QUAIS OS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA (ICMS X IVA DUAL) NA ESTRATÉGIA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EMPRESARIAL?

SIQUEIRA, Maria Eduarda de Castro[a] ; SILVA, Alexandre Ribeiro[b]

[a] Bacharel em Direito pelo UNIFAGOC
[b] Mestre em Direito, Advogado e Professor no UNIFAGOC

dudadecastrosiqueira@gmail.com
alexandre.silva@unifagoc.edu.br

RESUMO
Este artigo analisa a Reforma Tributária brasileira (EC 132/2023) sob a ótica do Direito Tributário e Empresarial, visto que a normativa alterou significativamente a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), que positiva as regras do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços). A Reforma trouxe em seu escopo um modelo de Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) dual, a fim de substituir tributos indiretos fragmentados, como o ICMS. O objetivo central do trabalho é avaliar as mudanças na elisão fiscal das empresas brasileiras frente a essas alterações normativas. A metodologia utilizada foi a análise documental, valendo-se de conjuntos normativos, artigos científicos e livros doutrinários. A análise comparativa averiguou que a Reforma Tributária promoveu uma mudança paradigmática na tributação sobre o consumo, com base no princípio do destino e na não cumulatividade plena, fazendo com que o planejamento tributário das empresas deixe de se basear na busca por benefícios fiscais e passa a focar na gestão de eficiência e conformidade.
Palavras-chave: ICMS. IVA Dual. Elisão Fiscal.

INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é marcado por uma complexidade estrutural que afeta diretamente a segurança jurídica, a competitividade e a eficiência na arrecadação do Estado. Dentre os tributos que geram mais controvérsias e litígios no país, destaca-se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Com características particulares, como a administração descentralizada e o regime de incidência fragmentado, o ICMS impõe desafios operacionais significativos às empresas brasileiras e um alto custo de conformidade.

Com a Reforma Tributária[1] aprovada em 2023 (Emenda Constitucional nº 132/2023), o debate sobre a substituição do ICMS por um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) em modelo dual ganhou destaque no cenário legislativo nacional. Essa nova estrutura trazida pela referida Reforma unifica os tributos sobre o consumo, visando manter a autonomia federativa por meio da coexistência do CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços), de competência federal, e do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), de competência estadual e municipal. Tal mudança tem

[1] BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o sistema tributário nacional e introduz o Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) dual, em substituição a tributos sobre o consumo existentes. Brasília, DF, 20 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm.

implicações profundas na organização das receitas públicas e na estratégia fiscal das empresas. Com isso, tem-se o questionamento problema: Como essa mudança na forma de tributar irá afetar as empresas brasileiras, mais especificamente no quesito de elisão fiscal?

Esta pesquisa se justifica por abordar um tema contemporâneo, com a referida Reforma que foi promulgada em 2023, a qual comunica com o desenvolvimento econômico e com a eficiência tributária nacional. Com isso, buscou-se no trabalho uma análise jurídica aprofundada sobre a questão central problemática apresentada, sendo a substituição do ICMS pelo modelo IVA dual e os impactos da reforma no cotidiano empresarial, especialmente em relação às empresas do Brasil, com o objetivo de delinear o destino que tomará a ferramenta de elisão fiscal.

A transição do ICMS para o IVA dual representa uma mudança na técnica de arrecadação e ruptura com o modelo federativo fragmentado vigente, que afetará diretamente o planejamento tributário empresarial. A adoção de um modelo mais simples, transparente e baseado no destino poderá reduzir a litigiosidade e os custos operacionais, ao mesmo tempo em que irá requerer uma reestruturação interna por parte dos contribuintes.

Para esta análise, tem-se um estudo bibliográfico e documental com abordagem qualitativa e de caráter exploratório, utilizando-se como fundamento a legislação que positiva os tributos a serem abordados; ensinamentos doutrinários, como o de Luciano Amaro; e pareceres técnicos de órgãos especializados, como o da Associação de Membros do Tribunal de Contas da União.

A estrutura do trabalho está dividida em sete capítulos. O segundo capítulo esclarece a figura tributária da Elisão Fiscal, enquanto o terceiro e o quarto abordam, respectivamente, o histórico e o funcionamento do ICMS e do IVA dual, servindo como base para a análise comparativa do quinto capítulo. O sexto capítulo, por sua vez, aprofunda o planejamento tributário empresarial e as suas repercussões práticas. Por fim, no sétimo capítulo são apresentadas as conclusões.

A ELISÃO FISCAL NO CENÁRIO TRIBUTÁRIO: conceitos e estratégias

A busca por uma carga tributária menos onerosa é uma realidade constante no cotidiano empresarial. A elisão fiscal surge nesse contexto como uma prática legítima, em que o contribuinte, aproveitando das brechas ou da própria literalidade da lei, otimiza suas operações para reduzir legalmente o montante de impostos a ser pago. Essa prática se difere da evasão fiscal, que se concretiza por meio de artifícios ilícitos, como a omissão de receitas ou a falsificação de documentos.

De acordo com Luciano Amaro (2025), "o indivíduo é livre para organizar seus negócios da maneira que entender mais conveniente, inclusive à vista da legislação fiscal, mas não pode ultrapassar certos limites". Assim, deve-se ter em mente a clara distinção entre os caminhos dessa prática, observando o que ora venha ser lícito ou ilícito. "Se, na tentativa de encontrar um percurso livre de ônus fiscais, o indivíduo adora um roteiro ilegal ou ficalmente inoperante, diz-se que ele praticou uma evasão ilegal (ou evasão, *tout court*)" (AMARO, 2025, p. 246).

Ainda sobre o assunto, discorre o referido autor:

> Uma questão de ordem semântica diz respeito à designação que deva ou possa ser dada a essas duas situações. As mais comuns são elisão ou evasão. A primeira traduziria qualquer modo de evitar ou reduzir

> tributo de maneira lícita, legítima; é a economia lícita de tributo, ou elisão, ou evasão lícita. A segunda já implicaria algum procedimento que, de modo fiscalmente ilícito ou ineficaz, buscasse o mesmo objetivo de não pagar tributo ou pagar menos do que o devido. (Amaro, 2025, p. 247).

A complexidade do sistema tributário no Brasil, com múltiplas normas e alíquotas, sempre foi um terreno fértil para o planejamento tributário. Os principais artifícios de elisão fiscal utilizados por empresas de todos os portes incluem a escolha do melhor regime de tributação (Simples Nacional, Lucro Presumido ou Lucro Real), a reorganização societária e a busca por benefícios fiscais. O planejamento tributário não se limita a uma única ação, mas de um conjunto de estratégias que visa estruturar as atividades empresariais de forma a se enquadrar às regras mais vantajosas da legislação (Brasil, Ministério da Fazenda. Exposição de Motivos nº 38-2024).

No regime anterior, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) ocupava um papel central na elisão fiscal, especialmente para as empresas que operam em vários estados. A forma de tributação na origem e a diversidade de alíquotas entre as vinte e sete unidades federativas geraram o que foi denominada de "guerra fiscal", um dos principais pilares do planejamento tributário relacionados ao ICMS.

De forma lícita, as empresas podiam optar por se instalar em estados que oferecessem incentivos fiscais mais vantajosos, como isenções, diferimentos e reduções de alíquotas. Ainda, a complexidade do sistema de substituição tributária e a dificuldade de aproveitamento de créditos fiscais também eram alvos de estratégias para minimizar os custos tributários. As empresas se dedicavam a um planejamento logístico e jurídico cuidadoso para aproveitar as diferenças entre as legislações estaduais, muitas vezes priorizando a localização e a rota de transporte de mercadorias com base em vantagens fiscais, e não na eficiência operacional.

A Reforma Tributária, por meio da Emenda Constitucional nº 132/2023, buscou derrubar a lógica de planejamento tributário fundamentada na guerra fiscal. Com a instituição de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual e a adoção do princípio da tributação no destino, a maioria das estratégias que buscavam explorar as diferenças de alíquotas estaduais irão perder a sua eficácia.

A mudança do padrão tributário proposto levanta uma nova e crucial pergunta para as empresas: Como se dará a elisão fiscal no novo modelo? O cenário atual é de incerteza, já que a resposta para essa questão depende de uma compreensão aprofundada de como o novo sistema irá se consolidar.Sendo assim, faz-se necessário analisar como as modificações do ICMS, que será substituído gradualmente pelo IBS, irão impactar o cotidiano das empresas e quais novos caminhos se abrirão ou se fecharão.

O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), previsto no artigo 155, inciso II[2], da Constituição Federal de 1988, é um tributo de competência dos estados e do Distrito Federal, que incide sobre operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, além de comunicação. Sua importância no sistema tributário brasileiro é indiscutível, consolidando-se como a principal fonte de arrecadação dos estados.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, foi instituído o atual ICMS, cuja regulamentação geral é feita pela Lei Complementar nº 87/1996[3], conhecida como Lei Kandir. Essa estrutura normativa ampliou as hipóteses de incidência e apresentou uma multiplicidade de legislações estaduais, regimes especiais e procedimentos administrativos distintos que foram os motores para a sua alteração pela reforma tributária.

Conforme o relatório "Carga Tributária no Brasil 2023", da Receita Federal, a arrecadação de ICMS representou cerca de 82,7% do total de receitas tributárias estaduais, atingindo R$642,1 bilhões, reforçando o seu protagonismo frente ao cenário tributário nacional, se destacando como o principal tributo no recolhimento de recursos dos estados federativos (Receita Federal do Brasil, 2023)

Luciano Amaro (2025) traz em sua obra "Direito Tributário Brasileiro" algumas características do ICMS: trata-se de um imposto indireto, cujo custo é repassado ao consumidor final e de incidência plurifásica, em várias etapas da cadeia produtiva, levando em conta o que traz em seu texto a Lei Kandir, que estabelece o princípio da não cumulatividade. Porém, cabe ressaltar que a aplicação prática desse princípio resultou em uma série de distorções, já que, ao contrário do esperado, a sistemática do ICMS levou a uma cumulatividade residual, visto que as limitações ao aproveitamento de créditos e a complexidade das regras acabavam tributando o mesmo bem ou serviço em mais de uma etapa.

Além disso, a estrutura do ICMS baseia-se no princípio da tributação na origem, em que o imposto é arrecadado no estado onde a mercadoria é produzida. Essa lógica resultou na crônica guerra fiscal, onde os estados concedem benefícios unilaterais para atrair investimentos, distorcendo a concorrência e prejudicando os estados de destino. A fragmentação legislativa piora essa situação, uma vez que cada uma das vinte e sete unidades federativas possui regras e alíquotas distintas, aumentando o custo de conformidade e burocracia para as empresas, conforme criticado na Nota Técnica da ATRICON (2023).

---

[2] BRASIL. Constituição (1988). Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
(...)
Redação anterior à Emenda Constitucional nº 132/2023.

[3] 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. Brasília, DF, 13 de set. de 1996.

A complexidade e a fragmentação normativa do sistema atual são amplamente criticadas. "O modelo atual de tributação sobre o consumo é extremamente complexo. As exceções nas legislações superam significativamente as regras gerais, resultando em um enorme custo ao contribuinte" (Rezende; Pêgas, 2024, p. 100). Essa complexidade, caracterizada por múltiplas alíquotas e regimes especiais, contribui para o aumento do contencioso tributário e da insegurança jurídica.

A necessidade de reformular o supracitado sistema tornou-se clara para garantir maior eficiência e equidade frente à incidência da tributação sobre o consumo no país. O modelo do ICMS, em particular, com a sua fragmentação e cumulatividade residual, foi o principal motor da busca por simplificação e uniformização da legislação.

É nesse contexto de complexidade e insegurança que a Reforma Tributária, consagrada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, aparece como resposta. O objetivo de substituir o ICMS por um Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) dual é, exatamente, simplificar a tributação sobre o consumo, reduzir o contencioso, promover maior segurança jurídica e neutralidade econômica. O novo modelo visa eliminar as brechas e as distorções que historicamente estimularam as estratégias de elisão fiscal, redirecionando o foco do planejamento tributário da busca por benefícios para a eficiência operacional e a conformidade legal.

O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA) EM FORMATO DUAL: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Sobre Bens E Serviços (IBS)

A Reforma Tributária, instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023, introduziu um novo modelo de tributação sobre o consumo no Brasil, substituindo cinco tributos – ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS – por um sistema de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) em formato dual. Esse modelo é estruturado a partir da criação de dois tributos, que foi regulamentado pela Lei Complementar nº 214 de 16 de janeiro de 2025[4]: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre estados, Distrito Federal e municípios. A principal inovação reside na clara separação federativa entre os entes, com arrecadação e gestão distintas, mas com uma base de cálculo, regras de incidência e mecanismos de creditamento harmonizados.

O conceito de IVA refere-se a um modelo tributário amplamente adotado em todo o mundo, caracterizado por incidir sobre todas as etapas da cadeia produtiva, permitindo o crédito do imposto pago nas aquisições anteriores. Trata-se de um tributo plurifásico e não cumulativo, cuja carga recai, em última instância, sobre o consumidor final.

De acordo com Maneira e Maia (2025, p. 377)

[4] Lei Complementr 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. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%20214%2C%20DE%2016%20DE%20JANEIRO%20DE%202025&text=Institui%20o%20Imposto%20sobre%20Bens,e%20altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria.

> A experiência estrangeira é motivo de esperança para que os objetivos da reforma no Brasil sejam alcançados. A Índia, em 2016, introduziu na sua legislação tributária um "IVA dual" (GST - Goods and Services Tax) semelhante ao previsto na EC nº 132/23. Após sua implementação, foram observados impactos sociais e econômicos muito positivos para a Índia, sendo possível afirmar que o crescimento de seu PIB nos anos subsequentes foi reflexo da própria implementação do IVA Dual. (Maneira; Maia, 2025)

Em 2025, foi editada a Lei Complementar nº 214, que instituiu o IBS e a CBS, além de prever a criação do Comitê Gestor do IBS, órgão necessário para regular a competência compartilhada entre os Estados e municípios em relação ao referido imposto, além de ficar responsável por gerenciar sua arrecadação. Do ponto de vista técnico, a transição para o novo modelo de tributação ocorrerá de forma gradual, conforme estabelecido nos artigos 118 a 121 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), introduzidos pela Emenda Constitucional nº 132/2023. A partir de 2026, haverá um período de teste com alíquotas reduzidas (CBS a 0,9% e IBS a 0,1%). O período de transição se estenderá de 2029 a 2032, quando as alíquotas dos tributos antigos serão gradualmente diminuídas e as dos novos tributos, aumentadas. A substituição integral ocorrerá em 2033, quando os novos tributos serão aplicados em sua totalidade e os antigos serão extintos.

Além da transição fiscal, a redistribuição federativa da arrecadação do IBS seguirá regras de transição por vinte anos, até 2043, visando assegurar uma adaptação financeira equilibrada entre os entes federativos. Essa longa transição demonstra a preocupação do legislador com a segurança jurídica e a estabilidade fiscal dos estados e municípios durante o processo.

A Exposição de Motivos do Projeto de Lei Complementar nº 38/2024 reforça os objetivos da reforma, buscando resolver distorções históricas e promover maior neutralidade. Segundo o documento, as metas são claras e diretas:

> Em primeiro lugar, simplifica-se o sistema, pondo fim à vasta gama de tributos, taxas e contribuições nas três esferas federativas. Em segundo lugar, busca-se a neutralidade do sistema, eliminando-se a cumulatividade. Em terceiro lugar, pretende-se resolver o grave problema do contencioso tributário (Brasil, 2024, p. 3).

A Nota Técnica nº 01/2023 da Associação dos Membros dos Tribunais de Conta da União esclarece que:

> O IBS foi modelado para atuar como um Imposto sobre o Valor Adicionado - IVA e tem como características principais a ampla incidência sobre bens e serviços, a não cumulatividade, a desoneração de exportações e investimentos, a recuperação integral de créditos acumulados e a aplicação do princípio do destino. (ATRICON, 2023, p. 9)

Ainda segundo a Nota Técnica, a reforma propõe a tributação no destino, em que o imposto incide no local de consumo do bem ou serviço, e não mais na origem da produção, como ocorria com o ICMS. Essas mudanças são cruciais, pois almeja-se um imposto mais transparente para os consumidores, permitindo uma aferição clara

do custo do financiamento dos entes federativos e, principalmente, encerrando a guerra fiscal entre estados e municípios.

Outra característica essencial classificada pela Nota Técnica é a não cumulatividade plena. Diferente do modelo anterior, a Emenda Constitucional 132/2023 garante o direito de crédito sobre todas as aquisições de bens e serviços utilizados como insumos, evitando o acúmulo de créditos e o "efeito cascata" que encarecia a produção. Essa regra visa desonerar a cadeia produtiva e tornar o sistema mais neutro.

Por fim, a Emenda estabelece a unificação legislativa, vedando a concessão de benefícios fiscais sem respaldo em lei complementar nacional. O objetivo é criar um conjunto de regras uniforme para todo o território, substituindo as diversas legislações estaduais do ICMS, o que promete reduzir a burocracia e os custos de conformidade para as empresas, simplificando a gestão tributária.

Portanto, compreender o conceito, fundamentos e estrutura do IVA dual, analisando as características do CBS e do IBS, a lógica da tributação no destino e o longo período de transição, revela um processo que impactará profundamente a rotina das empresas. Com a substituição dos tributos atuais, as empresas precisarão se adaptar a novas obrigações acessórias, critérios de creditamento e gestão fiscal. Nesse cenário, o planejamento tributário empresarial ganhará centralidade como ferramenta de conformidade e eficiência operacional.

O próximo capítulo aprofundará as principais diferenças entre os dois modelos de tributação sobre o consumo, comparando características fundamentais para o funcionamento do ICMS e em contrapartida, as novas regras do modelo IVA dual, que deverão ser implementadas nos anos subsequêntes, a partir de 2026.

ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE OS DOIS REGIMES (ICMS E MODELO IVA DUAL)

Tendo em vista as principais características dos dois regimes tributários distintos que têm como foco a tributação sobre o consumo, sendo eles o ICMS, a ser substituído, e o modelo IVA dual, com a CBS e IBS, implantado pela Reforma Tributária de 2023, segue-se às comparações práticas entre os dois sistemas que mais impactarão o consumidor e o empresário nos próximos anos, tendo em vista a sua implementação próxima. Dentre suas distinções, serão abordadas as três principais que são o foco da referida Reforma.

Tributação na Origem x Tributação no Destino

A diferença técnica primordial entre os regimes reside na forma de arrecadação. O ICMS, conforme o art. 155, § 2º, VII, da CF/88[5], previa a tributação na

[5] Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
(...)
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023)
(...)

origem, que é o modelo de cobrança de impostos na qual o tributo é devido ao local onde a mercadoria foi produzida ou o serviço foi prestado, o que resultou na crônica guerra fiscal. Em contrapartida, o IVA dual, segundo o art. 156-A da Emenda Constitucional nº 132/2023[6], adota o princípio do destino, direcionando a receita para o local de consumo desses bens ou serviços. Ou seja, o imposto é devido e arrecadado no local onde o bem ou serviço é consumido pelo comprador, e não no local onde foi produzido ou prestado. Essa mudança busca promover uma distribuição de recursos mais justa e colocar um fim na competição entre os estados.

Não Cumulatividade Restrita x Não Cumulatividade Plena

Outro ponto de diferença entre as duas formas de tributação é a não cumulatividade, que é um princípio do sistema tributário brasileiro que visa permitir que o contribuinte desconte do imposto devido o valor pago nas etapas anteriores da cadeia produtiva. A finalidade desse princípio, que já existia anteriormente no direito tributário nacional, é evitar que um imposto devido seja cobrado repetidas vezes ao longo da cadeia produtiva, encarecendo os produtos e serviços, e formando o que é chamado pela doutrina de "efeito cascata".

Embora a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/1996), em seu art. 19[7], tenha assegurado o direito ao crédito, o modelo do ICMS resultou em uma não cumulatividade restrita, que se trata da limitação do direito de apropriação de créditos de impostos sobre bens e serviços, muitas vezes impostas pelos próprios entes federativos e sua liberdade normativa frente a tributação sobre o consumo, gerando supracitado o "efeito cascata" e prejudicando a competitividade.

A Emenda Constitucional nº 132/2023, por sua vez, promete a não cumulatividade plena em seu art. 156-A, § 1º, inciso VIII[8], que permite o creditamento de todos os bens e serviços utilizados na atividade econômica, garantindo neutralidade tributária com a redação do novo texto legal, sendo mais

---

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023)
(...)
VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

[6] Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.
(...)
VII – será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação;

[7] Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

[8] Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.
§ 1º O imposto previsto no *caput* será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:
(...)
VIII – será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição.

abrangente para garantir que o imposto incida apenas sobre o valor adicionado em cada etapa da cadeia produtiva. Como consequência, a tendência é que a não cumulatividade plena resulte em um aumento do volume de créditos tributários apropriados pelos contribuintes.

Cabe também ressaltar aqui o fenômeno de endogeneidade fiscal, elucidado por Rezende e Pêgas (2024), que é "quando os tributos são calculados sobre bases já inflacionadas por outros tributos", aumentando ainda mais a carga tributária. No caso do ICMS, tem-se a tributação "por dentro", em que o referido imposto é considerado parte do valor a ser tributado já que é incluído na base de cálculo do PIS (Programa de Integração Social) e do Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), outros dois tributos que fazem parte da conformidade empresarial. Assim, tem-se um efeito cascata ainda maior do que o mencionado anteriormente, aumentando também o valor dos tributos uns sobre os outros, elevando ainda mais o custo final dos produtos e serviços. No novo modelo utiliza-se a tributação "por fora", já que os tributos serão calculados apenas sobre o valor real dos bens e serviços, sem considerar impostos já adicionados anteriormente na cadeia, evitando-se utilizar para tributação bases já inflacionadas.

Fragmentação Legislativa x Simplificação e Unificação

A complexidade é a principal característica sistema do ICMS, com vinte e sete legislações diferentes para o mesmo tributo, conforme o art. 155, § 2º, XII, da CF/88. Essa fragmentação, criticada pela Nota Técnica da ATRICON, aumentava o custo de conformidade empresarial e a insegurança jurídica. A reforma busca resolver esse problema por meio da simplificação e unificação, regulando o IVA dual por uma legislação única, conforme o art. 156-A, § 1º, inciso IV, da CF/88[9], visando reduzir a burocracia e os litígios.

Sendo assim, o processo de criação de leis complementares e ordinárias que irão detalhar e regulamentar a reforma tributária sobre o consumo no Brasil serão definidas de forma unificada, pelo Governo Federal, no caso do CBS, e pelo Comitê Gestor elaborado para o IBS. Os dois tributos contarão com uma legislação uniforme em todo o território nacional, contendo regras idênticas sobre fatos geradores, bases de cálculo, sujeitos passivos, alíquotas, regimes de compensação, imunidades e isenção.

Por fim, com a unificação legislativa, busca-se eliminar as concessões unilaterais de benefícios dados por parte de alguns entes federativos por meio de brechas legislativas, gerando conflitos regionais.

O PLANEJAMENTO EMPRESARIAL FRENTE ÀS MUDANÇAS TRIBUTÁRIAS

A transição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) para o novo sistema de Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) dual, composto pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS),

[9] Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.
§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:
(...)
IV – terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V;

transforma profundamente as estratégias de planejamento tributário empresarial. No regime anterior, a elisão fiscal, entendida como a busca legal por uma menor carga tributária, operava com base nas complexidades e brechas do sistema. Com a Reforma Tributária, esse cenário se modifica radicalmente, exigindo das empresas uma nova abordagem.

No regime do ICMS, o planejamento tributário das empresas estava intrinsecamente ligado à fragmentação legislativa e à chamada "guerra fiscal". A complexidade do sistema, com suas múltiplas alíquotas e regimes especiais em vinte e sete unidades federativas, incentivava as grandes empresas a buscarem estados com os melhores benefícios fiscais, influenciando diretamente suas decisões de localização e logística. A burocracia excessiva e as diversas obrigações acessórias, conforme aponta a Nota Técnica da ATRICON, geravam custos elevados de conformidade, os quais eram desproporcionais para as empresas de menor porte.

Sendo assim, cabe ressaltar que, para empresas de grande porte, perde-se a possibilidade de isenções e alíquotas mais baixas oferecidas no modelo ICMS por parte de Estados e municípios que as oferecessem, uma vez que tais benefícios foram vedados pela Reforma Tributária e, ainda, a tributação no destino independe da alíquota do Estado origem do ciclo produtivo, importando assim onde a mercadoria será produzida. Quanto às empresas de pequeno e médio porte, tem-se um fator ora benéfico, já que elas, muitas vezes, não tinham recursos para buscar alíquotas mais favoráveis em Estados distintos de sua origem, desequiparando-se em conformidade com as grandes empresas quanto ao quesito elisão fiscal.

Sendo assim, com a implementação do IVA dual, o foco do planejamento tributário se desloca da busca por regimes mais favoráveis para a gestão de eficiência e conformidade. O princípio da tributação no destino e a legislação unificada eliminam a principal base da guerra fiscal. Nesse novo cenário, o planejamento tributário para as empresas em geral se concentra na otimização da cadeia de suprimentos, no correto aproveitamento dos créditos e na automação das obrigações acessórias, que, em teoria, serão muito mais simples.

Os autores Amaury Rezende e Paulo Henrique Pêgas (2024) destacam que a transição trará impactos significativos nos procedimentos contábeis. Eles argumentam que a automação na dedução dos tributos resultará na simplificação da gestão do passivo fiscal e melhora o fluxo de caixa, pois reduzirá o risco de inadimplência. Além disso, essa mudança promete maior transparência e a redução de obrigações administrativas, como o cálculo e pagamento manual dos impostos, embora exija a adaptação dos sistemas tecnológicos das empresas para garantir uma integração eficiente.

Apesar da promessa de simplificação e redução de custos, a transição para o novo modelo de tributação não está livre de desafios para as empresas. Robson Luiz Magalhães Coutinho (2025) aponta que a reforma enfrenta críticas quanto à sua implementação e aos potenciais impactos regressivos, o que exige um planejamento cuidadoso por parte dos contribuintes. Segundo o autor, a alíquota combinada do IVA dual (CBS e IBS), estimada em 30,7%, por exemplo, é superior à média internacional e levanta preocupações sobre pressões inflacionárias e aumento da carga tributária efetiva.

Além disso, a dependência da Reforma em leis complementares para definir questões cruciais, como a base de impostos seletivos e itens isentos, gera ambiguidade e incerteza jurídica para as empresas, conforme também apontam Coutinho (2025) e Siqueira *et al.* (2021). Essa indefinição dificulta a análise precisa dos impactos da reforma e a adaptação das empresas. Corroborando essa visão, Costa Neto (2018 *apud* Coutinho, 2025) reforça que a implementação do IVA exige profundas mudanças contábeis e tecnológicas, especialmente nas regras de crédito e débito, e que a falta de regulamentação clara na Emenda Constitucional 132/2023, principalmente sobre a definição do "local do destino", ainda gera incertezas.

Coutinho (2025) ainda destaca a necessidade de investimento em sistemas contábeis atualizados e treinamento por parte das empresas, e argumenta que o sucesso da transição depende da aprovação de legislações infraconstitucionais oportunas, como o Projeto de Lei Complementar 68/2024, que foi aprovada em janeiro deste ano. As empresas precisarão se adaptar a novas obrigações acessórias e sistemas de emissão de notas fiscais em meio a um longo período de transição, que pode gerar incertezas. A necessidade de entender as novas regras de crédito, especialmente para o pequeno empreendedor, será crucial para garantir a plena não cumulatividade e evitar custos inesperados.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa demonstrou que a Reforma Tributária, por meio da Emenda Constitucional nº 132/2023, representa uma transformação estrutural no sistema tributário brasileiro. A análise comparativa entre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual evidenciou que o novo modelo busca resolver as falhas históricas do sistema anterior, como a cumulatividade residual, a guerra fiscal e a complexidade legislativa, que geravam um ônus significativo à economia.

A análise comparativa entre o ICMS e o IVA dual revela que a Emenda Constitucional nº 132/2023 é mais do que uma simples troca de tributos: ela dá início a um novo paradigma no sistema tributário brasileiro. A mudança da tributação na origem para a tributação no destino e da não cumulatividade restrita para a não cumulatividade plena são alterações estruturais que visam corrigir as crônicas distorções do modelo anterior, como a guerra fiscal e o efeito cascata. Contudo, o verdadeiro impacto dessa reforma só será compreendido ao se analisar como ela influencia as estratégias de planejamento tributário para as empresas.

Historicamente, o planejamento tributário no Brasil focava na busca por brechas e na exploração da complexidade e da fragmentação legislativa do ICMS. Estratégias de elisão fiscal, como a escolha de regimes tributários específicos ou a otimização de operações logísticas para tirar proveito de alíquotas mais favoráveis, eram a essência da gestão fiscal. A reforma tributária, ao simplificar a legislação e adotar a tributação no destino, exerce um impacto direto e profundo na elisão fiscal tradicional. A capacidade de uma empresa de reduzir sua carga tributária com base na localização geográfica ou em regimes especiais de ICMS se torna ineficaz no novo cenário.

Nesse contexto, a reforma não elimina a necessidade de planejamento tributário, mas o transforma. A elisão fiscal agora se concentra na eficiência

operacional, focando em como a empresa pode, por meio de uma gestão inteligente, assegurar que a não cumulatividade plena seja de fato aproveitada. Para as empresas, isso significa a necessidade de investir em sistemas contábeis adequados, capacitar pessoal e, acima de tudo, entender as novas regras de crédito para evitar a perda de benefícios. O sucesso de sua adaptação dependerá de sua capacidade de gerenciar as novas obrigações e de aproveitar plenamente as vantagens de um sistema que, em teoria, é mais justo e transparente.

A reforma, portanto, não marca o fim da necessidade de elisão fiscal, mas o início de uma nova e desafiadora era, na qual o planejamento tributário deixa de ser uma busca por brechas na complexidade e passa a ser uma busca pela eficiência e conformidade.

REFERÊNCIAS

AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2025.

ATRICON. **Nota técnica nº 01/2023**: Reforma Tributária. Brasília: s.ed., 2023. Disponível em: https://atricon.org.br/wp-content/uploads/2023/06/Nota-Tecnica-no-01-2023-Reforma-Tributaria-1.docx-1.pdf. Acesso em: 1 jun. 2025.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988, atualizada até a Emenda Constitucional no. 132, de 2023. Brasília: Senado Federal, 2023. arts. 145 a 156.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o sistema tributário nacional. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ed. 242, p. 1, 21 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 1 jun. 2025.

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. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ed. 179, p. 18261, 16 set. 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 1 jun. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Exposição de Motivos nº 38/2024**. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Projetos/Ato_2023_2026/ 2024/PLP/exm/Exm-038-24-MF.doc. Acesso em: 1 jun. 2025

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil 2023**. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2024. Estudo. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/ publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2023. Acesso em: 1 jun. 2025.

COUTINHO, Robson. Implementação do IVA dual no Brasil: desafios à neutralidade fiscal, equidade e cooperação federativa. **Tópicos**, n. 25, jan./jun. 2024. Disponível em: https://revistatopicos.com.br/artigos/implementacao-do-iva-dual-no-brasil-desafios-a-neutralidade-fiscal-equidade-e-cooperacao-federativa. Acesso em: 1 jun. 2025.

MANEIRA, E.; MAIA, M. Os desafios da tributação no Brasil com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023. **REI - REVISTA ESTUDOS INSTITUCIONAIS**, v. 11., n. 2, p

375-388, 3 maio 2025. Disponível em: https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/915. Acesso em: 1 jun. 2025

REZENDE, Amaury; PÊGAS, Paulo. O registro contábil do novo IVA-Dual (CBS + IBS) brasileiro. **Revista de Direito Constitucional e Financeiro**, 2024. Disponível em: https://revistas.apet.org.br/index.php/rdcf/article/view/690/550. Acesso em: 1 jun. 2025.