



S

P

REFORMA TRIBUTÁRIA

Novembro de 2025

Análises essenciais para entender as mudanças que impactam seu negócio.

Créditos de ICMS: transição para IBS e o fundo de compensação de benefícios

Por:



Victória Curcio



Kassia Nogueira



Ingrid Santana

Os saldos credores de ICMS correspondem aos valores positivos apurados na escrituração fiscal do imposto, verificados quando o montante dos créditos decorrentes das aquisições de mercadorias, bens ou serviços supera o montante dos débitos apurados nas operações de saídas tributadas.

Em determinadas hipóteses, como nas operações de exportação ou naquelas beneficiadas por isenção ou não incidência com manutenção do direito ao crédito, pode ocorrer o **acúmulo de saldos credores de ICMS**, em razão da impossibilidade de compensação integral dos créditos apurados com débitos do imposto.

Algumas situações podem gerar acúmulo de créditos de ICMS, tais como:

- Operações de saída imunes ou isentas, como a exportação, nas quais se assegura o direito à manutenção dos créditos apropriados;
- Saídas de mercadorias com alíquotas ou base de cálculo reduzidas, que resultam em menor débito em relação aos créditos acumulados nas etapas anteriores;
- Operações sujeitas ao regime da substituição tributária, sobretudo quando o ICMS-ST retido é superior ao imposto incidente sobre a operação realizada pelo contribuinte substituído;
- Formação de estoque de mercadorias.

Com o advento da Reforma Tributária, promovida pela Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023, surgem preocupações relevantes quanto ao tratamento dado à compensação dos saldos credores relativos aos tributos atualmente em vigor, especialmente em relação ao ICMS.

De acordo com a EC nº 132/2023, os saldos credores de ICMS existentes ao final de 2032, cujos aproveitamento ou ressarcimento sejam admitidos pela legislação em vigor em 31 de dezembro de 2032 e que tenham sido homologados pelos respectivos entes federativos, serão compensados com o IBS em até 240 (duzentos e quarenta) parcelas, com correção monetária, a partir de 2033, conforme lei complementar. Além disso, a EC prevê a possibilidade de transferência dos saldos credores a terceiros e ressarcimento caso não seja possível a compensação com o IBS.

A transição do sistema de tributação sobre o consumo, que será iniciada em 2023 e concluída em 2033, demanda norma específica para a preservação dos créditos tributários acumulados pelos contribuintes. Nesse contexto, o **Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 108/2024**¹, que representa a segunda fase de regulamentação da Reforma Tributária, disciplina mecanismos de transição do ICMS para o IBS, com previsão acerca da **utilização dos créditos acumulados e instituição do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais**.



Victória Curcio

O crédito de ICMS constitui direito subjetivo do contribuinte, decorrente do princípio da não cumulatividade. Na prática, contudo, a recuperação de créditos acumulados de ICMS enfrenta significativos entraves, uma vez que, em algumas hipóteses, sua efetivação depende de autorização da legislação estadual. Com o advento da Reforma Tributária, ainda que se esperasse a simplificação e racionalização desse processo, o prazo previsto para a restituição dos saldos acumulados revela-se manifestamente desarrazoado, podendo alcançar até 20 anos.

A partir de 1º de fevereiro de 2033, os saldos credores de ICMS serão atualizados de acordo com a variação mensal do IPCA desde dezembro de 2032 ou outro índice que vier a substituí-lo a partir de 2033.

Créditos de ICMS e sua transição para o IBS: PLP 108/2024

De acordo com o PLP 108/2024, considera-se saldo credor o valor do ICMS que (i) seja admitido pela legislação estadual ou distrital vigente em 31/12/2032 e decorra de operações ocorridas até a referida data; (ii) esteja regularmente apurado na escrituração fiscal do estabelecimento, ainda que a escrituração tenha sido realizada após 31/12/2032; não tenha sido compensado ou utilizado pelo contribuinte até 31/12/2032; e tenha sido homologado na forma do previsto no PLP.



¹ Até a data da publicação deste material, o PLP nº 108/2024 pende de aprovação pela Câmara dos Deputados.

No que tange à homologação, o PLP prevê:

- O contribuinte deverá protocolar o pedido no prazo máximo de 5 anos, contado do dia 1º de janeiro de 2033 (ou seja, até 1º/01/2038);
- O Estado ou o Distrito Federal deverão se pronunciar no prazo máximo de 24 meses, contado da data do respectivo protocolo, cujo prazo poderá ser prorrogado uma única vez, por igual período, nos casos em que houver fiscalização em andamento no momento da apresentação do pedido de homologação;
- Em caso de ausência de resposta por parte do estado quanto ao pedido de homologação, os respectivos saldos credores serão considerados homologados.

Uma vez homologado, o crédito poderá ser utilizado de diferentes formas:

1 Compensação com débitos de ICMS existentes até o fim da transição (caso haja concordância entre o ente federativo e o contribuinte);

2 Compensação com o IBS em 240 parcelas mensais e sucessivas para créditos ordinários e conforme o prazo remanescente (§5º do art. 20 da Lei Kandir) para créditos de ativo permanente;

3 Transferência a terceiros, inclusive dentro do mesmo grupo econômico, para utilização exclusiva para compensação;

4 Ressarcimento em espécie, em até 240 parcelas mensais, ou em relação às compensações em curso, pelo prazo remanescente.

O mecanismo de compensação com o IBS será operacionalizado pelo Comitê Gestor do IBS (CGIBS), responsável por controlar os valores compensados e deduzir os montantes da parcela de arrecadação pertencente ao ente federado de origem.

Notadamente, o regime instituído pelo PLP 108/2024 materializa o direito adquirido dos contribuintes aos créditos constituídos sob o regime do ICMS, em consonância com a Constituição Federal (art. 5º, XXXVI). Assim, o regime de transição busca que a mudança do sistema tributário nacional não implique em quebra de confiança ao princípio da não cumulatividade, que, em contexto contemporâneo, sofre tentativas de relativização por meio de interpretações por muitas vezes restritivas, relativas à compensação dos créditos de ICMS

Entretanto, ainda que progressiva, a proposição de mudança suscita relevantes controvérsias que devem ser trazidas ao debate acerca da Reforma Tributária sobre o consumo. Podem se destacar, como pontos de atenção, as seguintes:

- I. O risco de congestionamento administrativo nos pedidos de homologação;
- II. A discussão acerca da possibilidade de utilização dos créditos em operações interestaduais já submetidas à tributação pelo IBS;
- III. A necessidade de regulamentação, pelo CGIBS e pelos Estados, antes que haja a sobreposição dos controles de creditamento.

Neste contexto, emerge o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais, instrumento voltado à neutralização das perdas decorrentes da descontinuidade dos regimes preferenciais do ICMS. Ou seja, é uma forma complementar de disciplina dos créditos de ICMS, voltado a assegurar a transição equilibrada entre os entes federativos e o setor produtivo, sem romper a confiança dos contribuintes, nem comprometer a estabilidade arrecadatória dos Estados.

O Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais

A instituição do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais (FCFB), introduzido pelo art. 12 da EC nº 132/2023², representa um dos pilares da transição do ICMS para o IBS. Sua finalidade é neutralizar os efeitos da extinção gradativa dos regimes especiais de tributação e dos benefícios fiscais hoje concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, de forma a preservar o equilíbrio federativo e mitigar os impactos abruptos no ambiente econômico.

Do ponto de vista legal e constitucional, o FCBF se vincula ao art. 178 do CTN, segundo

o qual benefícios fiscais concedidos por prazo certo e sob condição onerosa não podem ser suprimidos antes de seu termo final, bem como ao art. 128 do ADCT, que determinou a redução escalonada desses incentivos até sua extinção em 2032.

A centralidade do fundo decorre ainda da vedação, inscrita no art. 156-A, §1º, da Constituição Federal, de concessão de incentivos fiscais relativos ao IBS, impondo a adoção de um mecanismo de transição apto a resguardar compromissos assumidos pelas unidades federadas.

Da regulamentação do Fundo habilitação de créditos pela LC 214/2025

A Lei Complementar nº 214/2025, nos arts. 384 a 405, regulamentou a operacionalização do Fundo, no qual se detalha o funcionamento do FCBF, estabelecendo que:

- **Critérios de Rateio:** a repartição observará a proporção da renúncia fiscal reconhecida em cada ente federativo, mediante homologação pelo Comitê Gestor do IBS.
- **Mecanismo de Controle:** caberá à em conjunto com os fiscos estaduais, fiscalizar as informações declaradas e garantir a transparência na destinação dos valores.
- **Prazo de Vigência:** o Fundo terá duração até 2032, coincidindo com o período de transição para o novo modelo de tributação.
- **Compatibilização com os Créditos de ICMS:** o FCBF atua de modo complementar ao regime de homologação e compensação de créditos acumulados, assegurando que a neutralização das renúncias fiscais não resulte em violação à segurança jurídica dos contribuintes.

² Art. 12. Fica instituído o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais do imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, com vistas a compensar, entre 1º de janeiro de 2029 e 31 de dezembro de 2032, pessoas físicas ou jurídicas beneficiárias de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos àquele imposto, concedidos por prazo certo e sob condição.

A habilitação ao FCBF poderá ser requerida entre **1º de janeiro de 2026 e 31 de dezembro de 2028**, mediante comprovação de requisitos objetivos (art. 389 da LC 214/2025), dentre eles:

- I. ser titular de benefício oneroso concedido por ato válido até 31 de maio de 2023 pela unidade federada (sem prejuízo de ulteriores prorrogações ou renovações);
- II. haver ato concessivo do benefício oneroso emitido pela unidade federada, que estabeleça as condições e contrapartidas a serem observadas;
- III. prazo de fruição que não ultrapasse 31/12/2032;
- IV. adimplemento tempestivo das condições e contrapartidas;
- V. regularidade cadastral do CNPJ;
- VI. apresentar as obrigações acessórias com as informações necessárias à aferição do benefício oneroso objeto de compensação;
- VII. inexistência de impedimento legal à fruição de benefícios fiscais.

É obrigatória a manifestação prévia da unidade federada concedente à concessão da habilitação.

A compensação será apurada **mensalmente**, a partir das informações declaradas pelos

contribuintes, cabendo à Receita Federal reconhecer o direito em até **60 dias** e efetuar o pagamento em até **30 dias adicionais**. O silêncio da autoridade administrativa gera reconhecimento tácito do direito e obrigação de pagamento. Sendo que, o direito de pleitear a compensação extingue-se com o decurso do prazo de 3 (três) anos, contado do vencimento do prazo para transmissão da escrituração fiscal.

O indeferimento, a suspensão ou o cancelamento do direito podem ocorrer em caso de descumprimento de requisitos ou inadimplemento das condições, cabendo ao Estado concedente comunicar tais fatos à Receita Federal.

A lei admite, contudo, hipóteses de **retenção**: **(i)** até 20% do valor declarado, com base em parâmetros de risco; e **(ii)** integralidade da apuração, em caso de indícios de irregularidade. Nessas hipóteses, caso a análise ultrapasse 90 dias, os valores retidos deverão ser devolvidos com correção pela Selic.

A centralização do processo de habilitação, apuração e revisão na Receita Federal da União representa uma das principais novidades e, ao mesmo tempo, uma fonte de controvérsia federativa, já que benefícios de ICMS sempre foram matéria de competência estadual. A União, contudo, passa a gerir não apenas a liberação, mas também a fiscalização, cabendo aos fiscos estaduais papel acessório de comunicação.

Nos termos do art. 386 da LC 214/2025, a Receita Federal terá a competência para, dentre outros aspectos, **(i)** estabelecer e expedir normas complementares relativas ao pedido de habilitação e cumprimento de exigências legais; **(ii)** analisar os requerimentos de habilitação efetuados pelos titulares de benefícios onerosos e, se preenchidos os requisitos legais, deferi-los; **(iii)** processar e revisar as apurações de crédito transmitidas pelos titulares de benefícios onerosos habilitados perante o órgão e, se não constatada irregularidade, reconhecer os respectivos créditos, autorizando os seus pagamentos; **(iv)** estabelecer parâmetros de riscos com a finalidade de automatizar o reconhecimento do crédito e a autorização de pagamento; e **(v)** estabelecer critérios de análise para serem aplicados nos procedimentos de revisão.

O Fundo vigorará até 31 de dezembro de 2032, coincidindo com a extinção definitiva dos benefícios de ICMS.

A LC 214/2025 (art. 404) prevê que, em caso de insuficiência de recursos, caberá à União complementar o aporte, limitado, porém, ao valor consignado na Lei Orçamentária Anual (LOA).

Há que se considerar ainda que a compensação potencialmente não proporcionará a

restituição do valor integral dos tributos antes desonerados, mas apenas uma porção da repercussão econômica mensurada pela lei. Com isso, na prática, o valor compensado pode acabar sendo inferior ao IBS devido, produzindo potencial aumento efetivo da carga tributária.



Kassia Nogueira

A criação do **Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais** constitui instrumento de transição essencial, destinado a assegurar que os compromissos firmados pelos entes federados e os investimentos realizados sob a sistemática anterior sejam compensados, preservando tanto a segurança jurídica dos contribuintes quanto a estabilidade federativa durante o período de adaptação.

Principais conceitos definidos em lei referentes ao Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais (LC 214/2025, art. 385)

CONCEITO	DEFINIÇÃO LEGAL
Benefícios onerosos	Repercussões econômicas de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos pela unidade federada por prazo certo e sob condição, na forma do art. 178 do CTN
Titulares de benefícios onerosos	Pessoas que detêm o direito à fruição de benefícios onerosos mediante ato ou norma concessiva, caso estejam adimplentes com as condições exigidas pela norma concessiva do benefício
Prazo certo	Prazo estabelecido para auferimento do benefício oneroso, observada a data limite de 31/12/2032
Condição	Contrapartidas previstas no ato concessivo ou fixadas na legislação estadual ou distrital exigidas do titular do benefício das quais resulte ônus ou restrições à sua atividade
Repercussão econômica	Prazo estabelecido para auferimento do benefício oneroso, observada a data limite de 31/12/2032
Ato concessivo de benefícios onerosos	Qualquer ato administrativo ou enquadramento em norma jurídica pelo qual se concretiza a concessão da titularidade de benefícios onerosos a pessoa física ou jurídica pela unidade federada
Implementação de empreendimento econômico	Estabelecimento de empreendimento para o desenvolvimento da atividade a ser explorada por pessoa jurídica não domiciliada na unidade federada que concede a subvenção
Expansão de empreendimento econômico	Ampliação da capacidade, modernização ou a diversificação do comércio ou da produção de bens ou serviços do empreendimento, inclusive mediante o estabelecimento de outra unidade

Obs: não se enquadram no conceito de condição as contrapartidas previstas em atos ou normas concessivas de benefícios fiscais que: (i) importem mero cumprimento de deveres de observância obrigatória para todos os contribuintes e já previamente estabelecidos em legislação; (ii) configurem mera declaração de intenções, sem o estabelecimento de ônus ou restrições efetivos; e (iii) exijam contribuição a fundo estadual ou distrital vinculada à fruição do benefício.

A transição do ICMS para o IBS apresenta um desafio de natureza estrutural. Enquanto o ICMS foi concebido sob a lógica da **tributação na origem**, característica que alimentou a chamada “guerra fiscal” e incentivou a concessão de benefícios por parte dos Estados como estratégia de atração de investimentos, o IBS se fundamenta na **tributação no destino**, em consonância com padrões internacionais

de tributação sobre o consumo e com a finalidade de mitigar distorções concorrenciais e práticas de renúncia fiscal predatória.

O **Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais** representa mecanismo complexo e cercado de controvérsias, cuja regulamentação pela Receita Federal deve ser acompanhada de perto, dado o elevado potencial de disputas.

SÃO PAULO

Ed. Santa Catarina - Av. Paulista, 283,
4º andar -Bela Vista
São Paulo, SP, Brasil
tel +55 11 3201 7550

BRASÍLIA

Ed. Brasil 21 -SHS, Quadra 6,
Conjunto A, Bloco A,
Sala 607 -Asa Sul
Brasília, DF, Brasil
tel +55 61 3251 9400

(11) 3201-7550

www.schneiderpugliese.com.br

contato@schneiderpugliese.com.br

   /schneiderpugliese