

A TRIBUTAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL E O IMPACTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

TAXATION OF SIMPLES NACIONAL AND THE IMPACT OF TAX REFORM

TRIBUTACIÓN DEL SIMPLES NACIONAL Y EL IMPACTO DE LA REFORMA TRIBUTARIA

Micaele Alves dos Santos¹
Fernanda Matos Fernandes de Oliveira Jurubeba²

RESUMO: Esse artigo buscou analisar a Emenda Constitucional nº 132/2023 e suas implicações no Código Tributário Nacional, com enfoque nos impactos práticos da reforma tributária. A proposta reformista prevê a substituição de múltiplos tributos pelo IVA Dual, composto pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), com o objetivo de simplificar o sistema tributário. No entanto, essa mudança impõe desafios às empresas optantes pelo Simples Nacional, que deverão escolher entre a apuração desses tributos dentro do próprio regime ou de forma separada, o que afeta a transferência de créditos fiscais e pode influenciar a carga tributária. A pesquisa adota uma abordagem teórica, utilizando o método dedutivo e monográfico, com revisão bibliográfica e documental em fontes secundárias. Busca-se demonstrar que a concessão de benefícios ao Simples Nacional pode promover um ambiente de concorrência mais equilibrado em relação a outros regimes de tributação, contribuindo para o desenvolvimento econômico. Além disso, discute-se os potenciais efeitos da reforma tributária tanto sobre o regime do Simples Nacional quanto sobre a economia em geral.

4122

Palavras-chave: Simples Nacional. Reforma tributária. IVA Dual. Competitividade. Compensação.

¹ Estudante do 9º período. Tem experiência na área de Ciência da Computação, com ênfase em técnica de informática. Acadêmica pesquisadora da Faculdade de Direito da Universidade Estadual do Tocantins - UNITINS. Assistente Jurídica da Procuradoria do Estado do Tocantins.

² Doutora em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR-CE); Mestre em Direito Ambiental pela Universidade do Estado do Amazonas (UEA/AM); Especialista em Direito e Processo Tributário pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR-CE); Especialista em Direito Público com ênfase em Direito Constitucional e Administrativo pela Escola Superior de Advocacia do Amazonas (ESA/OAB-AM); Professora de Direito Tributário e Coordenadora de TCC do Curso de Direito da Universidade do Estado do Tocantins (UNITINS); Professora de cursos de pós-graduação; Avaliadora do CONPEDI componente do Cadastro Nacional e Internacional de avaliadores; Membro do Conselho Científico da Revista Humanidades & Inovação (ISSN: 2358-8322); Assessora Jurídica de Desembargador no Tribunal de Justiça do Estado do Tocantins.

ABSTRACT: This article analyzes Constitutional Amendment No. 132/2023 and its implications for the National Tax Code, focusing on the practical impacts of tax reform. The proposed reform replaces multiple taxes with the Dual VAT, composed of the Goods and Services Tax (IBS) and the Contribution on Goods and Services (CBS), aiming to simplify the tax system. However, this change presents challenges for companies under the Simples Nacional regime, as they must choose between calculating these taxes within the regime or separately, which affects tax credit transfers and may influence the overall tax burden. The research adopts a theoretical approach, employing the deductive and monographic method, with bibliographic and documentary analysis from secondary sources. This study aims to demonstrate that granting benefits to the Simples Nacional regime can foster a more balanced competitive environment compared to other tax regimes, contributing to economic development. Additionally, it examines the potential effects of tax reform on both the Simples Nacional system and the broader economy.

Keywords: Simples Nacional. Tax Reform. Dual VAT. Competitiveness. Compensation.

RESUMEN: Este artículo buscó analizar la Enmienda Constitucional nº 132/2023 y sus implicaciones para el Código Tributario Nacional, con foco en los impactos prácticos de la reforma tributaria. La propuesta de reforma prevé la sustitución de los impuestos múltiples por el IVA Dual, compuesto por el Impuesto sobre Bienes y Servicios (IBS) y la Contribución sobre Bienes y Servicios (CBS), con el objetivo de simplificar el sistema tributario. Sin embargo, este cambio supone desafíos para las empresas que opten por el Simples Nacional, que deberán optar entre calcular estos impuestos dentro del propio régimen o por separado, lo que afecta la transferencia de créditos fiscales y puede influir en la carga tributaria. La investigación adopta un enfoque teórico, utilizando el método deductivo y monográfico, con revisión bibliográfica y documental en fuentes secundarias. El objetivo es demostrar que el otorgamiento de beneficios al Simples Nacional puede promover un entorno competitivo más equilibrado en relación con otros regímenes tributarios, contribuyendo al desarrollo económico. Además, se discuten los posibles efectos de la reforma tributaria tanto sobre el régimen del Simple Nacional como sobre la economía en general.

4123

Palabras clave: Nacional Simple. Reforma fiscal. IVA doble. Competitividad. Compensación.

INTRODUÇÃO

A reforma tributária tem sido amplamente debatida no cenário econômico e jurídico brasileiro, sendo uma necessidade antiga diante das complexidades do sistema atual. No entanto, qualquer modificação na estrutura tributária demanda cautela, especialmente em um país de dimensões continentais e de grande diversidade econômica. A principal finalidade da reforma é a simplificação do recolhimento dos tributos, buscando unificar impostos existentes por meio da criação de um imposto sobre valor agregado, que promova maior eficiência na arrecadação e redução da burocracia.

O sistema tributário brasileiro é notoriamente complexo e estruturado em três regimes principais: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional. Cada um desses modelos possui regras próprias para o cálculo e a aplicação dos tributos, adequando-se a diferentes perfis empresariais. Enquanto o Lucro Real e o Lucro Presumido são voltados para empresas de maior faturamento, o Simples Nacional foi concebido para atender micro e pequenas empresas, com a finalidade de fomentar o empreendedorismo e reduzir custos administrativos e tributários (SEBRAE, 2023).

Embora as empresas enquadradas no Simples Nacional possuam faturamento inferior às demais, esse regime representa um dos pilares da economia brasileira, sendo responsável pela geração de grande parte dos empregos no país. A recente Emenda Constitucional nº 132/2023 introduziu o modelo do IVA Dual, substituindo cinco tributos por dois novos: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) (BRASIL, 2023). A proposta busca simplificar a estrutura tributária, mas também apresenta desafios relevantes, especialmente para os optantes do Simples Nacional, que poderão enfrentar impactos em sua competitividade e na transferência de créditos fiscais.

A implementação da reforma deve ser orientada por princípios fundamentais, como segurança jurídica, transparência, previsibilidade e equidade fiscal (AMED; NEGREIROS, 2000). Além disso, a busca por uma legislação mais clara e menos litigiosa se mostra essencial para mitigar os impactos da carga tributária sobre as empresas, sobretudo aquelas de menor porte. A necessidade de um equilíbrio entre arrecadação e estímulo ao desenvolvimento econômico reforça a importância de uma abordagem cautelosa na condução dessa mudança estrutural.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 estabelece um regime híbrido para as empresas do Simples Nacional, permitindo-lhes escolher entre apurar o IVA Dual dentro do sistema simplificado ou por fora, conforme previsão da Lei Complementar nº 123/2006. No entanto, essa escolha influencia diretamente o aproveitamento dos créditos tributários, já que a apuração dentro do Simples Nacional resultará em créditos fiscais reduzidos quando comparada à apuração externa (MENDES; GARCIA, 2022).

O IVA DUAL observa o princípio da neutralidade e incide sobre operações onerosas envolvendo bens ou serviços, sendo seu fato gerador o fornecimento desses bens ou serviços. Nos termos do Capítulo V do Título I da Lei Complementar nº 214/2025, as exportações serão

imunes à incidência do IBS e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). A base de cálculo do imposto corresponde ao valor da operação. As alíquotas padrão serão estabelecidas por lei específica do ente federativo competente. Na ausência dessa legislação, será aplicada a alíquota de referência fixada pelo Senado Federal. A alíquota do IBS será determinada pela soma das alíquotas estabelecidas pelo município e pelo estado de destino da operação, ou pelo Distrito Federal, quando este for o ente destinatário.

Ademais, com a publicação da Lei Complementar nº 214/2025, os contribuintes do Simples Nacional deverão, juntamente com seus contadores, realizar simulações tributárias para verificar a viabilidade de permanecer no regime ou adotar a apuração externa dos tributos. Esse cenário impõe desafios adicionais para os empresários, que irão precisar aprimorar seus controles contábeis e estratégicos para se adequarem às novas exigências fiscais (BRASIL, 2025).

Dessa forma, os legisladores enfrentam dificuldades na delimitação de um modelo tributário que atenda a todos os setores sem comprometer a competitividade das empresas de menor porte. Qualquer desajuste na implementação da reforma pode gerar impactos negativos na economia brasileira, tornando essencial um planejamento criterioso e uma transição bem estruturada para mitigar riscos e garantir que os benefícios esperados da simplificação tributária sejam, de fato, concretizados.

O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A REFORMA TRIBUTÁRIA

Atualmente, os tributos constituem a principal fonte de financiamento da organização social e do Estado, cuja finalidade precípua é a promoção do bem comum. Para tanto, torna-se imprescindível a arrecadação de receitas públicas. Conforme expõe Castellani (2024, p. 29):

O Estado deve cumprir e desempenhar uma série de atividades essenciais, disponibilizando-as aos seus administrados (serviços, estrutura administrativa e de pessoal, obras públicas etc.). Para exercer esse papel, contudo, o Estado precisa de dinheiro, de fontes de recursos, de fontes de custeio (nada é de graça para o Estado!). Uma dessas fontes é o tributo. (Castellani, 2024, p.29).

Dessa forma, o Estado fiscal é sustentado, essencialmente, por meio da arrecadação tributária. Os tributos possuem diversas acepções, abrangendo desde a obrigação jurídica

imposta por lei até a efetiva transferência de riqueza do contribuinte para o Estado, permitindo-lhe cumprir suas funções institucionais (CARRAZZA, 2022).

Os tributos são instituídos por lei do ente competente, que define suas hipóteses de incidência. Com a ocorrência do fato gerador, surge a obrigação tributária (CTN, arts. 113 a 115), na qual o sujeito ativo (Estado) adquire o direito de exigir o pagamento, enquanto o sujeito passivo (contribuinte) assume o dever de adimplir a prestação pecuniária. No entanto, a exigibilidade do tributo somente se concretiza após o lançamento (CTN, art. 142), ato administrativo realizado pelo fisco para formalizar a obrigação tributária e constituí-la como crédito tributário (MACHADO, 2023).

Por fim, após a notificação, o sujeito passivo, em regra, deve efetuar o pagamento no prazo legal, sob pena de instauração de execução fiscal em caso de inadimplência (Lei n.º 6.830/1980). A constituição do crédito tributário na contabilidade pública permite sua cobrança por meio de título executivo extrajudicial (CTN, art. 201), conferindo ao Estado os instrumentos necessários para a persecução de seu direito creditório.

Análise histórica da tributação no Brasil e os regimes tributários

O sistema tributário brasileiro passou por diversas transformações ao longo da história, buscando adaptar-se às demandas de um Estado em constante desenvolvimento. Segundo Fernando José Amed e Plínio José Labriola de Campos Negreiros (2000), no período colonial, os tributos eram utilizados como ferramenta de exploração e administração. Com a independência, em 1822, os impostos passaram a financiar as despesas e sustentar o aparato estatal recém-formado.

Apesar da previsão de tributação na Constituição de 1824, a carga tributária era desproporcional à realidade econômica dos contribuintes. Com a proibição do tráfico de escravos em 1850, iniciou-se a transição para o trabalho assalariado, alterando o perfil socioeconômico do país. Com a proclamação da República, em 1889, descentralizou-se a arrecadação tributária, distribuindo receitas entre União, Estados e Municípios, conforme estabelecido na Constituição de 1891. Em 1966, foi editado o Código Tributário Nacional (CTN) pela Lei n.º 5.172/1966, regulamentando o sistema tributário nacional (AMED; NEGREIROS, 2000).

Embora tenham ocorrido sucessivas reformas, desafios como a complexidade normativa e os desequilíbrios financeiros persistiram. A Constituição de 1988 redistribuiu receitas tributárias e intensificou a "guerra fiscal", evidenciando a necessidade de uma reforma tributária, que deve seguir premissas como: credibilidade na gestão das finanças públicas, fluxo adequado de recursos, simplificação legislativa, transparência e equidade, e garantia de autonomia financeira para Estados e Municípios. (AMED, 2000, p. 18)

O sistema tributário brasileiro está estruturado em três regimes principais: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional. O Lucro Real, previsto nos artigos 258, 260 e 261 do RIR/2018 e na IN SRF 1.700/2017, calcula tributos com base no lucro líquido efetivo da empresa e é obrigatório para empresas com receita anual superior a R\$78 milhões ou que exerçam atividades específicas. O Lucro Presumido, por sua vez, aplica percentuais fixos para determinar o lucro tributável e é restrito a empresas com faturamento de até R\$78 milhões anuais. Esses regimes, contudo, não atendiam às necessidades das micro e pequenas empresas, que enfrentam realidades econômicas distintas.

Para fomentar o crescimento empresarial e reduzir a burocracia, foi criado o Simples Nacional, estabelecido pela Lei Complementar nº 123/2006, com respaldo nos artigos 146, 170 e 179 da Constituição Federal de 1988. Esse regime simplificado favorece micro e pequenas empresas, promovendo maior competitividade ao reduzir a carga tributária e facilitar o cumprimento das obrigações fiscais (FABRETTI, 2024).

O Simples Nacional trouxe impactos significativos para a economia brasileira, estimulando a formalização de empresas e a geração de empregos, pequenos negócios representam mais de 50% dos empregos formais no país (SEBRAE, 2023). A sua estrutura de tributação inclui alíquotas progressivas conforme o faturamento, detalhadas na Resolução CGSN nº 140/2018:

Considera-se (art. 21 da Resolução CGSN nº 140/2018):

- I. alíquota nominal a constante dos Anexos I a V do item 33 deste capítulo;
- II. alíquota efetiva o resultado de: $(RBT_{12} \times \text{Alíq.} - \text{PD}) / RBT_{12}$, em que:
 - a) RBT_{12} : receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração; b)
 - Alíq.: alíquota nominal constante dos Anexos I a V da Resolução CGSN nº 140/2018;
 - e c) PD: parcela a deduzir constante dos Anexos I a V do item 33 deste capítulo; e
- III. percentual efetivo de cada tributo o calculado mediante multiplicação da alíquota efetiva pelo percentual de repartição constante dos Anexos I a V do item 33 deste capítulo, observando-se que:

a) o percentual efetivo máximo destinado ao ISS será de 5% e que eventual diferença será transferida, de forma proporcional, aos tributos federais da mesma faixa de receita bruta anual; e b) o valor da RBT₁₂, quando for superior ao limite da 5ª faixa de receita bruta anual prevista nos Anexos I a V do item 33 deste capítulo, nas situações em que o sublimite de que trata o § 1º do art. 9º da Resolução CGSN nº 140/2018 não for excedido, o percentual efetivo do ICMS e do ISS será calculado mediante aplicação da fórmula: $\{[(RBT_{12} \times \text{alíquota nominal da 5ª faixa}) - (\text{menos a Parcela a Deduzir da 5ª Faixa})]/RBT_{12}\} \times \text{o Percentual de Distribuição do ICMS e do ISS da 5ª faixa}$. Apenas para efeito de determinação das alíquotas efetivas, quando a RBT₁₂ de que trata o item II for igual a zero, será considerado R\$ 1,00 (um real).

São exibidas as faixas de receita bruta anual, a alíquota nominal aplicável a cada faixa, e o valor fixo a deduzir, para cálculo da alíquota efetiva. Apresenta também, a repartição percentual dos tributos integrantes do Simples Nacional, considerando as faixas de receita. Dada sua complexidade, foi criado o Portal do Simples Nacional, onde empresas interessadas em aderir a esse regime devem cumprir uma série de requisitos, como a natureza da atividade exercida e limites de faturamento anual. O objetivo desse sistema é justamente a implementação de redução da burocracia e os custos mais baixos para que pequenos empresários possam empreender. Isso é viabilizado por meio de um sistema unificado de recolhimento de tributos, que introduz a guia única mensal, conhecida como Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS), em vez de cinco guias, facilitando as obrigações tributárias (FABRETTI, 2024).

4128

As empresas elegíveis ao Simples Nacional incluem Microempresas (MEs) e Empresas de Pequeno Porte (EPPs). A receita bruta anual define a classificação: microempresas possuem faturamento de até R\$360 mil, enquanto as empresas de pequeno porte faturam entre R\$360 mil e R\$4,8 milhões. Ademais, a Lei Complementar nº 214/2025 regulamenta a figura do nanoempreendedor, que estará isento do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). As MEs e as EPPs optantes pelo Simples Nacional podem dispensar o pagamento das contribuições instituídas pela União que não estão previstas na LC 123/2006, bem como as contribuições das entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, conforme disposto no art. 240 da Constituição Federal de 1988.

Apesar dos benefícios, o Simples Nacional apresenta algumas limitações. Empresas optantes não podem gerar créditos de IPI e ICMS para clientes, o que pode afetar sua competitividade. A recente Emenda Constitucional nº 132/2023 busca aprimorar o sistema, permitindo ajustes nos créditos tributários (BRASIL, 2023).

O ministério da fazenda e a reforma tributária

O Ministério da Fazenda anunciou que a reforma tributária tem como principal objetivo a implementação de um sistema mais equitativo e transparente, priorizando a simplificação na arrecadação de tributos. O novo modelo busca impulsionar o desenvolvimento econômico sustentável, promovendo o aumento do potencial de renda e a geração de empregos no país (BRASIL, 2023).

A proposta central da reforma tributária no Brasil é a adoção do Imposto sobre o Valor Agregado Dual (IVA Dual), que visa simplificar o sistema ao substituir cinco tributos incidentes sobre o consumo (ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins) por dois novos: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre estados e municípios, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência exclusiva da União (BRASIL, 2023).

Adicionalmente, por meio da Lei Complementar nº 214/2025, foi instituído o Imposto Seletivo (IS), que não possui finalidade meramente arrecadatória, mas sim regulatória, incidindo sobre mercadorias e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. A definição das alíquotas e da base de cálculo desse tributo será estabelecida por legislação específica. A Lei Complementar nº 214/2015 determina que as alíquotas do IVA Dual serão definidas pela União, estados e municípios. Entretanto, o Senado Federal estabelecerá uma alíquota de referência, que será utilizada como parâmetro caso os entes federativos não definam suas próprias alíquotas (BRASIL, 2025).

A transição para o novo sistema tributário terá início em 2026, com a implementação do IBS em uma alíquota inicial de 0,1%, destinada a uma finalidade específica. O pagamento desse tributo poderá ser dispensado caso todas as obrigações acessórias sejam devidamente cumpridas. Paralelamente, a CBS será fixada em 0,9%, com possibilidade de compensação com o PIS/COFINS. Em 2027, o PIS/COFINS será extinto, e a CBS passará a ser cobrada integralmente, iniciando-se também a arrecadação do Imposto Seletivo (IS). A alíquota do IPI será zerada, exceto para produtos incentivados na Zona Franca de Manaus. O IBS permanecerá em 0,1% até 2028, permitindo a compensação com a CBS, sendo dividido entre municípios (0,05%) e estados (0,05%) (BRASIL, 2023).

A transição efetiva ocorrerá entre 2029 e 2033. Durante esse período, as alíquotas do ISS e ICMS serão gradualmente reduzidas, enquanto o IBS será progressivamente elevado,

seguindo a alíquota de referência (BRASIL, 2023). Uma mudança relevante será a emissão das notas fiscais, que passará a detalhar explicitamente o valor da compra sem impostos e o montante correspondente ao IBS e CBS (BRASIL, 2023). Conforme o art. 167, IV, da Constituição Federal de 1988, o IBS não possui vinculação a despesas específicas, podendo ser utilizado conforme as necessidades fiscais dos entes federativos. Em contrapartida, a CBS será vinculada a finalidades determinadas por lei.

Determinados bens e serviços terão tratamento diferenciado, conforme previsto na Lei Complementar nº 214/2025. No entanto, o número elevado de exceções resultará em uma alíquota mais elevada para os demais produtos e serviços, pois o Estado busca preservar sua capacidade arrecadatória. Assim, um dos objetivos da reforma tributária não é, necessariamente, a redução da carga tributária suportada pelos contribuintes (BRASIL, 2025). O ministro da Fazenda, Fernando Haddad, estimou que a alíquota final da CBS e do IBS poderá chegar a 27,5%, um percentual elevado em comparação com outros países, onde as alíquotas padrão variam entre 15% e 25%. Como referência, a França adota uma alíquota de 20%, a Alemanha de 19%, o Canadá possui uma taxa federal de 5%, e o Japão aplica uma alíquota de 10% (BRASIL, 2024).

Antes da reforma, a compensação tributária não era integralmente cumulativa. Apenas os valores relacionados a insumos que efetivamente compunham o produto final podiam ser utilizados para abatimento fiscal, restringindo a geração de créditos tributários nas etapas intermediárias da cadeia produtiva. Insumos e despesas que não estivessem diretamente relacionados ao produto final não eram contabilizados para fins de compensação, salvo em casos de benefícios fiscais específicos, conforme prevê o art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988. A reforma também busca extinguir a guerra fiscal, situação em que estados e municípios concediam incentivos tributários para atrair empresas e investimentos, muitas vezes resultando em distorções na distribuição da arrecadação. Com a nova sistemática, a cobrança dos tributos passará a ser feita no local de consumo, e não mais na origem da produção (BRASIL, 2023).

No que se refere ao Simples Nacional, o IBS, CBS e o Imposto Seletivo não serão apurados dentro desse regime. Em tese, essa mudança não altera diretamente a estrutura do Simples Nacional. No entanto, há impactos indiretos, uma vez que empresas que optarem pela apuração do IVA Dual dentro do Simples Nacional terão limitações na transferência de

créditos tributários. Isso pode comprometer sua competitividade em relação a empresas que realizam a apuração por fora do regime simplificado, já que os clientes podem preferir fornecedores que lhes permitam obter créditos fiscais integrais (SEBRAE, 2023).

A principal preocupação da reforma tributária para os optantes do Simples Nacional reside no risco de perda de competitividade e no possível retorno à informalidade. Ao analisar a Emenda Constitucional nº 132/2023 e a legislação complementar correlata, não se verifica qualquer garantia de proteção específica para as empresas enquadradas no regime simplificado. Pelo contrário, a reforma adiciona uma nova camada de complexidade ao Simples Nacional, exigindo maior investimento no setor contábil. A necessidade de simulações fiscais constantes e um planejamento tributário mais rigoroso pode resultar em um aumento dos custos operacionais para pequenos empreendedores (SILVA, 2023).

Dessa forma, embora a reforma tributária tenha o propósito de simplificar o sistema e melhorar a transparência na arrecadação, os impactos sobre os pequenos negócios devem ser avaliados com cautela, pois podem gerar efeitos colaterais significativos na competitividade e na sobrevivência das empresas optantes do Simples Nacional.

A REFORMA TRIBUTÁRIA E O SIMPLES NACIONAL

4131

A reforma também trará mudanças significativas para o Simples Nacional. A partir de 1º de janeiro de 2027, os Microempreendedores Individuais (MEIs) serão obrigados a emitir documentos fiscais para todas as vendas e prestações de serviços realizadas. A Emenda Constitucional nº 132/2023 introduziu novas perspectivas sobre a estrutura tributária nacional, buscando a simplificação do sistema. No entanto, ao mesmo tempo em que visa a desburocratização e a transparência na arrecadação, gera desafios adicionais para as empresas optantes pelo Simples Nacional. Além disso, a reforma deixa lacunas quanto à autonomia dos entes federativos, uma vez que a competência tributária passa a ser compartilhada entre estados e municípios, o que pode gerar dificuldades na gestão e distribuição da arrecadação (BRASIL, 2023).

A falta de clareza em determinados pontos da reforma gera insegurança jurídica e desconfiança por parte dos contribuintes. Há uma preocupação crescente de que, em vez de reduzir a carga tributária, a reforma possa resultar em um aumento dos encargos fiscais,

especialmente diante da percepção de que os benefícios decorrentes da arrecadação não são devidamente refletidos na qualidade dos serviços públicos.

Ademais, a reforma tributária prevê diversas isenções fiscais que beneficiam determinados setores da economia, enquanto outros segmentos continuam sobrecarregados com uma carga tributária elevada e sem um retorno proporcional em infraestrutura e políticas públicas. Esse desequilíbrio na distribuição dos tributos reforça a necessidade de um planejamento detalhado na implementação das mudanças, a fim de garantir maior equidade no novo sistema tributário.

Regime híbrido do simples nacional

A análise da Emenda Constitucional nº 132/2023 revela a instituição de um regime híbrido para o Simples Nacional, conferindo às empresas a possibilidade de optar entre duas formas de apuração do IBS e da CBS. A primeira opção permite a permanência dentro do Simples Nacional, mantendo a carga tributária sem alterações significativas, conforme previsto na Lei Complementar nº 123/2006. No entanto, essa modalidade não garante o creditamento integral dos tributos para os adquirentes dos bens ou serviços fornecidos por essas empresas, limitando-se ao crédito dos valores efetivamente recolhidos, que tende a ser significativamente menor em comparação com a apuração realizada fora do regime simplificado (BRASIL, 2023).

4132

Por outro lado, as empresas que optarem por apurar o IBS e a CBS fora do Simples Nacional poderão transferir integralmente os créditos fiscais aos seus clientes, proporcionando maior atratividade comercial. Contudo, essa escolha implica um aumento expressivo na carga tributária, tornando essencial um planejamento tributário detalhado para avaliar a viabilidade econômica da migração. A decisão pela apuração dos tributos dentro ou fora do Simples Nacional deve ser cuidadosamente analisada, uma vez que a opção realizada é irretratável durante todo o ano-calendário. Além disso, caso o contribuinte solicite ressarcimento de tributos no ano corrente ou no exercício anterior, não poderá solicitar a retirada do regime regular.

Diante desse cenário, o Simples Nacional torna-se mais complexo com a reforma tributária, pois, mesmo que a apuração do IBS e da CBS seja realizada fora do regime simplificado, as obrigações acessórias continuarão sendo apuradas dentro do Simples Nacional.

Com isso, a adequação das empresas às novas regras demandará um planejamento tributário rigoroso, considerando que a apuração por fora se dará conforme os dispositivos da Lei Complementar nº 214/2025, e não mais segundo a Lei Complementar nº 123/2006 (BRASIL, 2025).

Verifica-se uma distorção no princípio da isonomia, pelo menos no que tange ao Simples Nacional. Isso ocorre porque as empresas optantes por esse regime não terão a possibilidade de transmitir o crédito tributário integral aos adquirentes de seus produtos ou serviços, o que compromete sua competitividade no mercado.

Dessa forma, é previsível que empresas optem por fornecedores que possam conceder o creditamento integral dos tributos, o que coloca as empresas que permanecem na apuração "por dentro" do Simples Nacional em uma posição desfavorável. Tal circunstância contraria o princípio da neutralidade tributária, uma vez que induz a migração para regimes de maior complexidade, dificultando a permanência das micro e pequenas empresas no modelo simplificado.

Forma de recolhimento de impostos

Para uma melhor compreensão dos impactos da reforma tributária no Simples Nacional, faz-se necessária a realização de uma simulação demonstrativa do modelo de arrecadação e do sistema de compensação adotado. Nesse contexto, considerando a aplicação das regras do Simples Nacional conforme a tabela do Anexo I da Resolução CGSN nº 140/2018, voltada ao setor do comércio:

4133

ANEXO I

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)	Alíquota Nominal	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa Até 180.000,00	4,00%	–
2ª Faixa De 180.000,01 a 360.000,00	7,30%	5.940,00
3ª Faixa De 360.000,01 a 720.000,00	9,50%	13.860,00
4ª Faixa De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,70%	22.500,00
5ª Faixa De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,30%	87.300,00
6ª Faixa De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	19,00%	378.000,00

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	Cofre	PIS/Pasep	CPP	ICMS (*)
1ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
6ª Faixa	13,50%	10,00%	28,27%	6,13%	42,10%	–

(*) Com relação ao ICMS, quando o valor do RBT12 for superior ao limite da 5ª faixa, para a parcela que não ultrapassar o sublimite, o percentual efetivo desse imposto será calculado conforme segue:

$$[(RBT12 \times 14,30\%) - R\$ 87.300,00] / RBT12 \times 33,5\%$$

Quanto à coleta de dados, esta foi realizada com base nos registros contábeis fornecidos pelo contador André de Carvalho (2019), considerando a alíquota de 27,5%, conforme estimativas da Fazenda Pública para a CBS e o IBS. A presente simulação tem como base uma empresa X, nome fictício devido à ausência de autorização para divulgação das informações pessoais da referida empresa. Esta apresentou, para o período analisado (PA) com regime de competência em outubro de 2023, uma receita bruta de R\$138.870,69, proveniente exclusivamente do mercado interno, com um valor declarado de R\$12.916,08.

A Receita Bruta Acumulada nos últimos 12 meses (RBT₁₂) da empresa X foi de R\$1.608.054,73, sendo o valor consolidado de R\$1.608.114,73 ao incluir um montante de R\$60,00 referente ao mercado externo. A Receita Bruta Acumulada no Ano-Calendário Corrente (RBA) atingiu R\$1.357.424,82, sendo R\$1.357.364,82 provenientes do mercado interno e R\$60,00 do mercado externo. Com base na tabela do Anexo I, a alíquota nominal utilizada foi de 10,70%, e a parcela a deduzir do Simples Nacional foi de R\$22.500,00.

Dessa forma, a alíquota efetiva final foi calculada utilizando a fórmula:

$$\text{Alíquota Efetiva} = (\text{RBT}_{12} \times \text{Aliq} - \text{PD}) / \text{RBT}_{12}$$

Substituindo os valores fornecidos:

$$\text{Alíquota Efetiva} = (1.608.054,73 \times 10,70\% - 22.500,00) / 1.608.054,73 = 9,30\%$$

Com essa alíquota efetiva, o total de imposto a pagar foi calculado como:

$$\text{Simples Nacional devido no mês (Receita Bruta do PA x alíquota)} =$$

$$1.357.364,82 \times 9,30\% = \text{R\$12.916,08.}$$

Diante dos dados apresentados, torna-se necessária a distribuição dos tributos no Simples Nacional. A tabela a seguir apresenta uma simulação da distribuição dos tributos no Simples Nacional, considerando o cenário atual. Nela, são detalhadas as alíquotas aplicáveis e os valores arrecadados para cada tributo principal, conforme os parâmetros estabelecidos para a 4ª faixa do Anexo I das Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Comércio:

TRIBUTO	Alíquota (%)	Valor Arrecadado (R\$)
Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ)	5,50	710,38
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	3,50	452,06
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)	12,74	1.645,51
Programa de Integração Social (PIS)	2,76	356,48
Programa de Integração Social (INSS)	42,00	5.424,75
Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	33,50	4.326,89
TOTAL GERAL	100,00	12.916,08

Fonte: Elaborada pelo autor com dados do Carvalho (2019)³.

No cenário atual, observa-se que o INSS e o ICMS são os tributos de maior arrecadação, representando 75,5% do valor total recolhido. Entretanto, com a Reforma Tributária, há uma modificação na estrutura dos tributos, substituindo COFINS, PIS e ICMS por CBS e IBS, sem alterar a carga tributária total.

Análise da Distribuição de Tributos no Cenário Brasileiro de Tributação por Dentro:

4135

TRIBUTO	Alíquota (%)	Valor Arrecadado (R\$)
Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ)	5,50	710,38
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	3,50	452,06
Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS)	15,50	2.001,99
Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)	33,50	4.326,89
Programa de Integração Social (INSS)	42,00	5.424,75
TOTAL GERAL	100,00	12.916,08

Fonte: Elaborada pelo autor com dados do Carvalho (2019).

A reforma tributária, ao adotar esse novo sistema, busca a redução da complexidade existente. No entanto, seu impacto econômico deve ser analisado com atenção, especialmente nos setores que dependem do consumo e da mão de obra intensiva, pois altos encargos

³ CARVALHO, André. **Reforma Tributária - Simulação IBS e CBS Simples Nacional**. YouTube, 20 fev. 2019. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=tGHvdHFtcR4>. Acesso em: 2 nov. 2024.

tributários sobre o consumo podem representar desafios para a competitividade das empresas brasileiras.

No caso em questão a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) esse valor de R\$2.001,99 representa o tributo cobrado sobre as operações anteriores, que pode ser utilizado como crédito pelo adquirente para reduzir o valor de CBS que ele deverá pagar em uma etapa subsequente. Similarmente à CBS, o valor do IBS pago em uma etapa da cadeia produtiva pode ser creditado na próxima etapa. Dessa forma, o adquirente terá R\$4.326,89 como crédito de IBS, que pode ser abatido na etapa seguinte. Portanto, a transferência do crédito para o adquirente é de R\$6.328,88, valor que poderá ser utilizado para compensar tributos devidos em suas futuras operações, desde que os valores de CBS e IBS sejam devidamente destacados nas notas fiscais.

Por outro lado, a apuração dos tributos fora do Simples Nacional possibilita que a empresa usufrua integralmente dos créditos tributários, seguindo a mesma lógica dos tributos sobre o valor agregado. Nesse modelo, a incidência tributária ocorre sobre a receita bruta ou sobre o valor do produto ou serviço, permitindo maior flexibilidade na compensação de créditos. Para exemplificar, considerou-se um modelo de IVA Dual, no qual as alíquotas aplicáveis são de 15,5% para a CBS e 12% para o IBS, totalizando uma carga tributária de 27,5%, conforme estimativas do mercado.

4136

Se a empresa X realizou compras no mês de outubro no valor de R\$ 88.446,73, os créditos tributários correspondentes seriam R\$ 13.709,24 de CBS e R\$ 10.613,61 de IBS, valores esses que poderão ser utilizados para compensação de tributos futuros. Para o cálculo dos débitos, considerou-se a receita bruta do período de apuração (PA). Com um faturamento de R\$ 138.870,69, aplicando-se as alíquotas de 15,5% para a CBS e 12% para o IBS, obtêm-se os seguintes valores de débitos: R\$21.524,96 de CBS; R\$16.664,48 de IBS.

Após a compensação dos créditos gerados pela compra (R\$ 24.322,85) com os débitos apurados, a empresa teria um valor efetivo a recolher de R\$ 7.815,71 para CBS e R\$ 6.050,88 para IBS, totalizando um recolhimento de R\$ 20.201,66. Isso representa uma carga tributária de 56,40% sobre a base tributável, superior aos R\$ 12.916,08 do regime anterior. Ao avaliar os débitos apurados, observa-se que a empresa poderá transferir integralmente créditos para seus clientes, correspondendo a R\$ 21.524,96 de CBS e R\$ 16.664,48 de IBS.

A comparação entre a apuração por dentro e por fora do Simples Nacional evidencia um impacto significativo da reforma tributária sobre os pequenos negócios. Se, por um lado, há um

aumento da carga tributária, por outro, há uma expansão na transferência de créditos tributários para os adquirentes. Diante desse cenário, torna-se essencial avaliar os impactos fiscais e operacionais envolvidos na escolha do regime de apuração. A decisão deve ser tomada com base em um planejamento tributário detalhado, considerando custos, benefícios e impactos na competitividade da empresa.

Precificação de acordo com o cliente A Lei Complementar nº 214/2025 aborda o princípio da não cumulatividade, que se refere à possibilidade de apropriação de créditos tributários. Em seu texto, a referida lei dispõe que:

Art. 47. O contribuinte sujeito ao regime regular poderá apropriar créditos do IBS e da CBS quando ocorrer a extinção por qualquer das modalidades previstas no art. 27 dos débitos relativos às operações em que seja adquirente, excetuadas exclusivamente aquelas consideradas de uso ou consumo pessoal, nos termos do art. 57 desta Lei Complementar, e as demais hipóteses previstas nesta Lei Complementar.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nas aquisições de bem ou serviço fornecido por optante pelo Simples Nacional.

I - não será permitida a apropriação de créditos do IBS e da CBS pelo optante pelo Simples Nacional; e

II - será permitida ao contribuinte sujeito ao regime regular do IBS e da CBS a apropriação de créditos do IBS e da CBS correspondentes aos valores desses tributos pagos na aquisição de bens e de serviços de optante pelo Simples Nacional, em montante equivalente ao devido por meio desse regime.

4137

Com base na legislação vigente, infere-se que, caso os clientes da empresa sejam outras empresas optantes pelo Simples Nacional, não haverá necessidade de alteração no cálculo da tributação fora do regime. Isso se deve ao fato de que tais empresas não podem se apropriar de créditos do IBS e da CBS.

Da mesma forma, caso o destinatário da operação seja um consumidor final, a impossibilidade de creditamento também se aplica, permitindo que a empresa efetue os cálculos por dentro, sem prejuízo competitivo ou impacto significativo na carga tributária. Ademais, empresas imunes, isentas ou sujeitas à alíquota zero também não poderão apropriar-se de créditos, conforme estabelece o seguinte dispositivo legal:

Art. 49. As operações imunes, isentas ou sujeitas a alíquota zero, a diferimento ou a suspensão não permitirão a apropriação de créditos pelos adquirentes dos bens e serviços.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo não impede a apropriação dos créditos presumidos previstos expressamente nesta Lei Complementar.

Entretanto, caso a empresa esteja inserida em uma cadeia produtiva na qual seus clientes necessitem do creditamento integral, o cenário torna-se distinto. Nessas situações, as empresas

tendem a buscar fornecedores que possibilitem o máximo aproveitamento dos créditos tributários, a fim de maximizar os benefícios fiscais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A reforma tributária, implementada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, marca um significativo avanço na reestruturação do sistema tributário brasileiro, impactando direta e indiretamente o regime do Simples Nacional. A proposta visa simplificar a arrecadação e reduzir a burocracia, um objetivo positivo diante das dificuldades enfrentadas pelos contribuintes no cumprimento de suas obrigações fiscais. No entanto, sua implementação impõe desafios substanciais, especialmente para micro, pequenas e médias empresas, que precisarão se adequar às novas regras de tributação e apuração dos tributos.

A introdução do IVA Dual, por meio do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), busca tornar o sistema mais transparente e permitir a utilização de créditos ao longo da cadeia produtiva. Entretanto, persistem incertezas quanto à efetiva simplificação do regime para os optantes do Simples Nacional, uma vez que a tributação pode se tornar mais complexa e, em determinados setores, mais onerosa.

A decisão entre apurar os tributos dentro ou fora do Simples Nacional requer análises estratégicas detalhadas, pois, embora a opção pela apuração externa ao regime simplificado possa gerar maior aproveitamento de créditos tributários, também pode resultar em um aumento considerável da carga tributária e dos custos operacionais.

Diante desse cenário, torna-se fundamental que as empresas realizem um planejamento tributário minucioso, considerando fatores como o perfil de seus clientes e fornecedores, a viabilidade do aproveitamento de créditos fiscais e a competitividade do setor em que atuam. A reforma tributária não impactará todas as empresas de maneira uniforme, sendo essencial que a escolha do regime tributário mais adequado seja pautada em critérios técnicos, financeiros e operacionais.

Além disso, a não cumulatividade dos tributos e a possibilidade de transferência de créditos modificam as dinâmicas de competitividade entre os regimes tributários. Pequenos negócios que não consigam repassar integralmente seus créditos fiscais aos adquirentes podem enfrentar desvantagens no mercado, comprometendo o princípio da neutralidade tributária, um dos pilares fundamentais da reforma.

Portanto, a eficácia da reforma dependerá não apenas de sua estrutura normativa, mas também da capacidade do Estado de proporcionar um ambiente tributário equilibrado, que concilie arrecadação, justiça fiscal e desenvolvimento econômico. A mobilização dos setores produtivos e a cooperação entre governo e contribuintes serão determinantes para assegurar que a reforma tributária alcance seus objetivos de maneira equitativa, evitando distorções que possam prejudicar a competitividade das empresas brasileiras.

MÉTODOS

A presente pesquisa adota uma abordagem qualitativa e quantitativa, de natureza exploratória e descritiva. Para o embasamento teórico, foi utilizada a pesquisa bibliográfica, com a análise de livros, artigos científicos e publicações especializadas na área tributária. Também se recorreu à pesquisa documental, por meio do exame da legislação vigente, especialmente a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, leis ordinárias e complementares, bem como normas infralegais aplicáveis aos regimes tributários analisados.

Adotou-se ainda a metodologia comparativa, com o objetivo de examinar a evolução histórica e os impactos práticos de cada regime tributário. Foram realizadas simulações de cálculos, com base em dados hipotéticos, a fim de mensurar os efeitos financeiros considerando diferentes cenários empresariais.

4139

A análise crítica dos resultados obtidos nas simulações permitiu uma interpretação dos benefícios e malefícios de cada regime, considerando variáveis econômicas, jurídicas e operacionais. Essa etapa foi conduzida com base em uma abordagem qualitativa, com o intuito de oferecer subsídios à escolha do regime tributário mais adequado conforme o perfil da empresa analisada.

RESULTADOS

A pesquisa busca compreender os impactos teóricos e práticos da reforma tributária na competitividade e na carga tributária das micro e pequenas empresas, além de avaliar possíveis mudanças na estrutura do regime simplificado. Como mudanças nos critérios de apuração do Simples Nacional, que agora permitem a escolha entre o modelo tradicional e a apuração separada do IBS e da CBS. Impactos do novo regime de compensação de créditos tributários, que podem afetar a competitividade das empresas de pequeno porte.

Divergências na distribuição da carga tributária, com a possível elevação das alíquotas para determinados setores.

Os resultados indicam que a transição para o novo modelo exigirá adaptação por parte dos empresários, com necessidade de simulações tributárias e maior suporte contábil.

Todas as reformas que fizemos até hoje foram realizadas a partir de referências ao passado; e espero, ou melhor, estou convencido de que todas as reformas que possamos realizar no futuro estão cuidadosamente construídas sobre precedentes análogos, sobre a autoridade, sobre a experiência (Burke, 2012, p. 19-20).

REFERÊNCIAS

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. História dos tributos no Brasil. São Paulo: Editora XYZ, 2000.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 10 fev. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Dispõe sobre o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 10 fev. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 2025. Regulamenta a Emenda Constitucional nº 132/2023. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 10 fev. 2025.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out.1966.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública.

CASTELLANI, F. F. Coleção OAB Nacional 1ª Fase - Direito Tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. E-book. CARVALHO, André. Reforma tributária - simulação IBS e CBS Simples Nacional. YouTube, 20 fev. 2019. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=tGHvdHFtcR4>. Acesso em: 2 nov. 2024.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS – Teoria e Prática. 20. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022.

FABRETTI, Láudio C.; FABRETTI, Denise; FABRETTI, Dilene R. As Micro e Pequenas Empresas e o Simples Nacional. Rio de Janeiro: Atlas, 2018. E-book. ISBN 9788597019360. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597019360/>. Acesso em: 15 out. 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2023.

MENDES, Wagner; GARCIA, Edino Ribeiro. Regimes de Tributação. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2022. E-book. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br>. Acesso em: 15 out. 2024.

Reforma tributária promulgada: principais mudanças dependem de novas leis. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>. Acesso em: 18 nov. 2024.

SILVA, Ricardo Alexandre. Planejamento Tributário: teoria e prática. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

SEBRAE. Guia do Simples Nacional para Micro e Pequenas Empresas. Brasília: SEBRAE, 2024. Disponível em: <www.sebrae.com.br>.

SEBRAE. Pequenos negócios: a base da economia do nosso país. Disponível em: <https://www.sebrae.com.br>. Acesso em: 10 fev. 2025.