre a incidência do ITCMD em transmissões digitais. O ponto de partida é reconhecer que a noção de “bens e direitos de qualquer natureza”, constante do artigo 155, I, da Constituição Federal, é intencionalmente ampla, de modo a permitir que o sistema absorva novas expressões econômicas de riqueza.

O intérprete deve, portanto, aplicar uma hermenêutica integradora, que considere os princípios constitucionais e os conceitos gerais de patrimônio e valor econômico do Código Civil e do CTN. A aplicação dessa metodologia interpretativa, fundada na coerência normativa

e na unidade do sistema, é o que permite reconhecer os ativos digitais como bens jurídicos tributáveis, sem recorrer à criação de novos tipos normativos.

Sustenta-se que essa dimensão técnico-interpretativa deve ser institucionalizada pelas administrações tributárias estaduais por meio de atos normativos vinculantes, como pareceres, orientações e manuais interpretativos, capazes de estabelecer o entendimento de que os ativos digitais são bens de valor econômico transmissíveis e, portanto, sujeitos à incidência do ITCMD. Essa padronização interpretativa é indispensável para garantir segurança jurídica e isonomia tributária, evitando que a ausência de uniformidade entre os entes federativos gere desigualdades regionais e insegurança aos contribuintes.

Deve-se ainda promover cooperação hermenêutica federativa no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), com a elaboração de enunciados interpretativos conjuntos que afirmem a compatibilidade entre o ITCMD e a tributação de ativos digitais. Essa coordenação técnica entre os Estados não é apenas desejável, mas necessária à preservação do pacto federativo, uma vez que impede que divergências interpretativas comprometam a unidade semântica da Constituição Tributária. Conforme observa Carvalho (2023, p. 211), “a estabilidade semântica das normas é condição essencial da legitimidade do sistema tributário” (Carvalho, 2023, p.211).

A segunda dimensão é a administrativa, que corresponde à operacionalização concreta da hermenêutica tributária no plano das estruturas fiscais. A aplicação coerente das normas depende de uma administração pública preparada para lidar com a materialidade digital e com as especificidades das novas formas de manifestação de riqueza. O artigo 199 do CTN autoriza expressamente o intercâmbio de informações entre as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, criando base legal suficiente para a construção de um ecossistema de governança fiscal digital cooperativa.

Essa dimensão requer a modernização tecnológica e procedimental das secretarias de fazenda estaduais. A integração de bases de dados e o uso de ferramentas como *blockchain analytics*, *big data* e inteligência artificial são instrumentos legítimos para a identificação de transmissões digitais e para a prevenção de evasões. Tais mecanismos não inovam no plano normativo, mas concretizam a aplicação das normas existentes com maior eficiência e precisão. Afonso e Correia Neto (2020, p. 63) ressaltam que “a integração inteligente dos sistemas públicos de dados constitui o fundamento de um Estado fiscal eficaz e proporcional” (Afonso; Correia Neto, 2020), permitindo que o Fisco atue de modo preventivo e não apenas repressivo.

Propõe-se a criação de núcleos especializados em tributação digital nas administrações tributárias estaduais, compostos por auditores e analistas fiscais com formação jurídica e tecnológica adequada. Esses núcleos devem ser responsáveis por interpretar contratos inteligentes, rastrear movimentações sucessórias digitais e determinar o valor de mercado de ativos digitais sujeitos ao ITCMD. Trata-se de uma atuação administrativa que não cria competências, mas aperfeiçoa as já existentes, reafirmando o caráter autorreconstrutivo do Direito Tributário.

Entretanto, a modernização administrativa deve estar em conformidade com os princípios constitucionais da legalidade, finalidade e proporcionalidade, bem como com a Lei Geral de Proteção de Dados (Lei nº 13.709/2018). O uso de dados e algoritmos no âmbito tributário não pode violar garantias individuais, devendo ser guiado pelo ideal de governança fiscal digital responsável, em que a eficiência arrecadatória se harmoniza com a proteção da privacidade e com a transparência pública.

A terceira dimensão, pedagógica, é a mais complexa e, ao mesmo tempo, a mais transformadora. Ela se refere ao papel comunicativo e formativo do sistema tributário, voltado à construção de uma cultura de consciência fiscal digital e de compreensão cidadã do dever de contribuir.

Eurico Marcos Diniz de Santi (2025, p. 127) denomina essa vertente de “função comunicativa do sistema tributário”, pela qual o tributo deixa de ser apenas um instrumento de arrecadação e se converte em meio de afirmação da cidadania e da legitimidade democrática. A tributação, nessa perspectiva, é também uma linguagem pedagógica, uma forma de educação cívica que visa reduzir as assimetrias informacionais entre Estado e contribuinte.

Defende-se que os Estados devem adotar programas estruturados de educação fiscal digital, voltados não apenas a servidores públicos, mas também a contribuintes, operadores do direito, estudantes e agentes econômicos. Tais programas devem promover o conhecimento sobre a tributação de ativos digitais, esclarecer deveres de declaração e incentivar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

Essa pedagogia fiscal deve dialogar com o conceito de accountability fiscal digital, proposto por Pérez e Martins (2023, p. 45), segundo o qual a legitimidade do sistema depende da transparência e da capacidade de mensurar e comunicar resultados. A criação de indicadores públicos de desempenho, como o número de transmissões digitais tributadas, o incremento de arrecadação decorrente de heranças digitais e o grau de adesão ao cumprimento espontâneo, reforça a confiança do cidadão e fortalece o vínculo entre tributação e justiça social.

As três dimensões aqui apresentadas não são projetos paralelos, mas etapas complementares da concretização hermenêutica do ITCMD no contexto digital. A dimensão técnico-interpretativa garante a coerência jurídica; a administrativa assegura a efetividade prática; e a pedagógica confere legitimidade e adesão social.

A tributação de ativos digitais deve ser compreendida, portanto, como continuidade da racionalidade constitucional tributária, e não como ruptura. A tecnologia não cria deveres, apenas redefine os meios pelos quais a riqueza se manifesta e o Estado a identifica. A função redistributiva do ITCMD mantém-se intacta: tributar a transmissão gratuita de riqueza, agora também digital, em nome da justiça fiscal, da solidariedade e do equilíbrio federativo.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como propósito analisar a possibilidade jurídica da incidência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) nas transmissões gratuitas de ativos digitais, à luz da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, investigando se o ordenamento jurídico brasileiro, tal como estruturado, dispõe de instrumentos normativos e interpretativos suficientes para alcançar essas novas manifestações de riqueza sem a necessidade de criação de novos tributos ou de alteração legislativa. O problema central consistiu em verificar de que forma o Direito Tributário, concebido em bases clássicas, pode responder às transformações tecnológicas e econômicas da era digital, preservando a coerência sistêmica e os valores constitucionais que o sustentam.

Para atingir esse objetivo, foi necessário percorrer um caminho teórico e hermenêutico que permitisse compreender, inicialmente, a natureza jurídica dos ativos digitais e, em seguida, avaliar a coerência de sua integração ao sistema tributário existente. No primeiro capítulo, buscou-se delimitar conceitualmente o que se entende por ativo digital e de que modo essas novas expressões de valor se inserem nas categorias jurídicas tradicionais. Observou-se que o avanço da tecnologia e a digitalização da economia provocaram uma desmaterialização da riqueza, deslocando o eixo da materialidade para o campo informacional. Essa mutação, contudo, não suprimiu a existência de valor econômico, mas apenas lhe conferiu uma nova forma de expressão. Assim, verificou-se que os ativos digitais, criptomoedas, tokens, certificados eletrônicos de propriedade e demais bens digitais representativos de valor, podem ser considerados bens móveis incorpóreos, nos termos do artigo 83 do Código Civil, dotados de valor econômico e suscetíveis de apropriação e transmissão.

A análise doutrinária permitiu concluir que a ausência de tangibilidade não elimina a natureza patrimonial dos ativos digitais. São bens que, embora intangíveis, possuem existência jurídica autônoma, lastreada em registros criptográficos e em valores de mercado verificáveis. Essa constatação foi essencial para afastar a ideia de que a economia digital cria um vazio normativo ou que exige um novo arcabouço legislativo. O sistema jurídico já oferece categorias capazes de absorver as novas manifestações de riqueza, desde que o intérprete reconheça a mutabilidade dos fatos econômicos e aplique as normas existentes de forma coerente com os princípios constitucionais. Nesse contexto, a qualificação dos ativos digitais como bens patrimoniais não apenas se mostrou possível, como também necessária, uma vez que tais ativos integram efetivamente o patrimônio dos titulares e se sujeitam à circulação jurídica, à sucessão e à transferência gratuita.

O segundo capítulo foi dedicado à análise da justiça fiscal como princípio estruturante da tributação e ao papel do ITCMD como instrumento de efetivação desse princípio no âmbito federativo. A pesquisa demonstrou que a justiça fiscal não se limita à imposição de limites ao poder de tributar, mas atua como vetor positivo de equidade, orientando a repartição das cargas tributárias conforme a capacidade contributiva de cada cidadão. Nessa perspectiva, a tributação das transmissões gratuitas de ativos digitais revela-se coerente com os valores constitucionais, uma vez que visa incluir novas formas de riqueza no campo da contribuição, evitando lacunas que poderiam gerar desigualdades e distorções distributivas.

A leitura sistemática do artigo 145, §1º, da Constituição Federal, associada à concepção do dever fundamental de pagar tributos, conforme delineado por José Casalta Nabais, reforça a legitimidade dessa incidência. A tributação, compreendida como expressão de solidariedade social, deve alcançar todas as manifestações de riqueza, independentemente de sua forma material. Ao reconhecer nos ativos digitais uma expressão concreta de capacidade econômica, o Estado cumpre sua função distributiva, assegurando que o financiamento das necessidades públicas se realize de modo equitativo.

Além disso, a análise do princípio da justiça fiscal foi articulada ao federalismo cooperativo, ressaltando-se que o ITCMD representa instrumento essencial para a autonomia financeira dos Estados e para o equilíbrio das receitas públicas no contexto da repartição de competências. A inclusão dos ativos digitais na base de incidência do ITCMD fortalece essa autonomia, permitindo que os entes subnacionais acompanhem a evolução econômica e tributem novas formas de patrimônio sem extrapolar os limites constitucionais de sua competência.

Com isso, confirmou-se que a justiça fiscal, no contexto da economia digital, não exige a criação de novos tributos, mas a aplicação justa e coerente dos tributos já existentes, de modo a garantir que a tributação continue refletindo as manifestações reais de riqueza e promovendo a igualdade material entre os contribuintes.

O terceiro capítulo concentrou-se na análise dogmática do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), destacando sua estrutura normativa e a suficiência conceitual para alcançar transmissões digitais. Com base na teoria da regra-matriz de incidência tributária, desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho, foi possível identificar que o tributo, em sua essência, não depende da natureza material do bem, mas do valor econômico transmitido a título gratuito. Assim, os critérios material, pessoal, temporal, espacial e quantitativo previstos na legislação vigente comportam a aplicação ao contexto digital, bastando que a transmissão configure efetiva manifestação de capacidade contributiva.

Constatou-se que a incidência do ITCMD sobre ativos digitais não exige inovação normativa, pois o ordenamento já prevê, no artigo 35 do Código Tributário Nacional, a hipótese de tributação sobre a transmissão gratuita de “bens e direitos de qualquer natureza”. A expressão ampla e não restritiva desse dispositivo, associada ao conceito civilista de patrimônio, permite incluir no âmbito da incidência tributária as novas formas de riqueza, inclusive as intangíveis. Essa compreensão reafirma a coerência do sistema jurídico e evita que o avanço tecnológico gere um vácuo normativo que comprometa a justiça fiscal. O Direito, enquanto linguagem normativa dotada de racionalidade própria, é capaz de acompanhar a evolução econômica sem renunciar à estabilidade de seus princípios.

A abordagem hermenêutica demonstrou que o obstáculo à tributação dos ativos digitais não está na ausência de lei, mas na resistência interpretativa em aplicar conceitos clássicos a realidades tecnológicas. O princípio da legalidade, longe de impedir essa leitura, impõe que a aplicação da norma seja feita com base em sua finalidade constitucional, preservando a coerência entre forma e conteúdo. Ao reconhecer que os ativos digitais são bens juridicamente qualificáveis e transmissíveis, o intérprete apenas cumpre o mandamento de aplicar o tributo conforme a riqueza efetivamente manifestada. Assim, a tributação dos bens digitais pelo ITCMD não rompe a legalidade, mas a realiza em sua acepção substancial, ao assegurar tratamento isonômico entre patrimônios de mesma natureza econômica.

Também se verificou que o sistema jurídico brasileiro possui mecanismos aptos a suprir eventuais lacunas de forma legítima. O artigo 108 do CTN, ao permitir o uso da analogia e da integração normativa, viabiliza a aplicação do tributo a situações novas sem que isso represente criação de obrigação tributária inexistente. Essa previsão legal garante que a interpretação acompanhe a realidade, sem que o Estado dependa de constante atualização legislativa para manter a efetividade do sistema. O ITCMD, portanto, revela-se um tributo de vocação ampla e adaptável, coerente com a dinâmica social e tecnológica contemporânea.

O quarto capítulo introduziu uma reflexão inovadora acerca da memória digital e de sua patrimonialização, demonstrando que a expansão da vida social para o ambiente virtual deu origem a novos tipos de bens intangíveis que, embora inicialmente vinculados a experiências pessoais, podem adquirir valor econômico concreto. Nesse sentido, arquivos digitais, tokens não fungíveis (NFTs), obras digitais e perfis monetizados passaram a compor o acervo patrimonial de seus titulares, integrando o conceito jurídico de bem suscetível de transmissão.

A discussão sobre a patrimonialização da memória digital evidenciou que o valor informacional, quando monetizado ou passível de cessão, deixa de ser mero reflexo da personalidade para se tornar objeto de direito e de tributação. Essa constatação exige do

intérprete sensibilidade normativa, para distinguir o que é expressão de afeto ou identidade pessoal, e, portanto, insuscetível de tributação, daquilo que se converteu em manifestação de riqueza econômica, apta a integrar o patrimônio e sujeitar-se ao ITCMD.

O capítulo destacou, ainda, que a noção de patrimônio digital amplia o alcance do direito civil e tributário, exigindo leitura integradora e coerente entre ambas as áreas. O reconhecimento de que bens digitais podem ser objeto de herança, doação e transmissão inter vivos reforça a necessidade de que o sistema tributário os trate de forma compatível com sua realidade econômica. Assim, o conceito de memória digital patrimonializada não representa mera inovação terminológica, mas uma atualização da compreensão jurídica de riqueza, indispensável para que a tributação permaneça fiel ao princípio da capacidade contributiva.

Por fim, a discussão sobre os ativos digitais e suas expressões patrimoniais revelou que a tributação não deve perseguir a tecnologia, mas acompanhar suas consequências jurídicas e econômicas. O papel do intérprete, nesse contexto, é assegurar que a inovação não se transforme em exceção tributária, nem em terreno de insegurança. A coerência sistêmica, mais do que a literalidade, é o que garante a legitimidade da incidência. Assim, a reflexão sobre a memória digital reafirmou a tese central deste trabalho: o ordenamento jurídico brasileiro é capaz de abarcar as novas formas de patrimônio sem ruptura legislativa, desde que guiado por uma hermenêutica fiel aos seus fundamentos constitucionais.

O quinto e último capítulo tratou do papel do ITCMD no contexto contemporâneo da tributação patrimonial, especialmente diante das transformações estruturais trazidas pela reforma tributária e pela consolidação da economia digital. Demonstrou-se que, embora as recentes alterações constitucionais e infraconstitucionais tenham concentrado esforços na tributação sobre o consumo, a dimensão patrimonial da tributação mantém-se como eixo indispensável para a concretização da justiça fiscal e para o equilíbrio federativo. Nesse cenário, o ITCMD reafirma sua importância como tributo de caráter distributivo, voltado à correção das desigualdades e à preservação da autonomia financeira dos Estados.

Verificou-se que a economia digital, ao criar formas de riqueza, exige que os tributos patrimoniais se adaptem às mutações da realidade sem romper a estabilidade do sistema. O ITCMD, por sua natureza, mostrou-se capaz de acompanhar essa evolução, uma vez que incide sobre a transmissão gratuita de qualquer bem ou direito, independentemente de sua natureza material. Essa flexibilidade normativa, aliada à clareza dos princípios constitucionais que o fundamentam, faz do ITCMD um instrumento eficaz para incorporar ao sistema tributário as novas manifestações de valor econômico derivadas da digitalização.

Constatou-se, ainda, que a ampliação do campo de incidência do ITCMD para abranger os ativos digitais não representa inovação arbitrária ou invasão de competência, mas continuidade interpretativa. O tributo, ao incidir sobre transmissões de patrimônio digital, preserva a harmonia entre legalidade e justiça fiscal, garantindo que as transformações tecnológicas não sirvam de pretexto para a erosão das bases tributárias estaduais. Desse modo, o reconhecimento da tributação sobre ativos digitais reforça o pacto federativo, ao permitir que os Estados mantenham fontes legítimas de arrecadação e participem, de maneira equilibrada, do esforço fiscal que sustenta as políticas públicas.

O estudo confirmou, portanto, que o sistema jurídico brasileiro é suficientemente autônomo e coerente para absorver as inovações trazidas pela economia digital, desde que interpretado à luz de seus próprios princípios. A tributação das transmissões gratuitas de ativos digitais, pela via do ITCMD, não cria um tributo, mas atualiza a incidência de uma norma já existente, reafirmando a capacidade do Direito de se autorreconstruir sem perder sua identidade. A coerência sistêmica e a integridade interpretativa revelaram-se, ao final, mais relevantes que a literalidade isolada dos dispositivos legais.

No plano teórico, a pesquisa demonstrou que o problema não é de norma, mas de leitura da norma. O ordenamento tributário brasileiro dispõe de arcabouço conceitual apto a abranger as novas formas de patrimônio: o que falta é a disposição hermenêutica para reconhecer que a riqueza se transformou, sem deixar de existir. A aplicação do ITCMD aos ativos digitais representa, assim, um exercício de fidelidade constitucional, e não de expansão indevida do poder de tributar. O tributo, quando interpretado sob o prisma da justiça fiscal, reafirma sua função social de distribuir encargos de maneira equitativa, assegurando que todos contribuam conforme a medida de sua capacidade econômica.

Do ponto de vista prático, os resultados apontam para a necessidade de uma uniformização interpretativa e procedimental entre os Estados, de modo a assegurar segurança jurídica e previsibilidade na tributação dos bens digitais. Embora o tema ainda se encontre em fase de consolidação, a pesquisa evidenciou que a aplicação coerente das normas já existentes é suficiente para disciplinar a matéria. Recomenda-se, portanto, que as administrações tributárias estaduais adotem parâmetros técnicos mínimos para a valoração e comprovação da titularidade dos ativos digitais, garantindo a eficácia do ITCMD sem comprometer a integridade dos direitos dos contribuintes.

Diante de todo o exposto, conclui-se que o ITCMD é juridicamente apto e constitucionalmente legítimo para incidir sobre transmissões gratuitas de ativos digitais, desde que observadas as condições de patrimonialidade, transmissibilidade e valoração econômica. A

ausência de menção expressa a esses bens nas normas vigentes não constitui lacuna, mas simples reflexo da evolução das formas de riqueza. O sistema tributário, ancorado em princípios abertos e conceitos estruturantes, é capaz de absorver tais inovações de modo coerente e equilibrado.

## REFERÊNCIAS

- AFONSO, J. R. R.; CORREIA NETO, C. B. **Tributação 4.0: repensar os tributos na era digital**. Coimbra: Almedina, 2020.
- ALMEIDA, V.; BARBOZA, H. H. Tecnologia, morte e direito: em busca de uma compreensão sistemática da “herança digital”. In: TEIXEIRA, A. C. B.; LEAL, L. T. (Coord.). **Herança digital**. Indaiatuba: Editora Foco, 2021.
- AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- ANTUNES, A. L. M. **A integralização do capital social com criptoativos e os obstáculos encontrados**. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-graduação em Direito Empresarial) — INSPER, São Paulo, 2021.
- ALVES, J. A. **Justiça fiscal: o combate à regressividade do sistema tributário nacional**. Brasília: IPEA, 2020.
- BALEEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em:  
[https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88\\_Livro\\_EC91\\_2016.pdf](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf). Acesso em: 12 abr. 2025.
- BRASIL. Código Civil (2002). **Código Civil Brasileiro e legislação correlata**. 2.ed. Brasília: Senado Federal, 2008. Disponível em:  
<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/70327/C%C3%B3digo%20Civil%20%20ed.pdf>. Acesso em: 15 out. 2025.
- BRASIL. Código Tributário (1966). **Código Tributário Nacional**. 2.ed. Brasília: Senado Federal. 2012. Disponível em:  
<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496301/000958177.pdf>. Acesso em: 15 out. 2025.
- BATISTA JÚNIOR, O. **Federalismo fiscal brasileiro e suas distorções estruturais**. Belo Horizonte: Fórum, 2020.
- CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.
- CARVALHO, P. B. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2023.
- CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- CARVALHO, P. B. **Direito tributário: linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2008.
- CARVALHO, P. B. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2021.
- CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

- CONSELVAN, V. A. **Justiça fiscal e o federalismo cooperativo na Constituição de 1988**. Belo Horizonte: Fórum, 2023.
- CORREIA NETO, A. **Economia digital e tributação: desafios da desmaterialização do valor**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. **O direito tributário na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.
- DERZI, M. A.M. **Interpretação e aplicação do direito tributário: princípios constitucionais e segurança jurídica**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2022.
- DIAS, A. Herança digital e tributação no Brasil: aspectos jurídicos da sucessão de ativos digitais. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 45, 2022.
- FERNANDES, R. L. T. **Curso de direito financeiro e tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- FERRARI, L. S. N.; JORGE, C. F. B.; OLIVEIRA, B.B. Análise do ITCMD na herança digital constituída no metaverso. **Revista de Direitos Fundamentais e Tributação**, v. 7, n. 1, jan.-jun. 2024. Disponível em: <https://www.rdf.com.br/index.php/revista/article/view/88>. Acesso em: 12 abr. 2025.
- FRAZÃO, A. **Propriedade, dados e valor: fundamentos do direito civil informacional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023.
- FRAZÃO, A. **Propriedade, dados e regulação na economia digital**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2023.
- GALDINO, R. **Ativos digitais e a valoração patrimonial no direito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2023.
- GODOI, M. S. **Tributação e desigualdade: por uma justiça fiscal progressiva**. Brasília: ENAP, 2022.
- GODOI, M. S. **Direito tributário e desigualdade social**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.
- HARADA, K. **Direito financeiro e tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2022.
- HARADA, K. **Tributos patrimoniais e justiça fiscal**. São Paulo: Atlas, 2022.
- HONORATO, G.; LEAL, L. T. Exploração econômica de perfis de pessoas falecidas: reflexões jurídicas a partir do caso Gugu Liberato. **Revista Brasileira de Direito Civil**, v. 23, p. 155–173, jan.- mar. 2020. DOI: 10.33242/rbdc.2020.01.008.
- IVO, G. Direito e linguagem: a construção semântica das normas jurídicas. *In: Anais do Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 523–555.
- LEAL, L. T.; TEIXEIRA, A. C. B. **Herança digital**. Indaiatuba: Editora Foco, 2021.
- LÉVY, P. **Cibercultura**. São Paulo: Editora 34, 1999.
- LOBATO, V. **Tributação e patrimônio digital: desafios federativos e justiça fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2025.

LOBATO, V. **Reforma tributária e autonomia financeira dos entes federados**. Belo Horizonte: Fórum, 2025.

LOBATO, V. S. **Solidariedade fiscal federativa e justiça tributária no contexto da Reforma Tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2025.

LOBATO, C. **Razoabilidade e proporcionalidade na tributação dos bens digitais**. Rio de Janeiro: Forense, 2024.

LOBATO, C. **Razoabilidade e proporcionalidade na tributação dos bens digitais**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2025.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2023.

MACIEL, L. **Bens digitais e patrimônio jurídico: interfaces entre o civil e o tributário**. São Paulo: Saraiva, 2025.

MACIEL, B. A economia de dados e a reconstrução do conceito de patrimônio. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, v. 19, p. 80–110, 2025.

MENDES, R.; SOARES, D. **Economia digital e novos paradigmas do valor**. São Paulo: Thomson Reuters, 2024.

MORAES, J. **O sistema tributário e as novas formas de riqueza: interpretação e coerência normativa**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023.

MOTA, A. C. M. **Sucessão de bens digitais: a admissibilidade da herança digital**. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídico-Forenses) – Universidade de Coimbra, 2022.

NABAIS, J. C. **O dever fundamental de pagar impostos**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2019.

NABAIS, J. C. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

NABAIS, J. C. **O dever fundamental de pagar impostos no Estado fiscal contemporâneo**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2019.

OLIVEIRA, R.; TEIXEIRA, H. Tributação de ativos digitais no metaverso: desafios e perspectivas. **Revista Brasileira de Direito Tributário**, Porto Alegre, v. 30, p. 55-78, jan.-mar. 2024.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

PAULSEN, L. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 21. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2023.

PÉREZ, O. A.; MARTINS, R. S. Accountability e governança fiscal na era digital. **Revista Brasileira de Direito Público**, Belo Horizonte, v. 21, n. 3, p. 45–67, 2023.

PEREIRA, V. H. M. **Justiça intergeracional e direito tributário**. Porto Alegre: Fabris, 2019.

PEREIRA, V. H. M. **Tributação e sustentabilidade: justiça fiscal intergeracional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

PEREIRA, L. Volatilidade e tributação de criptoativos no direito brasileiro. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 64, p. 201–226, 2024.

PRESTES, R. C. C. Pluralismo jurídico: o caso das marcas no metaverso. **Caderno da Escola Superior de Gestão Pública, Política, Jurídica e Segurança**, v. 6, n. 2, 2023. Disponível em: <https://cadernosuninter.com/index.php/ESGPPJS/article/view/3058>. Acesso em: 10 abr. 2025.

RAWLS, J. **Uma teoria da justiça**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1997

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Relatório de arrecadação tributária de 2022**. Brasília, DF: RFB, 2023.

SANTI, E. M. D. Tributação digital: interoperabilidade e transparência fiscal. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 43, 2021.

SANTI, E. M. D. **Interoperabilidade fiscal e tributação na era digital**. São Paulo: FGV Direito SP, 2021.

SANTI, E.M.D. **Sistemas normativos e inovação tecnológica: o desafio da coerência jurídica**. São Paulo: Quartier Latin, 2021.

SANTI, E. M. D. **Análise e comentários sobre a Reforma Tributária do Brasil: EC 132/2023 e LC 214/2025**. Salvador: Juspodivm, 2025.

SANTI, E. M. D. **Análise e comentários sobre a Reforma Tributária do Brasil: EC 132/2023 e LC 214/2025**. Salvador: Juspodivm, 2025.

SCAFF, F. F. **Regulação financeira e tributação dos criptoativos: análise da Lei 14.478/2022**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2024.

SCAFF, F. F. Panorama sobre a EC 132: um salto no escuro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 56, p. 681–700, 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2534>. Acesso em: 18 out. 2025.

SCAFF, F. **Tributação, autonomia e equilíbrio federativo**. São Paulo: Noeses, 2024.

SCHOUERI, L. E. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCHOUERI, L. E. **Direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2023.

SCOFF, Fernando Facury. Federalismo da escassez: limites da autonomia financeira dos entes subnacionais. **Revista Direito e Justiça**, Salvador, v. 15, n. 2, p. 85-102, jul./dez. 2017.

SEN, A. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

TEIXEIRA, F. O. **Criptoativos e tributação no Brasil: desafios e perspectivas**. São Paulo: Quartier Latin, 2024.

TEODOROVICZ, A. **Patrimônio e tributação na era digital**. Curitiba: Juruá, 2022.

TIPKE, K. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. São Paulo: Malheiros, 2002

TIPKE, K.; LANG, J. **Steuerrecht**: ein systematischer Grundriß. 24. Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2019.

TORRES, H. T. **Princípios constitucionais tributários**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

TORRES, R. L. **Tratado de direito financeiro e de direito tributário**: justiça fiscal e equidade. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2022.

TORRES, H. T. **Direito tributário e economia digital**: fundamentos constitucionais da tributação da riqueza informacional. São Paulo: Almedina, 2024.

TORRES, R. L. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.

TORRES, H. T. **Direito tributário da economia digital**: fundamentos, princípios e aplicações. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2024.

TORRES, H. T. A reforma da tributação do consumo introduzida pela EC 132/2023: desafios federativos e justiça fiscal. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 55, n. 2, p. 115–130, 2024. Disponível em: <https://gesel.ie.ufrj.br/wp-content/uploads/2024/09/Artigo-Helena-Taveira-Torres-13.09.2024.pdf>. Acesso em: 18 out. 2025.

UNITED STATES. **Internal Revenue Service**. Digital assets. Disponível em: <https://www.irs.gov/filing/digital-assets>. Acesso em: 10 abr. 2025.

UNITED KINGDOM. HM Revenue & Customs. **Cryptoassets**: guidance. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/collections/cryptoassets>. Acesso em: 10 abr. 2025.

VIEIRA, G. **Hermenêutica tributária e economia digital**: desafios da aplicação normativa aos bens informacionais. São Paulo: Thomson Reuters, 2024.

VILANOVA, L. **Estrutura lógica e o sistema do direito positivo**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2000.

ZAMPIER, B. **Bens digitais**: cybercultura, redes sociais, e-mails, músicas, livros, milhas aéreas, moedas virtuais. 2. ed. Indaiatuba: Editora Foco, 2021.

ZAMPIER, L. A herança digital e o conceito jurídico de bens digitais. **Revista de Direito Civil Contemporâneo**, São Paulo, v. 35, p. 90–105, 2021.