

A HERANÇA DO ICMS NA REFORMA TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DOS MECANISMOS DE COMPENSAÇÃO PARA O IBS E A PROTEÇÃO DOS DIREITOS DO EXPORTADOR

Luana Tozim Evangelista¹

Thais Savedra de Andrade²

RESUMO

O modelo tributário brasileiro atravessa um período de inúmeras transformações estruturais, sendo que um deles se dá pela instituição do Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS) que irá substituir o ICMS, portanto é necessário que os contribuintes antecipem sua preparação estratégica, visando assegurar a conformidade quando da implementação integral do novo modelo. O presente artigo propõe uma análise reflexiva sobre a implementação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), com ênfase no regime de transição das regras de compensação do ICMS para o IBS e no tratamento conferido ao contribuinte atuante no comércio exterior, para que este possa se atualizar e se preparar para o novo modelo que está sendo implantado. Para tanto, foi utilizada uma metodologia de abordagem qualitativa, pautada na análise documental da legislação da Reforma Tributária, e observou-se resultados que indicam a existência de riscos e lacunas normativas, fatores que podem gerar insegurança jurídica e um grande risco de alta litigiosidade, em especial ao setor exportador.

Palavras-chave: Reforma tributária. Comitê Gestor do IBS. Compensação. Exportação. Período de transição.

¹ Aluna do 8º período do curso de Direito da FAE Centro Universitário. Bolsista do Programa de Apoio à Iniciação Científica (PAIC 2025-2026). *E-mail:* luana.tozim.evangelista@mail.fae.edu

² Orientadora da Pesquisa. Doutora em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná – UFPR, com concentração em Direito Tributário. Professora da FAE Centro Universitário. *E-mail:* thais.savedra@fae.edu.

INTRODUÇÃO

O cenário tributário nacional tem passado por diversas transformações. Em dezembro de 2023 foi promulgada a Emenda Constitucional 132³, na qual foi instituída uma série de mudanças no modelo tributário nacional. Nesse cenário, este artigo analisará as regras de compensação do ICMS para o IBS, com foco no período de transição que será de 2026 a 2033, além de como ocorrerá a compensação após a sua completa implementação.

A importância do presente artigo está no fato de que com tantas mudanças, os contribuintes ainda têm pouco acesso a informações de fácil entendimento e transparência, para que se atualizem e tenham cada vez mais segurança jurídica e consciência de que seus direitos estão sendo respeitados e que estão seguindo as novas regras corretamente.

O intuito da pesquisa é responder à seguinte pergunta: a estrutura e a gestão das compensações do ICMS, definidas pela Reforma Tributária, são suficientes para garantir a liquidez dos créditos acumulados pelos exportadores? A partir desse questionamento, testa-se a hipótese de que a estrutura e a gestão das compensações do ICMS, definidas pela Reforma Tributária, podem não ser suficientes para garantir a compensação integral e efetiva dos créditos acumulados de ICMS-exportação a partir de 2033, gerando incertezas e riscos de saldo remanescente não compensado aos contribuintes.

Serão utilizados como instrumentos a pesquisa documental, apoiada em análise qualitativa, com o intuito de identificar riscos e lacunas normativas. As técnicas incluem a interpretação sistemática e teleológica da Constituição Federal e das Leis Complementares atinentes à Reforma Tributária.

Conforme destaca Schoueri, a aplicação da não cumulatividade no Brasil enfrenta um longo histórico de limitações impostas pelo Estado, o que justifica o receio de que as atuais regras de transição acabem perpetuando a retenção de ativos.⁴

O primeiro tópico aborda a implementação do IBS e as principais mudanças decorrentes da substituição do ICMS, destacando a transição para o modelo de creditamento financeiro pleno. Em seguida, examina-se a dinâmica de compensação dos créditos acumulados durante o período de transição, bem como os desafios atinentes à fiscalização e gestão desses ativos pelo Comitê Gestor. Por fim, o estudo dedica-se a ponderar as vantagens e as desvantagens impostas aos contribuintes exportadores diante das lacunas e inovações trazidas pelo novo regramento.

³ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 1 mar. 2026.

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2025. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553625666>. Acesso em: 4 jul. 2026.

1 IMPLEMENTAÇÃO DO IBS E A SUBSTITUIÇÃO DO ICMS

A implementação do IBS acarretará mudanças profundas na atuação dos entes federativos. O novo modelo substitui a fragmentação legislativa atual, na qual Estados e Municípios operam de forma isolada e competitiva, por uma gestão compartilhada e colaborativa. Ao substituir as inúmeras legislações específicas por uma norma nacional unificada, a reforma tem como objetivo, além de reduzir a competitividade tributária nociva, aumentar a competitividade nacional no cenário mundial.

No regime do ICMS, a desoneração das exportações ocorre por meio de imunidade objetiva (art. 155, § 2º, X, “a”, da CF/88⁵).⁶ Ou seja, o contribuinte adquire insumos onerados pelo imposto em operações anteriores, gerando créditos. Como a exportação não sofre incidência do tributo, o exportador não tem débitos para abater esses créditos, o que resulta no acúmulo de créditos remanescentes. A Lei Kandir (LC 87/1996)⁷ prevê mecanismos para o aproveitamento desses valores, como a compensação com débitos próprios ou a transferência a terceiros. Porém, na prática, esses mecanismos enfrentam grandes barreiras burocráticas estaduais que comprometem a competitividade do produto nacional, tendo em vista que cada estado tem sua própria legislação e define como esses créditos podem ser compensados.⁸

O novo regime do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), instituído pela Emenda Constitucional 132/2023⁹, estabelece a desoneração integral das exportações com base no princípio do destino, transferindo a competência tributária do local de produção para o local de consumo. Embora o imposto incida sobre as aquisições de insumos ao

⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 2026. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 4 mar. 2026.

⁶ Embora este trabalho adote a classificação como imunidade objetiva, por recair sobre as operações, registra-se a existência de debate doutrinário sobre o tema, havendo correntes que a qualificam como imunidade mista ou subjetiva, uma vez que a desoneração da mercadoria visa resguardar a competitividade do sujeito exportador no mercado internacional.

⁷ BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (Lei Kandir). Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 4 jul. 2026.

⁸ DINIZ, Ericsson Gomes; NABHAN, Francine Adília Rodante Ferrari. Reforma tributária: uma análise do IBS como forma de substituição ao ICMS e ao ISS. **Revista Acadêmica Online**, [s. l.], v. 10, n. 50, p. 1–12, 2024. Disponível em: <https://www.revistaacademicaonline.com/index.php/rao/article/view/16>. Acesso em: 1 mar. 2026.

⁹ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional**. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 1 mar. 2026.

longo da cadeia produtiva, o exportador possui imunidade na saída, com a garantia da manutenção integral dos créditos acumulados. O mecanismo de não cumulatividade plena assegura que o tributo pago nas etapas anteriores não seja incorporado ao custo do produto exportado, eliminando certos resíduos tributários e promovendo assim a competitividade internacional.

1.1 PRINCIPAIS MUDANÇAS

A transição para o novo modelo (IBS) promove uma ruptura com o modelo de creditamento do ICMS. No regime atual, embora a LC 87/1996 preveja o crédito financeiro, foram impostas restrições legais que aproximam o sistema ao crédito físico, a exemplo do art. 33 da referida Lei Complementar e das sucessivas prorrogações do creditamento de bens de uso e consumo, ou seja, o direito ao crédito muitas vezes depende da efetiva integração do insumo que foi adquirido no começo da cadeia produtiva, ao produto final ou do seu consumo imediato no processo produtivo (seletividade dos créditos).¹⁰

Com a instituição do IBS, consolida-se o crédito financeiro pleno. Assim, o foco é transferido do objeto (físico) para o valor econômico, de forma que, comprovado o pagamento do imposto na etapa anterior via documento fiscal, o crédito é gerado automaticamente para o adquirente, independentemente da destinação do produto, desde que vinculado à atividade econômica. Essa mudança visa a aplicação do princípio da não cumulatividade. Fazendo com que haja uma tentativa de corrigir um problema antigo, o qual existia no ICMS, que era o fato de que o pagamento de tributos cumulativamente acabava encarecendo o valor do produto final através do efeito “cascata”.

Contudo, essa expectativa de consolidação do IBS em um sistema de crédito financeiro pleno gera incertezas entre doutrinadores, visto que garantias semelhantes foram firmadas no passado em relação ao ICMS, sem que se concretizasse de forma efetiva na prática legislativa e administrativa.¹¹

Outra mudança drástica será a unificação das inúmeras legislações tributárias existentes no cenário brasileiro, marcada por 27 regulamentos estaduais de ICMS. Com

¹⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Const. 132 de 20 de dezembro de 2023. 3. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2026. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559778355/>. Acesso em: 21 fev. 2026.

¹¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Const. 132 de 20 de dezembro de 2023. 3. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2026. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559778355/>. Acesso em: 21 fev. 2026.

a implementação da reforma, passará a existir uma legislação unificada. A gestão desse imposto passará para o Comitê Gestor do IBS, o que representa uma grande mudança de paradigma no federalismo fiscal.

1.2 PERÍODO DE TRANSIÇÃO

O exportador deve atentar-se ao período de transição do ICMS para o IBS, garantindo uma preparação estratégica até que o imposto estadual seja completamente descontinuado e o novo tributo assuma integralmente o seu lugar. Esse processo de transição abrangerá os anos de 2026 a 2033, caracterizando-se pela redução progressiva da incidência do ICMS e pelo aumento correspondente e gradual da participação do IBS.

O ano de 2026 será considerado um período de teste, voltado para a “calibragem” das alíquotas. Nesse primeiro momento, o IBS será cobrado mediante a aplicação de uma alíquota estadual de 0,1%. Contudo, esse percentual não observará as vinculações, repartições e destinações previstas na Constituição Federal, sua arrecadação será destinada, sucessivamente, ao financiamento do Comitê Gestor do IBS e à composição do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais do ICMS, conforme dispõe o art. 343 da Lei Complementar nº 214/2025¹². Cumpre ressaltar que, ainda em 2026, haverá a incidência da CBS à alíquota de 0,9%, operando em conjunto com um mecanismo de compensação com o PIS/Cofins.

Na sequência, entre os anos de 2027 e 2028, o IBS passará a ser cobrado sob uma alíquota estadual de 0,05% e uma alíquota municipal de 0,05%, nos termos do art. 344 da LC nº 214/2025¹³. Interessante pontuar que durante esses dois anos também haverá a cobrança da CBS em sua alíquota completa e a extinção imediata de tributos federais como o PIS e a Cofins. Ademais, a alíquota do IPI será reduzida a zero logo no início deste período, em 2027, ressalvada a incidência sobre os produtos que tenham industrialização na Zona Franca de Manaus.

A partir de 2029, iniciará de fato a transição gradual e proporcional, reduzindo sistematicamente as alíquotas do ICMS e do ISS e elevando as do IBS. A aplicação dos

¹² BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 4 jul. 2026.

¹³ BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 4 jul. 2026.

novos impostos ocorrerá de forma escalonada: 10% em 2029, 20% em 2030, 30% em 2031 e 40% em 2032. Por fim, em 2033, o novo modelo tributário passará a vigorar com 100% de sua carga, consolidando a extinção definitiva dos impostos anteriores.

TABELA 1 - Tabela exemplificativa da transição

Ano	ICMS	IBS	CBS / IPI / Observações
2026	Cobrado normalmente (regime atual mantido)	Alíquota de teste de 0,1% estadual (art. 343 da LC 214/2025)	CBS cobrada à alíquota-teste de 0,9%, com possibilidade de compensação com PIS/Cofins. (Destinação ao CGIBS e Fundo de Compensação)
2027–2028	Cobrado normalmente (regime atual mantido)	Alíquota de 0,05% estadual e 0,05% municipal (art. 344 da LC 214/2025)	Extinção do PIS e Cofins; CBS com alíquota integral; IPI reduzido a zero, ressalvada a produção da Zona Franca de Manaus.
2029	90% da alíquota estadual	10% da alíquota de referência	Início da transição proporcional e escalada de alíquotas.
2030	80%	20%	Redução contínua.
2031	70%	30%	Redução contínua.
2032	60%	40%	Último ano de convivência entre os dois regimes.
2033	Extinção definitiva	100% (vigência integral do IBS)	Abertura do prazo de 5 anos para protocolar a homologação dos saldos de ICMS remanescentes (art. 134 da LC 227/2026).

FONTE: As autoras (2026)

2 COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS ACUMULADOS DE ICMS DURANTE O PERÍODO DE TRANSIÇÃO PARA O IBS

Com a instituição da nova reforma tributária, houve avanços significativos, mas também se apresentaram diversas incertezas quanto à desoneração plena das exportações. Diferente do tratamento conferido aos benefícios fiscais, para os quais se instituiu O Fundo de Compensações de Benefícios Fiscais (EC 132/2023), o destino dos saldos credores de ICMS acumulados foi condicionado a regras de aproveitamento plurianual, sem a criação de um auxílio financeiro imediato para sua liquidação, e será regido diretamente pelo Comitê Gestor do IBS.

O Art. 134 da Lei Complementar 227/2026¹⁴, estabelece que o contribuinte deverá protocolar o pedido de compensação dos créditos remanescentes de ICMS,

¹⁴ BRASIL. **Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026**. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS); dispõe sobre o processo administrativo tributário do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) [...] e altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Brasília, DF: Presidência da República, 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm. Acesso em: 4 jul. 2026.

no prazo máximo de 5 anos, contado do dia 1º de janeiro de 2033 ao estado, que na sequência repassará ao Comitê Gestor. Contudo, a solução proposta traz uma grande preocupação do ponto de vista financeiro quanto à liquidação. Diferentemente do prazo de homologação trazido pela lei complementar, o parcelamento do ressarcimento em até 240 meses (20 anos) é uma exigência estabelecida diretamente no texto constitucional (art. 134, § 3º, II, do ADCT, incluído pela EC 132/2023). Essa dinâmica temporal demonstra que as compensações ocorrerão de maneira excessivamente lenta.

A reforma, entre seus objetivos, busca aprimorar a competitividade internacional do Brasil, mantendo a imunidade de exportação dentro do novo modelo (IBS). A efetividade desse alívio tributário, contudo, depende da eficiência desses créditos. No regime atual, o acúmulo de saldos credores acaba sendo frequentemente limitado por diferenças regulamentares estaduais, prejudicando a competitividade dos produtos brasileiros.¹⁵

O novo sistema tem a intenção de corrigir essa distorção utilizando o índice IPCA para preservar o valor real do crédito ao longo do tempo. Além da atualização monetária, a nova legislação também estipulou outros mecanismos que incidem sobre essa iliquidez, como o ressarcimento em espécie e a transferência dos créditos a terceiros (artigo 134, § 6º, incisos II e III da EC 132/2023). Não obstante existirem essas alternativas legais para atenuar o problema, na prática existem bons argumentos de que elas não resolvem completamente a restrição de fluxo financeiro, uma vez que a efetividade desses mecanismos esbarra em entraves práticos. Por exemplo, a transferência de titularidade, sujeita o exportador à imposição de deságio na negociação, o que impede a recomposição integral do seu fluxo de caixa.

Ao programar o reembolso principal de créditos remanescentes, não relacionados a ativos permanentes, ao longo de um período de 20 anos e transformá-los em uma forma de pagamento parcelado semelhante a um precatório sem liquidez, a reforma acaba construindo barreiras em relação ao princípio da não cumulatividade plena.

Para uma empresa com alto volume de créditos acumulados, isso representa um ativo mobilizado de forma forçada, e a devolução desses valores em até duas décadas pode gerar perda financeira por custo de oportunidade, resultando na descapitalização das empresas e prejudicando o capital de giro durante esse longo período.

Por conseguinte, levanta-se a hipótese de que o ceticismo do setor exportador esteja fundamentado no longo histórico de inadimplência estatal. A preocupação central está na possibilidade de o novo sistema herdar a ineficiência do antigo, o que,

¹⁵ CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA (Brasil). **Perda de competitividade das exportações**: o problema do acúmulo de créditos de ICMS. Brasília: CNI, 2018. 123 p. Disponível em: https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer_public/d9/47/d947372d-c224-43dc-bcf5-cf2e40c0b753/icms_estudo_web.pdf. Acesso em: 4 mar. 2026.

potencialmente, poderá resultar em um aumento da litigiosidade. Esse cenário seria contrário à proposta inicial da reforma, resolvendo-se, excepcionalmente, apenas caso os prazos de ressarcimento e os critérios de homologação sejam rigorosamente cumpridos pela administração tributária.

3 FISCALIZAÇÃO E GESTÃO PROCEDIMENTAL DA COMPENSAÇÃO

A reforma trouxe à luz diversas implementações inovadoras, nesse sentido, ganha destaque o mecanismo do *Split Payment*, concebido pela LC 214/2025¹⁶, que serve como forma de operar a segregação e o recolhimento do tributo no momento exato da liquidação financeira da transação comercial. Cumpre esclarecer que o *Split Payment* constitui instituto voltado estritamente à dinâmica de conformidade do IBS corrente, não possuindo campo de aplicação sobre o estoque de créditos pretéritos de ICMS acumulados.

Em relação ao processamento dos saldos remanescentes de ICMS, o artigo 134 da Lei Complementar nº 227/2026¹⁷, estabeleceu um rito administrativo perante o Fisco, de forma que foram fixados prazos específicos para a manifestação do estado. Como regra geral, os Estados ou o Distrito Federal têm até 24 meses para se pronunciar a respeito da homologação dos créditos informados, prazo prorrogável por igual período caso haja fiscalização em curso. Esse prazo é reduzido para 60 dias quando se tratar de créditos provenientes de ativos permanentes adquiridos a partir de 2029, hipótese em que também se admite uma única prorrogação por igual período.

Nesse sentido, com o propósito de impedir a inércia administrativa e proteger a segurança jurídica, consagrou-se o instituto da homologação tácita, no § 3º do art. 134 da referida Lei Complementar 227/2026¹⁸, determinando que caso a administração não

¹⁶ BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 4 jul. 2026.

¹⁷ BRASIL. **Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026**. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS); dispõe sobre o processo administrativo tributário do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) [...] e altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Brasília, DF: Presidência da República, 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm. Acesso em: 4 jul. 2026.

¹⁸ BRASIL. **Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026**. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS); dispõe sobre o processo administrativo tributário do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) [...] e altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Brasília, DF: Presidência da República, 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm. Acesso em: 4 jul. 2026.

se manifeste nos prazos estipulados, o silêncio irá implicar no reconhecimento tácito dos saldos.

Contudo, conforme ressalva o próprio § 3º, essa homologação não é absoluta, sendo possível ao ente público realizar lançamentos posteriores enquanto não houver decadência. O legislador, ao invés de romper com a tradição de retenção de ativos, importou para o novo regime a mesma lógica estrutural que já era criticada. Sem a fixação de consequências rigorosas que coíbam a inércia da administração tributária, o Estado carece de estímulos práticos para atuar de forma célere, valendo-se do prazo decadencial como um escudo legal para postergar indefinidamente a análise dos créditos.

Desta forma, o exportador é submetido a um estado de insegurança, agravando o cenário que a reforma se propunha a mitigar. Embora o crédito seja assegurado no plano constitucional e aparentemente homologado de forma tácita, permanece destituído de liquidez e exigibilidade definitivas. Do ponto de vista financeiro, a empresa passa a deter um ativo precário, o qual não pode ser oferecido como garantia robusta perante o mercado ou alienado a terceiros sem a incidência de deságios severos, uma vez que o contribuinte continua sujeito ao risco constante de o ente público invalidar esse crédito por meio de lançamentos posteriores enquanto não ocorrer a decadência.

4 “VANTAGENS E DESVANTAGENS” AOS EXPORTADORES COM A NOVA APLICAÇÃO E COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

É fundamental analisar quais serão as maiores mudanças que ocorrerão para as empresas exportadoras e consumidores dos produtos exportados com a aplicação da reforma. Nesse sentido, um tópico a ser abordado é a eliminação do resíduo tributário. No modelo atual, apesar de a exportação ser imune à incidência de ICMS, muitos impostos pagos durante a cadeia produtiva acabam sendo “somados” ao preço final daquele produto. Parte disso se deve ao modelo atual de estorno de créditos apresentar diversos problemas. Com a implementação do novo modelo, existem muitas lacunas que deverão ser preenchidas para que esses problemas venham a ser solucionados.

Com o princípio do destino sendo aplicado, a exportação será imune à incidência do IBS e o crédito acumulado na compra dos insumos deverá ser devolvido. De forma que com a nova sistemática, o mecanismo de *Split Payment*, segregando o imposto no ato da transação financeira, confere ao fisco a segurança necessária para liberar o crédito ao exportador de forma célere, garantindo que o produto brasileiro chegue ao mercado internacional livre de qualquer ônus fiscal interno. Levanta-se a hipótese

de que isso poderá baratear o produto brasileiro a ser exportado, permitindo que ele compita por preço além da qualidade.

Outra vantagem a ser citada é a tentativa de redução das obrigações acessórias. Pois com a diminuição de legislações e a unificação delas, evitam-se maiores problemas de conformidade. Assim, as empresas passam a ter facilidade de cumprir seus deveres fiscais. Essa unificação simplifica as obrigações do contribuinte, que assim não precisa gastar mais recursos para interpretar/compreender legislações conflitantes.

A adoção do sistema de *Split Payment*, amparada pela simplificação das normas do IBS, representa a aplicação do princípio da praticidade no sistema tributário brasileiro, permitindo que a arrecadação ocorra de forma eletrônica e simultânea ao pagamento da mercadoria.

Apesar do claro objetivo de modernizar e simplificar o sistema, o novo modelo carrega complexidades estruturais que comprometem a promessa inicial de um regimento claro e eficiente, algo que já vêm sendo discutido por inúmeros juristas.¹⁹

Ademais, a nova aplicação busca-se a praticidade, por meio do *Split Payment*, onde o imposto será retido e o crédito gerado quase instantaneamente no momento da transação eletrônica. Esse formato é idealmente funcional, mas a aplicação pode se tornar um grave transtorno ao contribuinte. Isso se deve ao fato de que apesar de prático e tecnológico, ocorrendo erros meramente materiais (como a cobrança indevida), existe maior potencial para fomentar a abertura de processos de maneira a liquidar o erro com a maior brevidade possível, o que potencialmente poderá aumentar a litigiosidade.

A unificação legislativa promete menos burocracia, porém, mecanismos como a fiscalização assistida e o rastreamento de créditos exigem que as empresas tenham sistemas de Tecnologia de Informação robustos e de alto custo. Ou seja, a praticidade acaba sendo unilateral, o Fisco recebe os dados limpos, enquanto a empresa assume o custo e a responsabilidade por qualquer inconsistência gerada pela tecnologia.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Observa-se que o legislador conferiu pouca atenção prática ao período de transição, transformando o que deveria ser um “acerto de contas” equilibrado em um cenário de considerável insegurança jurídica devido a um longo período de devolução

¹⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Const. 132 de 20 de dezembro de 2023. 3. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2026. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559778355/>. Acesso em: 21 fev. 2026.

dos créditos que ficarão de “herança” do ICMS. Às empresas exportadoras, haverá grandes problemas como o acúmulo de créditos parados, o que já era uma crítica ao modelo anterior.

Neste sentido, a doutrina sugere que os maiores obstáculos trazidos pela Reforma Tributária não serão facilmente perceptíveis àqueles que realizam uma leitura puramente teórica do texto constitucional. Pelo contrário, os verdadeiros desafios se darão no plano fático, estando intrinsecamente relacionados à aplicação prática, à capacidade de fiscalização pelos órgãos competentes, e à efetividade do novo regime. Sendo assim, o exportador continuará participando do cenário mundial de comércio com um grande “resíduo tributário” e uma grande quantidade de dinheiro parado ao longo de duas décadas.²⁰

Nota-se que estes possíveis problemas não foram bem observados pelo legislador. De fato, a reforma supre muitos dos problemas que existem no modelo anterior, mas outras questões só serão solucionadas com a sua completa implementação e, ainda, novos surgirão com ela. A aplicação de soluções extremamente tecnológicas é uma das fontes de onde poderão surgir sérios problemas, que virarão discussões futuras.

A transição para o IBS, embora tecnologicamente avançada, falha em oferecer uma solução definitiva para os valores acumulados de ICMS-exportação. O parcelamento fixado no texto constitucional e as regras de homologação impostas pela Lei Complementar 227/2026²¹, transferem ao setor privado o ônus da transição federativa, transformando direitos creditórios em um “precatório” de longo prazo. Por fim, para que a competitividade do produto brasileiro não seja meramente uma promessa legislativa, se faz necessário que o Comitê Gestor estabeleça garantias que impeçam a corrosão desses ativos pela mora estatal e pela burocracia remanescente. Ademais, a redução do prazo das compensações exigiria vias constitucionais adequadas, como nova emenda ou controle de constitucionalidade por violação da não cumulatividade.

Assim, percebe-se que a transição para o novo modelo tributário corre o risco de perpetuar problemas que se pretendia extinguir com a aplicação do IBS. Retomando a perspectiva de Luís Eduardo Schoueri, a implementação de uma não cumulatividade verdadeiramente ampla exige que a estrutura do imposto não sobrecarregue a

²⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Const. 132 de 20 de dezembro de 2023. 3. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2026. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559778355/>. Acesso em: 21 fev. 2026.

²¹ BRASIL. **Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026**. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS); dispõe sobre o processo administrativo tributário do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) [...] e altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Brasília, DF: Presidência da República, 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm. Acesso em: 4 jul. 2026.

atividade empresarial, o que demanda a eliminação de qualquer entrave ao direito de creditamento. Contudo, o autor expõe que a falha na aplicação desse princípio no Brasil é histórica e evidenciada pelas decisões dos Tribunais Superiores, que frequentemente convalidaram atos normativos da União e dos Estados voltados a limitar a apuração de créditos. Esse histórico de restrições graduais à não cumulatividade projeta uma série de incertezas sobre a reforma.²²

Ao verificar essa lógica de acordo com a Lei Complementar 227/2026²³, observa-se que o ressarcimento dos créditos remanescentes de ICMS, que não compõem o ativo permanente das empresas, ao longo de 20 anos, pode ser interpretado como a continuidade da prática estatal de retenção desses ativos. Dessa forma, a “herança” do ICMS deixa de ser apenas contábil para se tornar uma barreira estrutural, se o Judiciário seguir cancelando a postergação desses direitos, o crédito do exportador permanecerá como um “precatório” sem liquidez, comprometendo a neutralidade fiscal e a competitividade prometida pelo novo sistema.

²² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2025. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553625666>. Acesso em: 4 jul. 2026.

²³ BRASIL. **Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026**. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS); dispõe sobre o processo administrativo tributário do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) [...] e altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Brasília, DF: Presidência da República, 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm. Acesso em: 4 jul. 2026.

REFERÊNCIAS

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 2026. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 4 mar. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (Lei Kandir). Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 4 jul. 2026.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 1 mar. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 4 jul. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026**. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS); dispõe sobre o processo administrativo tributário do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) [...] e altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Brasília, DF: Presidência da República, 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm. Acesso em: 4 jul. 2026.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA (CNI). **Perda de competitividade das exportações: o problema do acúmulo de créditos de ICMS**. Brasília: CNI, 2018. 123 p. Disponível em: https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer_public/d9/47/d947372d-c224-43dc-bcf5-cf2e40c0b753/icms_estudo_web.pdf. Acesso em: 4 mar. 2026.

DINIZ, Ericsson Gomes; NABHAN, Francine Adília Rodante Ferrari. Reforma tributária: uma análise do IBS como forma de substituição ao ICMS e ao ISS. **Revista Acadêmica Online**, [s.l.], v. 10, n. 50, p. 1–12, 2024. Disponível em: <https://www.revistaacademicaonline.com/index.php/rao/article/view/16>. Acesso em: 1 mar. 2026.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada: Emenda Const. 132 de 20 de dezembro de 2023**. 3. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2026. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559778355/>. Acesso em: 21 fev. 2026.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2025. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553625666>. Acesso em: 4 jul. 2026.