

To Split or not to Split: o Split Payment como Mecanismo de Recolhimento de IVA e seus Potenciais Impactos no Brasil

To Split or not to Split: Split Payment as a Vat Collection Mechanism and its Potential Impacts in Brazil

Alexandre Alkmim Teixeira

Doutor em Direito Tributário pela USP. Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Pós-doutor pela Universidade de Santiago de Compostela. Professor dos cursos de pós-graduação da PUC-Minas, Faculdade de Direito da USP Ribeirão Preto e Faculdades Milton Campos. Foi Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Economia. Advogado. *E-mail*: alexandre@jba.adv.br.

Recebido em: 16-3-2022

Aprovado em: 23-3-2022

Resumo

O *Split Payment* consiste em uma sistemática a partir da qual, quando do pagamento pela aquisição do bem ou serviço, o valor referente ao tributo é financeiramente destinado à liquidação da obrigação tributária, não sendo entregue ao fornecedor do bem ou serviço (contribuinte) que realiza o respectivo fato gerador. Sua previsão consta das principais propostas de emenda constitucional de reforma tributária, mas a experiência internacional demanda cautelas para sua implantação. Em especial, deverão ser observados o impacto no fluxo de caixa das empresas e a adoção de mecanismos eficazes de restituição dos valores pagos a maior.

Palavras-chave: tributário, Imposto sobre Valor Agregado – IVA, Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS, reforma tributária, *split payment*, pagamento segregado.

Abstract

Split Payment consists of a system of collecting taxes that, when paying for the acquisition of the good or service, the amount related to the tax is financially allocated to the settlement of the tax obligation, not being delivered to the supplier of the good or service (taxpayer). The provision is included in the main tax reform constitutional amendment proposals, but international experience demands caution in its implementation. In particular, the impact on the cash flow of companies and the adoption of effective mechanisms for refunding must be observed.

Keywords: tax, Value Added Tax – VAT, Tax on Goods and Services, Tax Reform, split payment.

1. Introdução

Não é segredo para ninguém a falência do sistema de tributação indireta no Brasil. As guerras fiscais entre os Estados no que toca ao ICMS, e entre os Municípios quanto ao ISSQN¹, geram dois efeitos anacrônicos: (i) insegurança jurídica por parte dos contribuintes, segregando os mercados produtores e consumidores, na *ante* lógica de neutralidade fiscal² e (ii) perda arrecadatória dos entes federados parciais, nas suas principais bases constitucionais de tributação³.

Mas, a nosso sentir, a principal causa que vicia a lisura da tributação indireta no Brasil é originária da própria Constituição da República, como decorrência da segregação das bases tributárias entre União, Estados e Municípios⁴: o IPI – imposto sobre produtos industrializados e as contribuições Cofins e PIS – de competência federal, o ICMS – imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicações – de competência estadual, e o ISSQN – imposto sobre serviços de qualquer natureza – de competência municipal, incidem conjuntamente e acabam por criar um sistema perverso, prejudicando a economia nacional.

De fato, o setor industrial está sujeito à tributação pelo IPI e pelo ICMS, mas não compartilha créditos entre tais impostos, além de não se apropriar do crédito de ISSQN dos serviços que toma de terceiros. Da mesma forma, o setor de comércio não se apropria dos créditos de IPI e de ISSQN dos produtos industrializados e serviços que adquire. E, por fim, o setor de serviços, além de não se

¹ Sobre o histórico da guerra fiscal no Brasil, ver melhor em FERNANDES, André Eduardo da Silva; WANDERLEI, Nélcio Lacerda. A questão da guerra fiscal: uma breve resenha. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/626/r148-01.pdf?sequence=4>. Acesso em: 23 fev. 2022.

² Segundo STATHIS, Dionisios, “o conceito de neutralidade é baseado na presunção de que a produtividade será mais alta quando os fatores de produção da renda forem distribuídos pelos mecanismos de mercado sem interferência governamental No original: “The concept of neutrality is based on the assumption that productivity will be highest when income-producing factors are distributed by market mechanism without public interference.” (STATHIS, Dionisios. Compatibility of anti-treaty shopping policies with basic international trade imperatives: relevance of fiscal equity and neutrality in the international trade regime and lessons for international tax lawyers. *Manchester International Economy Journal* v. 1, n. 2, 2004, p. 24)

³ Sobre os efeitos econômicos da guerra fiscal dos estados, ver AFONSO, José Roberto Rodrigues *et al.* Guerra Fiscal do ICMS: organizar o desembarque. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDJET* v. 12, n. 1. Brasília, 2017, p. 416-443.

⁴ Segundo Marcelo Jabour, “o compartilhamento de competência legislativa resultou, ainda em normas contraditórias, herméticas, abusivas, que ofendem dois princípios básicos de qualquer ordenamento jurídico-tributário: o respeito à isonomia e à capacidade contributiva” (JABOUR, Marcelo. A regra mundial de tributação do consumo. *Fio da meada. Decifrando as leis e os tributos do país*. São Paulo: Hub Editora e Soluções Educacionais, 2019, p. 393).

apropriar dos créditos de IPI e de ICMS dos produtos que adquire, não se apropria dos créditos de ISSQN dos serviços intermediários que toma de terceiros, uma vez que o regime do imposto municipal é cumulativo. Acresça-se a isso a tributação pelas contribuições PIS/Cofins, que funciona parte em regime cumulativo, parte em regime não cumulativo, com créditos restritos aos insumos no segundo caso. Em conclusão, o sistema é cumulativo, oneroso e complexo.

Não menos importante, o extenso conflito de competências entre os Entes Federados geram inúmeros debates e discussões, provocando insegurança jurídica e risco fiscal aos contribuintes⁵.

É nesse contexto que, desde a promulgação da Constituição de 1988, fala-se em reforma tributária. Já foram inúmeros os projetos apresentados perante as Casas Legislativas⁶, sendo que, mais recentemente, duas propostas tramitam em paralelo no Congresso Nacional: a PEC n. 45, em curso perante a Câmara dos Deputados, e a PEC n. 110, em curso perante o Senado Federal.

A Proposta de Emenda Constitucional n. 45/2019, apresentada pelo Deputado Federal Baleia Rossi⁷ e em curso perante a Câmara dos Deputados, tem origem em estudo elaborado pelo CCiF – Centro de Cidadania Fiscal, ligado à Fundação Getúlio Vargas de São Paulo, pretende a criação de um imposto sobre bens e serviços – IBS no formato de IVA – imposto sobre valor agregado, com a extinção do IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISSQN.

Já a Proposta de Emenda Constitucional – PEC n. 110⁸, de 2019, apresentada pelo então Presidente do Senado Federal, David Acolumbre, tem origem na proposta de emenda constitucional de autoria do Deputado Federal Luiz Carlos Hauly, levada ao plenário da Câmara dos Deputados em dezembro de 2018 e que, apesar de aprovada, foi arquivada pelo encerramento da legislatura.

⁵ Vale citar, a título de exemplo, a eterna discordância acerca da tributação de *softwares*, ora tratado como mercadoria, ora tratado como serviço. É certo que o Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, no julgamento do RE n. 688.223, definiu a constitucionalidade da incidência do ISSQN. No entanto, os Estados mantêm suas pretensões de tributação pelo ICMS. Adicionalmente, a União dá tratamento aos referidos pagamentos na forma de cessão de direitos, com exigência de IRRF, com o no caso da SC COSIT n. 43/2021. Outro exemplo refere-se à industrialização por encomenda, cujas análises repetidamente esbarram na divergência entre a incidência do IPI e do ISSQN, a ser definida no julgamento do Tema n. 816 de repercussão geral perante o Supremo Tribunal Federal.

⁶ Vale ressaltar a PEC n. 175/1995, a PEC n. 293/2004, a PEC n. 31/2007 etc., dentre outras.

⁷ BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. Proposta de Emenda à Constituição n. 45/2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?sessionid=node-0c40d3p2hzzdk19qnlpoch41wq53298670.node0?codteor=1728369&filename=Tramitacao-PEC+45/2019. Acesso em: 14 mar. 2022.

⁸ Ambas as proposta preveem a criação de um imposto seletivo, cumulativo com o IBS, incidente sobre produtos específicos, em especial petróleo e derivados, combustíveis, lubrificantes, cigarro, energia elétrica e serviços de telecomunicações (BRASIL. SENADO FEDERAL. Proposta de Emenda à Constituição n. 110/2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/matéria/137699>).

Na sua versão mais recente⁹, apurada a partir do relatório substitutivo do Senador Roberto Rocha¹⁰, a PEC n. 110 absorve as características principais da PEC n. 45, mas pretende a criação do chamado IVA Dual, sendo a CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços decorrente da unificação do PIS e da Cofins, com receita destinada à União, e o IBS – Imposto sobre Bens e Serviços como um tributo subnacional, em substituição aos atuais ICMS e ISSQN, cuja receita será destinada aos Estados e Municípios¹¹.

Tanto o IBS quanto a CBS pretendem ser tributos integralmente não cumulativos, de forma a que os créditos dos tributos possam ser integralmente absorvidos pelo adquirente. Ficaria extinto, assim, o conceito de crédito vinculado ao insumo. Todo e qualquer bem ou serviço adquirido pela empresa¹², ainda que não diretamente relacionado ao produto, bem ou serviço produzido ou comercializado, irá gerar crédito, inclusive os de uso e consumo. E, o mais importante, os tributos não incidirão sobre sua própria base, assumindo o formato *plus tax*, ou seja, acrescido ao valor da operação que lhe dá causa.

Chama-nos a atenção, no entanto, em referidas propostas, a forma de apuração e pagamento do novo IVA, seja pelo IBS, seja pela CBS, com a adoção da sistemática internacionalmente conhecida como *Split Payment*, ou pagamento segregado.

O *Split Payment* é amplamente utilizado nos Estados Unidos da América. Isso porque, em referido país, a tributação sobre consumo não segue o regime de não cumulatividade do modelo IVA, incidindo apenas na venda do bem ou serviço para consumidor final, ou seja, na etapa final de circulação ao consumidor.

Assim, quando uma pessoa adquire um bem ou serviço como consumidor final, ela paga o preço, sobre o qual é acrescido o tributo, na sistemática chamada *plus tax*. Nesse sentido, o *Split Payment* norte-americano não gera preocupações na sistemática de débitos e créditos, típica dos tributos sobre valor agregado, uma vez que não há apuração de não cumulatividade.

Todavia, quando aplicado ao modelo IVA, em que o montante do tributo somente é definido após a apuração entre débitos e créditos, o *Split Payment* assu-

⁹ Foi constituída uma Comissão Mista do Congresso Nacional, para análise conjunta da PEC n. 45 e da PEC n. 110, ainda, a análise do PL n. 3887/2020, com relatório apresentado pelo Deputado Aguinaldo Ribeiro. Os resultados de referido relatório foram amplamente utilizados no relatório final da PEC n. 110. Disponível em: [file:///C:/Users/alexandre/Downloads/ARQUIVO_PORTAL_CMREFORMATRIBUTRIA_6334ComissaoESPComissaoCMREFORMATRIBUTRIA20210512%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/alexandre/Downloads/ARQUIVO_PORTAL_CMREFORMATRIBUTRIA_6334ComissaoESPComissaoCMREFORMATRIBUTRIA20210512%20(1).pdf). Acesso em: 22 fev. 2022.

¹⁰ BRASIL. SENADO FEDERAL. Relatório Legislativo de 16/03/2022. Senador Roberto Rocha. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9089001&ts=1647435715239&disposition=inline>. Acesso em: 16.3.2022.

¹¹ O IPI seria, nos termos dessa versão mais recente da proposta, paulatinamente substituído pelo imposto seletivo.

¹² Com exceção daqueles relacionados ao consumo pessoal de sócios, diretores etc., tratado nas discussões como o “o *whisky* dos sócios”.

me a característica de antecipação do imposto pelo contribuinte. Isso porque, primeiro se antecipa o montante total do tributo para, na sequência, contrapô-lo aos créditos decorrentes das aquisições feitas pelo contribuinte, que deverão ser restituídos.

Apesar de o *Split Payment* constar de mera proposta de emenda à Constituição, e ainda sem base normativa de regulamentação devidamente definida, o objeto do presente estudo é lançar luz sobre referida sistemática, apontando a experiência internacional e os potenciais entraves à sua efetiva adoção no direito brasileiro.

No entanto, antes de adentrarmos na análise dessa nova sistemática de pagamento dos tributos, iremos identificar os mecanismos vigentes na ordem jurídica de antecipação de tributos para posterior restituição, alinhando o contexto em que o *Split Payment* poderá ser eventualmente introduzido no Brasil.

2. A antecipação do tributo como mecanismo de praticabilidade tributária – a odiosa doutrina *solve et repete*

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplicável como regra na grande maioria dos tributos existentes no sistema tributário brasileiro¹³, compete ao contribuinte identificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, apurar o montante do tributo devido e promover o seu recolhimento. A Fazenda Pública tem cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador¹⁴ para apurar eventual recolhimento a menor, competindo-lhe, por meio do devido procedimento de fiscalização, o ônus da prova quanto à falta do contribuinte, formalizando o crédito tributário por meio do lançamento direto.

Não é nova, contudo, no direito brasileiro, a exigência de antecipação do tributo que sequer se sabe devido, para posterior restituição ao contribuinte mediante a comprovação, por parte deste, de que o valor antecipado fora indevido ou a maior. Trata-se da doutrina conhecida como *solve et repete*.

Em geral, o *solve et repete* refere-se à exigência de pagamento para que o contribuinte possa questionar a exigência tributária que lhe é feita pelo Fisco, como ocorre em casos de apreensão de mercadoria ou como condicionante da prática de atos perante a administração tributária. Segundo explica Aliomar Baleeiro:

“Em muitos países, as leis não facultam ao contribuinte um meio energético de opor-se à arbitrária e legal exigência de tributo, como o nosso MS ou o ‘amparo’, obrigando-o a recolher previamente a quantia reclamada e depois pedir a restituição.

¹³ Com exceção do IPTU, do IPVA, do ITBI em alguns municípios, do ITCMD em alguns estados e de algumas taxas.

¹⁴ Nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, salvo nas hipóteses de ausência de pagamento e fraude ou dolo, em que o prazo é contado na forma do art. 171 CTN.

É a garantia fiscal designada como *solve et repete* que a legislação ditatorial de 1937 a 1946 introduziu em nosso país, pelos Decretos-Leis nº 5, de 13.11.1937, nº 42, de 06.11.1937, nº 3.336, de 10.06.1941 e outros diplomas que, depois da Constituição de 1946, vem recebendo repulsa do Supremo Tribunal Federal em dezenas de julgados, a despeito da insistência das repartições arrecadatórias.”

No entanto, a exigência de *antecipação para posterior apuração do quanto debeatur* assume a mesma lógica: primeiro exige-se o pagamento do tributo para, em momento posterior, apurar-se se o montante recolhido era, de fato, devido, diante do fato gerador *in concreto*.

É inegável que tal mecanismo tem grandes vantagens para o Fisco, uma vez que limita substancialmente a possibilidade de perda fiscal. Isso porque, como ocorre a antecipação do recolhimento do tributo para posterior apuração e restituição, restringe-se a possibilidade de perda de receitas fiscais, seja em decorrência de fraudes e sonegações, seja pela realização de planejamentos tributários.

Demais disso, ante o reclame para a restituição dos tributos pagos a maior ou indevidamente, o ônus de provar o direito de crédito sempre recai sobre o próprio contribuinte¹⁵. Ou seja, cabe ao contribuinte, no curso da apuração e eventual procedimento administrativo próprio, provar que o montante do tributo antecipado excedeu o montante do tributo devido.

Diante dessa medida de praticabilidade fiscal¹⁶, o ordenamento jurídico brasileiro passou a ser recheado de mecanismos de antecipação tributária para posterior restituição, fundados na supremacia do interesse público sobre o privado¹⁷: primeiro se garante a receita pública, depois se apura se o valor recolhido é devido.

E isso se faz por meio de dois instrumentos: retenção do tributo na fonte, aplicável na contratação de serviços em geral; e substituição tributária progressiva, aplicável nas operações com bens ou mercadorias.

A retenção do tributo pela fonte pagadora na contratação de serviços é utilizada, observados os casos previstos nas legislações específicas, no Imposto de Renda das Pessoas Físicas e Jurídicas – IRPJ, na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, nas contribuições para o PIS e para a Cofins, nas contribui-

¹⁵ STJ, AgRg no AREsp n. 278.445, *DJe* 9.5.2013, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia; AgRg, no REsp n. 165.387, *DJe* 24.8.2012, Rel. Min. Herman Benjamin; REsp n. 1.099.031, *DJe* 27.2.2009, Rel. Min Eliana Calmon; dentre inúmeros outros.

¹⁶ Segundo Misabel Derzi, “a praticidade é um princípio real e difuso, que não encontra formulação escrita nem no ordenamento jurídico alemão, nem no nacional. Mas está implícito, sem dúvida, por detrás das normas constitucionais.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Legalidade material. Modo de pensar “tipificante” e praticidade no direito tributário. I Congresso Internacional de Direito Tributário do IBET*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 639.

¹⁷ Ver COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 53-54.

ções previdenciárias¹⁸ e no ISSQN. Nessa modalidade, a lei determina que a fonte pagadora pela contratação de serviços retenha percentuais (alíquotas fictícias) do tributo, que posteriormente é confrontado no ajuste e compensado com os valores efetivamente devidos. Assim, quando da apuração do tributo a pagar, o contribuinte deverá promover a dedução dos valores de crédito¹⁹, podendo o saldo positivo remanescente ser objeto de pedido de restituição²⁰.

A substituição tributária progressiva, por sua vez, aplicável aos tributos indiretos não cumulativos²¹ incidentes sobre a venda de mercadorias, refere-se à possibilidade de a lei determinar que haja o recolhimento antecipado do tributo devido pelo restante da cadeia, mediante a presunção de um valor final de venda da mercadoria²². Caso o valor a partir do qual a substituição tributária foi realizada não se confirme, a Constituição da República determina que o imposto recolhido a maior seja restituído ao contribuinte²³.

Por fim, numa terceira sistemática aplicável na apuração do IRPJ e da CSLL pelo regime do lucro real anual, o contribuinte optante deve promover a apuração e o recolhimento mensal das estimativas, sob uma base presumida de lucro tributável²⁴, como antecipação do tributo cuja apuração será feita após o encerra-

¹⁸ A retenção na fonte também é utilizada no Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN, mas sem direito a apuração e restituição, por se tratar de tributo cumulativo.

¹⁹ No caso do imposto de renda das pessoas físicas, a própria Receita Federal do Brasil providencia a restituição mediante depósito em conta corrente indicada pelo contribuinte quando do ajuste anual na Declaração de Imposto de Renda.

²⁰ No âmbito dos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, a restituição é processada pelo sistema PER/DCOMP. As contribuições previdenciárias, por sua vez, têm seus créditos apurados pelo e-Social. Por fim, cada Município possui seus instrumentos de restituição do ISSQN. Mas como se trata de tributo cumulativo, não há, como regra, direito à restituição, tornando a retenção definitiva para fins de apuração do imposto municipal.

²¹ Não consideramos a monofasia como uma forma de antecipação de tributo relevante para os fins do presente trabalho. Isso porque, na tributação monofásica, apesar de haver a concentração do tributo que seria devido na cadeia subsequente de circulação do bem/serviço, o tributo antecipado não passa pela verificação da correção do *quantum* antecipado ante a ocorrência do fato impositivo, de forma a gerar eventual direito de restituição.

²² Constituição da República, art. 150, § 7º: “A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

²³ Ver o teor da decisão proferida pelo STF no RE n. 593.849/MG, que determina a restituição ao contribuinte substituído, os valores de ICMS cobrados em substituição tributária, quando a mercadoria é vendida ao consumidor final por valor inferior àquele considerado na apuração original do tributo.

²⁴ A apuração das estimativas pode se dar por dois formatos: (i) aplicação do percentual de lucro presumido sobre a receita do mês ou (ii) mediante o levantamento de balancetes de suspensão/redução. Ainda, cumpre ressaltar que o regime de lucro real anual é optativo, sendo o regime legal de apuração do imposto de renda, o lucro real trimestral, em que não é demanda a antecipação do imposto. Ver em CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

mento do ano calendário. Nessa hipótese, caso tenha havido pagamento a maior, expresso por meio do *saldo negativo*, o mesmo poderá ser objeto de restituição por meio do sistema PER/DCOMP.

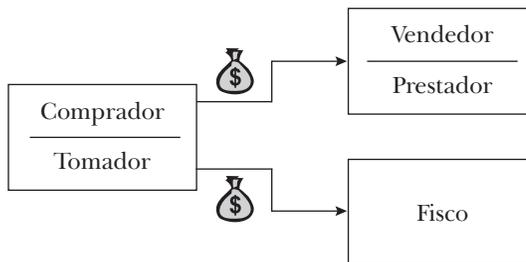
Nenhuma dessas hipóteses refere-se ao *Split Payment*, cuja implantação é pretendida pelas propostas de reforma tributária em curso.

3. *Split Payment*

Conceitualmente, o *Split Payment* consiste em uma sistemática a partir da qual, quando do pagamento pela aquisição do bem ou serviço, o valor referente ao tributo é financeiramente destinado à liquidação da obrigação tributária, não sendo entregue ao fornecedor do bem ou serviço (contribuinte) que realiza o respectivo fato gerador. O alienante, nesse caso, recebe de seu cliente o valor *líquido*, sendo que o valor do tributo não passa financeiramente pela conta do contribuinte.

No caso dos tributos da modalidade IVA, compete ao fornecedor, que é o contribuinte do tributo, apurar os créditos que detém a partir das aquisições que tiver realizado, postulando sua restituição. Nesse sentido, o *Split Payment* pode ser adotado, basicamente, sob dois formatos.

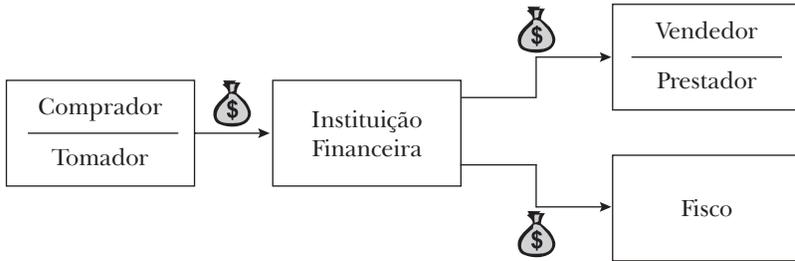
O primeiro consiste na segregação do pagamento feito pelo tomador em dois: um diretamente ao fornecedor, referente ao preço do bem ou serviço e outro ao Fisco, referente ao IVA. Cabe, assim, ao adquirente de bens ou serviços promover dois pagamentos: o do imposto, diretamente ao Fisco, e o do fornecedor, sendo que este se credita do tributo para posterior apuração e eventual restituição. Essa modalidade é factível para as operações entre contribuintes do IVA – *B2B*²⁵, mas de difícil utilização nas operações diretas a consumidor final, em especial pessoas físicas – *B2C*.



O segundo modelo, mais tecnológico, consiste no pagamento unificado por meio eletrônico, atribuindo-se à instituição financeira a responsabilidade de promover as devidas destinações: o preço é destinado ao fornecedor do bem ou ser-

²⁵ A experiência internacional também aponta a sistemática nas operações B2G, ou seja, de vendas aos órgãos governamentais.

viço, e o IVA é destinado ao Fisco. Ou seja, o adquirente realiza um único pagamento, e a instituição financeira faz a repartição dos valores entre o fornecedor e o Fisco.



A mesma lógica pode ser adotada nos pagamentos em cartão de crédito, podendo ser utilizada tanto nas operações *B2B* como nas operações *B2C*. No entanto, essa modalidade exclui a possibilidade de *Split Payment* nos pagamentos realizados em dinheiro ou fora da rede bancária.

A partir dessas duas modalidades, Melina Rocha²⁶ identifica que podem ser encontradas variações: em uma delas, os valores recebidos a título de IVA são primeiramente direcionados a uma conta bloqueada sendo que, apenas após a apuração do IVA pelo contribuinte, os recursos são destinados (i) ao Fisco, como pagamento do imposto efetivamente devido e (ii) ao contribuinte, em restituição aos valores de crédito que lhe devem ser restituídos.

Em outra variação, o *Split Payment* não é fixado na integralidade da alíquota do imposto, mitigando os efeitos de antecipação do IVA e, por consequência, dos valores a serem restituídos. Assim, por exemplo, se o preço da mercadoria é \$100,00 e a alíquota do IVA é de 20%, pode-se determinar que apenas 10% esteja sujeito ao *Split Payment*. Com isso, o comprador irá pagar \$110,00 ao vendedor e \$10,00 ao Fisco. No entanto, na apuração de IVA, o vendedor deverá utilizar a alíquota de 20% e poderá deduzir de sua apuração os \$10,00 já antecipados.

Qualquer que seja a forma de implantação, o *Split Payment* fundamenta-se na antecipação dos valores de IVA, para posterior restituição ao contribuinte do que tiver sido pago a maior, o que provoca dois questionamentos fundamentais: a adoção do *solve et repete* como regra de tributação e os critérios, formas e prazos de restituição.

Na sistemática pretendida pela PEC n. 110, o *Split Payment* está previsto nos seguintes termos²⁷:

²⁶ ROCHA, Melina. Modelos internacionais de *split payment*. Palestra. Disponível em: <https://ccif.com.br/modelos-internacionais-de-split-payment/>. Acesso em: 14 mar. 2022.

²⁷ BRASIL. SENADO FEDERAL. Relatório Legislativo de 16/03/2022. Senador Roberto Rocha. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9089001&ts=1647435715239&-disposition=inline>. Acesso em: 16 mar. 2022.

“Art. 156-A.

[...]

§ 6º Lei complementar poderá estabelecer, como regra geral ou para hipóteses específicas:

I – que o aproveitamento de créditos do imposto ficará condicionado ao recolhimento do imposto devido na etapa anterior, assegurada ao adquirente, nesse caso, a opção de efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços;

II – a exigência de recolhimento parcial ou total do imposto no momento da liquidação financeira ou do pagamento da operação ou prestação.”

“Art. 195.

(...)

§ 19. A lei poderá estabelecer, em relação à contribuição prevista no inciso V do *caput* deste artigo, como regra geral ou para hipóteses específicas:

I – que o aproveitamento de créditos da contribuição ficará condicionado ao recolhimento da contribuição devida na etapa anterior, assegurada ao adquirente, nesse caso, a opção de efetuar o recolhimento da contribuição incidente nas suas aquisições de bens ou serviços;

II – a exigência de recolhimento parcial ou total da contribuição no momento da liquidação financeira ou do pagamento da operação ou prestação.”

Como dito acima, ainda não temos uma visão clara sobre como o *Split Payment* seria, de fato introduzido, tendo em vista a ausência de normativa regulamentadora. Mas já se extrai, da sistemática constitucional proposta, que poderá ser exigido o “recolhimento parcial ou total do tributo, no momento da liquidação financeira da operação ou prestação”, e que “o aproveitamento de créditos ‘do tributo’ (pelo adquirente) *ficará condicionado ao recolhimento ‘do tributo’ devido na etapa anterior*”. Pretende-se, assim, a implantação do *Split Payment* acompanhado da inversão do ônus da prova para o aproveitamento e registro do crédito do tributo. Alternativamente, o adquirente poderá optar por “*efetuar o recolhimento ‘do tributo’ incidente nas aquisições de bens ou serviços*”, colocando o mesmo como responsável direto pelo pagamento do tributo devido pelo vendedor/prestador.

Sob a ótica do alienante de bens e serviços, os valores deverão ser recebidos total ou parcialmente sem o IBS/CBS, cabendo ao contribuinte apurar posteriormente eventuais créditos a que tem direito; e sob a ótica do adquirente de bens e serviços, este deverá processar o pagamento em separado do fornecedor e do IBS/CBS, sendo que somente poderá se apropriar do crédito mediante a comprovação de que efetivara o recolhimento dos respectivos tributos devidos pelo alienante.

3.1. *Experiência internacional*

Segundo estudo publicado em 2016 no âmbito da União Europeia, com base em dados de 2014, estimou-se uma perda arrecadatória decorrente de fraudes e

planejamentos tributários no IVA de cerca de EUR\$ 159,5 bilhões por ano, representando 14% do total arrecadado²⁸.

Assim, de olho nas vantagens arrecadatórias do *Split Payment*²⁹, o *VAT Committee* da União Europeia estabeleceu um grupo de estudos para sua implantação em 2017. No entanto, a conclusão final de referido levantamento, a partir de dados exaustivamente coletados e processados, foi surpreendente: os custos e efeitos provocados na administração tributária e nos contribuintes com a utilização do *Split Payment* são potencialmente mais onerosos do que os benefícios. Segundo o Relatório Final:

“A análise realizada ilustrou os potenciais benefícios, bem como os desafios significativos relacionados com a utilização do *split payment* como método alternativo de cobrança do IVA. Embora o *split payment* tenha um elevado potencial para reduzir o déficit do IVA (especialmente a fraude e o incumprimento do MTIC^[30]), se aplicado de forma ampla em toda a UE, o seu custo devido ao aumento da complexidade do sistema do IVA, os elevados encargos administrativos e o impacto significativo no fluxo de caixa das empresas pode facilmente superar os benefícios. Portanto, é provável que a ampla aplicação do *split payment* seja uma ferramenta de política pouco atraente, dado o aumento significativo dos custos para empresas e autoridades. No entanto, possui características muito eficazes na redução de certos tipos de fraude e, portanto, pode ser adequada como medida direcionada e de alcance limitado.”³¹

Friso: medida direcionada e de alcance restrito. A despeito de referida conclusão, o *Split Payment* foi adotado na República Tcheca, na Itália, na Polônia, na Bulgária e na Romênia³².

²⁸ EUROPEAN COMMISSION. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf. Acesso em: 22 jan. 2022.

²⁹ COCCIA, Sara. *Split payment: la scissione dei pagamenti contro l'evasione dell'IVA*. Disponível em: https://tesi.luiss.it/18603/1/107353_COCCIA_SARA.pdf. Acesso em: 11 mar. 2022.

³⁰ *Missing Trade Intra Community Fraud*.

³¹ Tradução livre de “The analysis carried out illustrated the potential benefits as well as significant challenges related to the use of split payment as an alternative VAT collection method. Although split payment has high potential to reduce the VAT gap (especially MTIC fraud and non-compliance), if applied broadly across the EU, the cost of it through increased complexity of the VAT system, high administrative burden and significant impact on business’ cash flow may easily outweigh the benefits. Therefore, broad application of split payment is likely to be an unattractive policy tool, given significant rise in costs for business and authorities. However, it has characteristics that are very effective in reducing certain types of fraud and therefore may be suited as a targeted measure with limited scope.” (EUROPEAN COMMISSION. *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method*. Bruxelas: Deloitte, 2017)

³² Existem estados avançados para adoção do *Split Payment* pelo Reino Unido. Ver em UNITED KINGDOM. *Alternative method of VAT collection summary of responses*. Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/754209/Alternative_method_of_VAT_collection_summary_of_responses.pdf. Acesso em: 14 mar. 2022.

Em 2011, a República Tcheca adotou um sistema de *Split Payment* opcional agregado à responsabilidade tributária do adquirente caso não promova o recolhimento “voluntário”³³. Nesse sentido, o adquirente de bem ou serviço pode optar por (i) promover o *Split Payment*, segregando o pagamento duplo, da operação e do IVA, tomando crédito para fins de apuração futura ou (ii) promover o pagamento integral ao fornecedor, hipótese em que figurará como corresponsável tributário caso o fornecedor não promova o devido recolhimento do IVA³⁴.

Na Itália³⁵, a *scissione dei pagamenti* vem sendo paulatinamente implantada com sucesso desde 2015, funcionando como exceção ao recolhimento do IVA, aplicável apenas nas aquisições realizadas por determinadas pessoas específicas³⁶. O resultado tem sido progressivamente positivo, apesar de que o estorno dos créditos tem apontado algumas dificuldades quanto ao tempo de processamento, em torno de quatro meses³⁷.

Já na Polônia, a inserção do *Split Payment* se fez no modelo eletrônico: cabe à instituição financeira promover a segregação dos valores pagos pelo adquirente de bens e serviços, destinando a parcela do IVA a uma conta vinculada³⁸ e a parcela de pagamento ao alienante/prestador. De acordo com estudo publicado no *Polish Economic Institute*³⁹:

³³ Modelo próximo ao que previsto no último substitutivo da PEC n. 110, como visto acima.

³⁴ TRATKIEWICZ, Tomasz. Model podzielonej płatności – remedium na oszustwa w VAT? *Univer-sitatis Maria Curie* v. LI, 6, seção H. Polônia, Lublin, 2017. Disponível em: <https://journals.umcs.pl/h/article/download/5329/4743#:~:text=21%5D.,konto%20nadzorowane%20przez%20organ%20podatkowy>. Acesso em: 11 mar. 2022.

³⁵ O Parlamento Europeu autorizou a implantação do sistema sob supervisão, com prazo estendido até 2023. Disponível em: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/P-8-2015-008981_IT.html. Acesso em: 11 mar. 2022.

³⁶ (i) Estado italiano e administração pública nacionais, regionais e locais; (ii) fundações públicas; (iii) consórcios constituídos por órgãos públicos; (iv) empresas públicas ou controladas, total ou parcialmente, pela administração pública; e (v) empresas com ações na bolsa (Ftse Mib) (DIPARTIMENTO DELE FINANZE – Italia. Disponível em: https://www1.finanze.gov.it/finanze/split_payment/public/#/%23testata. Acesso em: 11 mar. 2022).

³⁷ Disponível em: <https://www.informazionefiscale.it/pubblica-amministrazione-ritardi-pagamenti-impresa-europa-cgia-mestre>.

³⁸ Na subvariação apontada por Melina Rocha (ROCHA, Melina. Modelos internacionais de *split payment*. Palestra. Disponível em: <https://ccif.com.br/modelos-internacionais-de-split-payment/>. Acesso em: 14 mar. 2022).

³⁹ SARNOWSKI, Jan; SELERA, Pawel. Reducing the VAT gap: lessons from Poland. *Polish Economic Institute*, 2019. Tradução livre de “Poland’s split payment mechanism entered force on 1 July 2018. When buying a product, a buyer only transfers the net amount to the seller’s account. The amount equal to VAT goes directly to the taxable person’s VAT subaccount, which the entrepreneur uses to pay amount of VAT due to its suppliers and settles accounts with the tax office. This has made carousel fraud much less viable. Within a few years, it could completely wipe out fraudulent tax refunds using fictitious intra-Community transactions. The Ministry of Finance estimates the new measure could save the budget PLN 80bn over ten years. The solution is voluntary. The entrepreneur buying the good or service can choose whether to pay the contractor the usual way or as a split payment, which protects him from a business partner’s dishonesty. Transferring

“O mecanismo de *Split Payment* da Polônia entrou em vigor em 1º de julho de 2018. Ao comprar um produto, o comprador transfere apenas o valor líquido para a conta do vendedor. O valor igual ao IVA vai diretamente para a subconta de IVA do sujeito passivo, que o empresário utiliza para pagar o valor do IVA devido aos seus fornecedores e liquidar as contas com a administração fiscal. Isso tornou a fraude carrossel muito menos viável. Dentro de alguns anos, poderia eliminar completamente os reembolsos fiscais fraudulentos através de transações intracomunitárias fictícias. O Ministério das Finanças estima que a nova medida pode economizar 80 bilhões de PLN^[40] ao longo de dez anos. A solução é voluntária. O empresário comprador do bem ou serviço pode optar por pagar ao contratante da forma usual ou segregada, o que o protege da desonestidade de um parceiro comercial. Transferindo-o para a conta de IVA, o contribuinte não estará sujeito a responsabilidade solidária pelas dívidas fiscais do seu contratante, pela sanção do IVA ou pela taxa de juro mais elevada por atraso. O mecanismo de pagamento fracionado também beneficia o vendedor: os reembolsos do IVA são processados em apenas 25 dias (em vez dos 60).”

Cumprir registrar o insucesso na adoção do *Split Payment* na Bulgária e na Romênia. A sistemática foi estabelecida em 2003 pelo Fisco búlgaro, com o objetivo de contornar uma fraude fiscal recorrente no IVA europeu conhecida como “fraude carrossel”⁴¹. No entanto, o modelo mostrou-se insuficiente ao fim pretendido, além de criar complexidades funcionais na apuração do IVA, pelo que acabou sendo abandonado⁴².

Já na Romênia, houve rejeição por parte da Comissão Europeia quanto ao formato pretendido, pelo que o projeto foi – temporariamente – abortado⁴³ desde 2020. Segundo a Comissão Europeia:

it to the VAT account, the taxpayer will not be subject to joint and several liability for his contractor’s tax debts, the VAT sanction or the higher interest rate for delays. The split payment mechanism also benefits the seller: VAT refunds are processed within just 25 days (rather than the 60).” Disponível em: <https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2021/12/Raport-LUKA-VAT-EN.pdf>. Acesso em: 11 mar. 2022.

⁴⁰ Zloty polonês, unidade monetária polonesa.

⁴¹ Através de uma sucessão de negócios entre empresas reais e fictícias localizadas em países diversos dentro da União Europeia, criam-se créditos irreais de IVA. Como as operações são localizadas em estados diferentes, sujeitas a jurisdições de controle diversas, não se tem um controle efetivo sobre o mecanismo, com graves perdas em arrecadação do imposto. Ver melhor em SANTOS, Tiago André Tavares dos. Como funciona a fraude carrossel em sede de IVA – metodologia e impacto em Portugal e na EU. Universidade de Lisboa. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.5/2795>. Acesso em: 11 mar. 2022.

⁴² TRATKIEWICZ, Tomasz. Model podzielonej płatności – remedium na oszustwa w VAT? *Univer-sitatis Mariae Curie* v. LI, 6, seção H. Polônia, Lublin, 2017. Disponível em: <https://journals.umcs.pl/h/article/download/5329/4743#:~:text=21%5D.,konto%20nadzorowane%20przez%20organ%20podatkowy>. Acesso em: 11 mar. 2022.

⁴³ COMISSÃO EUROPEIA. Tradução livre de “The Commission decided today to send a letter of formal notice to Romania for applying a split payment mechanism for VAT. Since 1 January 2018,

“A Comissão decidiu hoje enviar uma carta de notificação para cumprir à Roménia por aplicar um mecanismo de pagamento fracionado do IVA. Desde 1º de janeiro de 2018, a Roménia aplica este mecanismo alternativo de cobrança do IVA quando o IVA é pago a uma conta bloqueada separada, causando um grande encargo administrativo para as empresas honestas que ali fazem negócios. Este acordo é obrigatório para certas empresas que são obrigadas a abrir uma conta bancária separada de IVA bloqueada. Seus clientes devem segregar o pagamento da fatura pagando o IVA separadamente na conta de IVA do fornecedor. O contribuinte só pode utilizar o valor cobrado na conta de IVA dedicada para pagar o IVA ao Tesouro e aos seus fornecedores^[44]. As medidas vão contra as regras do IVA da UE (Diretiva 2006/112/CE do Conselho) e a livre prestação de serviços (artigo 56º do TFUE).”

De referidas experiências europeias, chamamos a atenção que os modelos de *Split Payment* considerados compatíveis com as diretivas europeias (i) são voluntários ou (ii) aplicáveis a apenas algumas transações ou pessoas e (iii) devem assegurar a restituição dos valores recolhidos a maior após a apuração do contribuinte. Talvez seja cedo e superficial tomar conclusões definitivas sobre a necessidade de observação de referidos requisitos, mas a decisão da Comissão Europeia, ao rejeitar a proposta romena, segue justamente nesse sentido.

4. *To split or not to split*: conveniência e oportunidade vs. constitucionalidade pragmática

Acreditamos que a adoção do *Split Payment*, a contrapor-se às vantagens arrecadatórias já explanadas, deve levar em consideração dois pontos essenciais: o impacto de referido mecanismo no fluxo de caixa das empresas e a efetividade dos mecanismos de restituição do IBS e da CBS antecipados pelos contribuintes.

Na sistemática ordinária de apuração do IVA, cumpre ao contribuinte registrar o crédito do imposto das aquisições de mercadorias e serviços que adquire; conjugado com o débito decorrente das vendas tributadas. Assim é que o montante do imposto devido a cada período é apurado através da composição dos créditos e débitos em determinado período, para depois promover-se o respectivo pagamento⁴⁵.

Romania applies this alternative VAT collection mechanism where VAT is paid to a separate blocked account, causing a major administrative burden for honest companies doing business there. This arrangement is mandatory for certain businesses which are required to open a separate blocked VAT bank account. Their customers must split the payment of the invoice by paying the VAT separately to the VAT account of the supplier. The taxpayer may only use the amount collected on the dedicated VAT account to pay VAT to the Treasury and to its suppliers. The measures run against both EU VAT rules (Council Directive 2006/112/EC) and the freedom to provide services (Article 56 of TFEU).” (Disponível em: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_18_6247. Acesso em: 11 mar. 2022)

⁴⁴ Ou seja, não prevê a restituição financeira.

Ao se utilizar do *Split Payment*, no entanto, o valor do tributo é antecipado quando do recebimento da operação. A apuração do tributo, com a composição de créditos e débitos serve para, ao se identificar o *quantum* efetivamente devido, permitir a restituição dos valores antecipados a maior.

Necessário, assim, ponderar qual o efeito que a antecipação do IBS/CBS terá, numa perspectiva direta, no fluxo de caixa das empresas, e numa perspectiva indireta, na economia nacional.

Isso porque, nas práticas comerciais e negociais, a disponibilidade de dinheiro em caixa tem custo⁴⁶. E esse ponto é da maior relevância, como chama a atenção estudo publicado no *Brazilian Journal of Development*:

“A discussão sobre retenção de caixa é um dos aspectos relevantes em finanças corporativas e tem sido o foco de diversas pesquisas acadêmicas. Um dos fatos estilizados mais comumente aceito na literatura é um crescimento do nível de caixa nas empresas abertas nos EUA durante os anos 2000, em relação a décadas anteriores (Bates et al., 2009). O motivo precaucional (evitar perder oportunidades de investimento) é o mais utilizado na explicação. Estudos de Almeida et al. (2004) e Harford et al. (2014) são consistentes com essa explicação. O primeiro verifica que as firmas mitigam os efeitos adversos da restrição financeira adotando políticas de maior retenção de caixa. Já o segundo, mostra que o nível de caixa é determinado pelo risco de refinanciamento das empresas, com o objetivo de prevenir problemas de subinvestimento. Em países emergentes o tema torna-se ainda mais relevante, uma vez que em mercados menos desenvolvidos, há tendência de maiores fricções financeiras, o que torna ainda mais difícil o acesso às fontes de financiamento, aumentando a propensão a uma restrição financeira das firmas. Não bastasse isso, o Brasil nos últimos anos tem apresentado histórico de recessões econômicas com reflexos diretamente nas finanças corporativas e, de modo particular, na liquidez das empresas. De acordo com o Comitê de Datação de Ciclos Econômicos (CODACE), da Fundação Getúlio Vargas, desde 1980 o Brasil passou por nove períodos de recessão econômica, sendo o último e mais severo, entre 2014 e 2016.”⁴⁷

⁴⁵ Segundo Misabel Derzi, “o reconhecimento dos créditos, relativos ao imposto que onerou as compras do contribuinte, compensáveis com os débitos gerados pelas saídas, passou a ser uma técnica contemporânea, atual. Os impostos sobre o consumo, plurifásicos e não cumulativos, são então considerados os tributos de mercado, ideais e neutros, por não deformarem os preços, nem provocarem falseamentos da concorrência.” (DERZI, Misabel. Atualizações em BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 610)

⁴⁶ No Brasil, a prática de postergação no pagamento de recebíveis é tão relevante que levou à criação de um fundo específico, o FDIC – Fundos de Investimento em Direitos Creditórios, nos termos da Instrução CVM n. 356, de 17 de dezembro de 2001.

⁴⁷ ZANI, Thobias *et al.* Comportamento da estocagem de liquidez: um estudo comparativo entre empresas brasileiras domésticas e multinacionais. *Brazilian Journal of Development*, 2021. Disponível em: https://www.academia.edu/73158046/Comportamento_da_estocagem_de_liquidez_um_estudo_comparativo_entre_empresas_brasileiras_domesticas_e_multinacionais_Liqui-

Temos que, no caso da PEC n. 110, não identificamos qualquer estudo de impacto na adoção do *Split Payment* para as empresas que eventualmente estarão sujeitas ao regime – talvez, até mesmo, pela prematuridade da matéria, ainda em fase de previsão constitucional e sem definição precisa dos seus moldes de regulamentação e funcionamento.

Necessário alertar, no entanto, desde já, que referidos impactos deverão ser estudados e previstos antes de sua regulamentação e implantação, de forma a evitar modelos que possam refletir negativamente na solvabilidade das empresas brasileiras.

No que toca à possibilidade constitucional do *Split Payment*, não acredito que se possa dizer ser a sistemática *de per se* inconstitucional. Apesar da antecipação do tributo sem se conhecer o *quantum debeatur* seguir na linha do *solve et repete*, não será a primeira vez, como já salientamos, que será utilizado um mecanismo de pagamento de tributos para posterior apuração e restituição.

A questão, no meu sentir, toca mais à chamada constitucionalidade pragmática do que a constitucionalidade material⁴⁸. Isso porque, se a lei e a administração tributária instituírem mecanismos efetivos e eficazes de restituição dos valores antecipados a título de IBS/CBS, estaremos diante de uma sistemática constitucional; ao passo que, se a restituição dos tributos se der de forma onerosa, intempestiva, ou simplesmente não ocorrer, estaremos diante de um mecanismo inconstitucional.

Oportuna, nesse sentido, a observação de José Eduardo Soares de Melo,

dity_stocking_behavior_a_comparative_study_between_domestic_and_multinational_brazilian_companies. Acesso em: 11 mar. 2022.

⁴⁸ Não iremos, neste estudo, enfrentar o espinhoso tema da constitucionalidade pragmática. Não desconhecemos, todavia, as inúmeras posições contrárias, valendo ressaltar Ives Gandra da Silva Martins, Álvaro Ricardo de Souza Cruz e Humberto Ávila, citados por BOCCATO, Esdras. *Modulação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade. Ponderação, subsunção e dosimetria*. São Paulo: Universaidade de São Paulo, 2013. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-06092016-152356/publico/Dissertacao_mestrado_completa_EsdrasBocato.pdf. Acesso em: 11 mar. 2022. Ressalto neste ponto, a posição de Ives Gandra da Silva Martins, para quem “o sistema constitucional brasileiro não comporta, a meu ver, a experiência constitucional alemã. A norma inconstitucional o é desde seu nascedouro, não podendo ser a ‘inconstitucionalidade real’ transformada em ‘constitucionalidade pragmática’ por decisão da Suprema Corte, convalidando os atos contra a lei praticados anteriormente.” (MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle concentrado de constitucionalidade: comentários à Lei nº 9.868, de 10-11-1999*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 205-206). No entanto, o Supremo Tribunal Federal tem adotado cada vez mais a lógica da constitucionalidade pragmática em matéria tributária, seja para modulação dos efeitos de suas decisões, seja para verificação da inconstitucionalidade a partir dos efeitos das normas nos casos individuais e concretos. Como exemplo, vale citar os julgamentos referentes à substituição tributária progressiva. Inicialmente, o Supremo Tribunal Federal se posicionou pela definitividade do valor presumido de incidência do ICMS-ST, nos termos da ADI n. 1.851. No entanto, mais recentemente, fixou o Tema n. 201, para entender pela necessidade de se restituir os valores antecipados a maior, caso o valor de presunção da MVA ou PMPF seja superior ao efetivamente praticado.

para quem “alinhando o princípio da proibição do efeito confiscatório dos tributos com o princípio da não cumulatividade, pode-se observar que os mesmos se tocam e se complementam”⁴⁹.

A eventual adoção do *Split Payment* sem garantia de efetiva e oportuna restituição dos tributos antecipados, tornará a sistemática inconstitucional por equiparação ao confisco. E o problema não é de pequena monta. Isso porque o retrospecto brasileiro em matéria de restituição de tributos é absolutamente desfavorável, principalmente quanto ao precedente da substituição tributária progressiva. Veja-se que, naquele caso, apesar de a Constituição da República garantir a “imediate e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”⁵⁰, foram necessários mais de 20 anos até que o Supremo Tribunal Federal⁵¹ declarasse inconstitucionais as leis estaduais que não asseguravam referida restituição.

Necessário, assim que, ao se pensar na adoção do *Split Payment* como sistemática de arrecadação do IBS e da CBS, sejam os sistemas jurídico e operacional das fazendas públicas dotados de instrumentos e mecanismos capazes de promover o regular processamento e pagamento das devoluções em dinheiro e no menor tempo possível⁵².

5. Conclusão

O *Split Payment* tem-se firmado como mecanismo central de novas técnicas de arrecadação dos impostos na modalidade IVA no mundo, e sua introdução no Brasil consta das principais propostas de emenda constitucional em discussão perante o Congresso Nacional.

A eventual adoção do pagamento segregado mudará a sistemática de apuração e pagamento dos tributos indiretos, sendo certo que seu estabelecimento trará benefícios para a administração tributária, como mecanismo de combate a perda arrecadatória decorrente de fraudes e planejamentos tributários.

Por outro lado, a experiência internacional demanda atenção aos impactos que o *Split Payment* poderá provocar no fluxo de caixa das empresas, com efeitos diretos na saúde econômica de referidas entidades.

Por fim, apesar de fundada da odiosa doutrina do *solve et repete*, não entendemos ser a medida, *de per se*, inconstitucional, vindo a somar-se a outros meca-

⁴⁹ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS. Teoria e prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 294.

⁵⁰ § 7º do art. 150 da Constituição da República, instituído pela EC n. 3, de 1993.

⁵¹ Tema n. 201 de repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.” (J. 19.10.2016)

⁵² O sistema federal de restituição é eficaz quando o contribuinte postula a compensação, no conjunto PER/DCOMP. No entanto, os pedidos de restituição isolados – PER, sem estarem vinculados à compensação – DCOMP, como regra não são processados. E, quando o são, servem apenas para a negativa da restituição.

nismos de antecipação tributária já existentes na ordem jurídica brasileira. Necessário, todavia, que o *Split Payment* venha acompanhado de mecanismos eficientes de restituição dos créditos dos tributos pagos a maior, sob pena de ofender a regra constitucional de vedação ao confisco.

6. Bibliografia

- AFONSO, José Roberto Rodrigues *et al.* Guerra Fiscal do ICMS: organizar o desembarque. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET* v. 12, n. 1. Brasília, 2017.
- BOCCATO, Esdras. *Modulação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade. Ponderação, subsunção e dosimetria*. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2013. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-06092016-152356/publico/Dissertacao_mestrado_completa_EsdrasBoccat.pdf. Acesso em: 11 mar. 2022.
- BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. Proposta de Emenda à Constituição n. 45/2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0c40d3p2hzzdk19qnlpoch41wq53298670.node0?codteor=1728369&filename=Tramitacao-PEC+45/2019. Acesso em: 14 mar. 2022.
- BRASIL. SENADO FEDERAL. Relatório Legislativo de 16/03/2022. Senador Roberto Rocha. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9089001&ts=1647435715239&disposition=inline>. Acesso em: 16 mar. 2022.
- BRASIL. SENADO FEDERAL. Proposta de Emenda à Constituição n. 110/2019. <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 14 mar. 2022.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- COCCIA, Sara. *Split payment: la scissione dei pagamenti contro l'evasione dell'IVA*. Disponível em: https://tesi.luiss.it/18603/1/107353_COCCIA_SARA.pdf. Acesso em: 11 mar. 2022.
- COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.
- DERZI, Misabel. Atualizações em BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Legalidade material. Modo de pensar “tipificante” e praticidade no direito tributário. *I Congresso Internacional de Direito Tributário do IBET*. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- EUROPEAN COMMISSION. *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method*. Bruxelas: Deloitte, 2017.
- EUROPEAN COMMISSION. Disponível em: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_18_6247. Acesso em: 11 mar. 2022.

- EUROPEAN PARLIAMENT. Disponível em: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/P-8-2015-008981_IT.html.
- FERNANDES, André Eduardo da Silva; WANDERLEI, Nélio Lacerda. A questão da guerra fiscal: uma breve resenha. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/626/r148-01.pdf?sequence=4>. Acesso em: 23 fev. 2022.
- ITALIA. DIPARTIMENTO DELE FINANZE. Disponível em: https://www1.finanze.gov.it/finanze/split_payment/public/#/%23testata.
- JABOUR, Marcelo. A regra mundial de tributação do consumo. *Fio da meada. Decifrando as leis e os tributos do país*. São Paulo: Hub Editora e Soluções Educacionais, 2019.
- JORNAL INFORMAZIONE FISCALE. Disponível em: <https://www.informazionefiscale.it/pubblica-amministrazione-ritardi-pagamenti-imprese-europa-cgia-mestre>. Acesso em: 11 mar. 2022.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle concentrado de constitucionalidade: comentários à Lei nº 9.868, de 10-11-1999*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS. Teoria e prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.
- ROCHA, Melina. Modelos internacionais de *split payment*. Palestra. Disponível em: <https://ccif.com.br/modelos-internacionais-de-split-payment/>. Acesso em: 14 mar. 2022.
- SANTOS, Tiago André Tavares dos. Como funciona a fraude carrossel em sede de IVA – metodologia e impacto em Portugal e na EU. Universidade de Lisboa. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.5/2795>. Acesso em: 11 mar. 2022.
- SARNOWSKI, Jan; SELERA, Pawel. Reducing the VAT gap: lessons from Poland. Polish Economic Institute, 2019. Disponível em: <https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2021/12/Raport-LUKA-VAT-EN.pdf>. Acesso em: 11 mar. 2022.
- STATHIS, Dionisios. Compatibility of anti-treaty shopping policies with basic international trade imperatives: relevance of fiscal equity and neutrality in the international trade regime and lessons for international tax lawyers. *Manchester International Economy Journal* v. 1, n. 2, 2004.
- TRATKIEWICZ, Tomasz. Model podzielonej płatności – remedium na oszustwa w VAT? *Universitatis Mariae Curie* v. LI, 6, seção H. Polônia, Lublin, 2017. Disponível em: <https://journals.umcs.pl/h/article/download/5329/4743#:~:text=21%5D.,konto%20nadzorowane%20przez%20organ%20podatkowy>. Acesso em: 11 mar. 2022.
- UNITED KINGDOM. *Alternative method of VAT collection summary of responses*. Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/754209/Alternative_method_of_VAT_collection_summary_of_responses.pdf. Acesso em: 14 mar. 2022.

WANDERLEI, Nélio Lacerda. A questão da guerra fiscal: uma breve resenha.

Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/626/r148-01.pdf?sequence=4>. Acesso em: 23 fev. 2022.

ZANI, Thobias *et al.* Comportamento da estocagem de liquidez: um estudo comparativo entre empresas brasileiras domésticas e multinacionais. *Brazilian Journal of Development*, 2021. Disponível em: https://www.academia.edu/73158046/Comportamento_da_estocagem_de_liquidez_um_estudo_comparativo_entre_empresas_brasileiras_dom%C3%A9sticas_e_multinacionais_Liquidity_stocking_behavior_a_comparative_study_between_domestic_and_multinational_brazilian_companies. Acesso em: 11 mar. 2022.